

OMKOSTNINGER OG EFFEKTIVITET I STATEN

RAPPORT FRA UDVALGET OM OMKOSTNINGSBA-
SEREDE BUDGET- OG REGNSKABSPRINCIPPER

MARTS 2003

Omkostninger og effektivitet i staten, marts 2003

Publikationen kan bestilles hos:

Schultz Information
Herstedvang 12,
2620 Albertslund
Telefon 43 63 23 00
Fax: 43 63 19 69
E-mail: schultz@schultz.dk
Hjemmeside: www.schultz.dk

eller afhentes hos:

Schultz Information
Herstedvang 4
2620 Albertslund

Henvendelse om publikationen kan i øvrigt ske til:

Finansministeriet
Christiansborg Slotsplads 1
11. kontor
1218 København K
Telefon 33 92 33 33

Omslag: b:graphic
Foto: Nicolai Howalt
Tryk: Schultz Grafisk
Oplag: 2.500
Pris: 175,00 kr. inkl. moms
ISBN: 87-7856-553 -7

Elektronisk publikation:
ISBN: 87-7856-554 -5

Publikationen kan hentes på Finansministeriets hjemmeside: www.fm.dk

Indholdsfortegnelse

1. Indledning og sammenfatning	9
1.1. Udvalgsarbejdets baggrund og formål.....	9
1.1.2. Hvad er omkostningsprincipper?.....	10
1.1.3. Tidligere initiativer.....	12
1.1.4. Kommissorium for udvalgsarbejdet.....	14
1.2. Sammenfatning af udvalgets overvejelser og anbefalinger.....	15
1.2.1. Fordele og ulemper ved omkostningsbaserede budget og regnskabsprincipper.....	15
1.2.2. Afgrænsningen af omkostningsbaserede budgetter og regnskaber.....	20
1.2.3. Modeller for indførelse af nye budget- og regnskabsprincipper i staten.....	21
1.2.4. Den fremtidige styring og finansiering af investeringer.....	25
1.2.5. Omkostningsfordeling.....	26
1.2.6. Et nyt koncept for rapporteringen.....	27
1.2.7. Implementering.....	29
1.3. Rapportens disposition.....	32
2. Hvorfor omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper?	35
2.1. Indledning.....	35
2.2. Styringsmæssige udfordringer for staten.....	36
2.3. Fordele og ulemper ved omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper.....	37
2.3.1. Effektivisering af opgavevaretagelsen.....	38
2.3.2. Prioritering.....	44
2.3.3. Udgiftsstyring.....	45
2.3.4. Finanspolitik og offentlige finanser.....	47
2.3.5. Kontrol og ansvarliggørelse.....	48
2.3.6. Information.....	49
2.4. Sammenfattende vurdering.....	50
3. Danske erfaringer med anvendelse af omkostningsprincipper	55
3.1. Indledning.....	55
3.2. Omkostningsprincipper i regnskabssystemet.....	55
3.2.1. Værdireguleringsordningen.....	56
3.2.2. Virksomhedsregnskabet.....	59
3.2.3. Ny institutionskontoplan (Navision Stat).....	59
3.2.4. Omkostningsprincipper i den interne styring: Forsvarets nye økonomistyringsmodel.....	60

3.3.	Omkostningselementer i bevillingsstyringen	62
3.3.1.	Omkostningsprincipper 1925-55	62
3.3.2.	Afskrivninger og forrentning i statsvirksomheder.....	63
3.3.3.	Taxameterstyring og selvejende institutioner	64
3.3.4.	Huslejeordningen.....	67
3.4.	Afsluttende bemærkninger.....	68
4.	Udenlandske erfaringer med omkostningsbaserede budgetter og regnskaber.....	71
4.1.	Indledning.....	71
4.2.	Udbredelsen af omkostningsbaserede budgetter	71
4.3.	Årsager til overgangen til omkostningsbaserede principper	74
4.3.1.	Bedre overblik over statens langsigtede forpligtelser.....	74
4.3.2.	Større effektivitet i statsinstitutionerne	74
4.3.3.	Gennemskuelighed og ansvarlighed.....	74
4.4.	New Zealand.....	75
4.4.1.	Indledning	75
4.4.2.	Baggrund og formål	75
4.4.3.	Styringen af investeringer	76
4.4.4.	Mål- og resultatstyring	78
4.4.5.	Regnskaber.....	78
4.4.6.	Implementering	79
4.5.	Storbritannien.....	79
4.5.1.	Indledning	79
4.5.2.	Baggrund og formål	80
4.5.3.	Styring af investeringer.....	82
4.5.4.	Mål- og resultatstyring	85
4.5.5.	Regnskaber.....	86
4.5.6.	Implementering	86
4.6.	Sverige.....	87
4.6.1.	Indledning	87
4.6.2.	Formål og baggrund.....	87
4.6.3.	Styringen af investeringer	88
4.6.4.	Mål- og resultatstyring	91
4.6.5.	Regnskaber.....	91
4.6.6.	Implementeringen.....	92
4.7.	Canada.....	92
4.8.	Holland	93
4.9.	USA.....	95
4.10.	Opsummering.....	96

5.	Afgrænsning af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i staten	101
5.1.	Indledning	101
5.2.	Generelle regnskabsprincipper.....	102
	5.2.1. Præmisserne for anvendelse af årsregnskabsloven	102
	5.2.2. Internationale regnskabsstandarder.....	105
5.3.	Immaterielle anlægsaktiver	107
5.4.	Materielle anlægsaktiver	109
5.5.	Infrastruktur	112
5.6.	Nationalejendom	114
5.7.	Leje- og leasingudgifter	115
	5.7.1. Definition og formål	115
	5.7.2. Årsregnskabsloven og internationale standarder.....	115
	5.7.3. Nuværende regler i staten.....	116
	5.7.4. Den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling.....	117
5.8.	Omsætningsaktiver	117
5.9.	Finansielle anlægsaktiver	118
5.10.	Gældsforpligtelser	120
5.11.	Hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser.....	121
	5.11.1. Garantiforpligtelser.....	121
	5.11.2. Lovbundne overførselsudgifter.....	122
	5.11.3. Tjenestemandspension	125
	5.11.4. Tilsagn om tilskud.....	128
	5.11.5. Statens selvforsikringsordning.....	129
5.12.	Institutionelle afgrænsninger?	131
	5.12.1. Differentiering af statsinstitutioner?.....	131
5.13.	Sammenfatning og anbefalinger.....	132
6.	Modeller for indførelse af nye budget- og regnskabsprincipper	137
6.1.	Indledning	137
6.2.	Model 1: Omkostningsregnskab.....	139
	6.2.1. Hovedprincipper i modellen	139
	6.2.2. Forudsætninger for indførelse af omkostningsregnskaber	140
	6.2.3. Styringsmæssige overvejelser.....	141
6.3.	Styring af investeringer i et omkostningsbaseret bevillingssystem.....	142
	6.3.1. Grundlæggende sondringer i investerings- styringen	142
	6.3.2. Disponeringsregler vedr. investeringer	145
6.4.	Model 2: Omkostningsbevillinger	147
	6.4.1. Hovedprincipper i modellen	147

6.4.2.	Modellens styringsparametre	148
6.4.3.	Finansiering og likviditet.....	150
6.4.4.	Diskussion af risici og incitamenter ved den foreslåede likviditets- og finansieringsmodel	156
6.4.	Model 3: Omkostningsbevillinger med optjenings- principper	158
6.5.1.	Hovedprincipper i modellen	158
6.5.2.	Ny bevillingsstruktur.....	160
6.5.3.	Modellens styringsrelationer.....	165
6.5.4.	Finansiering og likviditet.....	167
6.5.5.	Diskussion af incitamenter og risici ved den foreslåede løsning	169
6.5.6.	Konsekvenser for disponeringsregler mv.....	170
6.6.	Sammenfatning og anbefalinger	174
7.	Omkostningsfordeling	179
7.1.	Indledning	179
7.2.	Formål med omkostningsfordelinger	181
7.3.	Nuværende principper for omkostningsfordeling i staten	183
7.3.1.	Områder omfattet af vejledning om priskal- kulation	184
7.3.2.	Virksomhedsregnskaber	185
7.3.3.	Virksomhedsoversigter i finansloven	185
7.4.	Omkostningsfordeling i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem	186
7.4.1.	Generelle principper for eksterne omkostnings- fordelinger	186
7.4.1.	Omkostningsfordelinger i institutionernes interne styring.....	191
7.5.	Sammenfatning og anbefalinger	194
8.	Rapportering	197
8.1.	Indledning	197
8.2.	Regnskabets brugere og deres informationsbehov	198
8.2.1.	Eksterne brugere.....	198
8.2.2.	Interne brugere	201
8.3.	Rapporteringens tilrettelæggelse	202
8.3.1.	Hvilke institutioner skal rapportere?.....	202
8.3.2.	Hvilke regnskaber skal aflægges?.....	203
8.3.3.	Princippet om hierarkisk konsolidering	205
8.4.	Rapporteringens udformning	207
8.4.1.	Ledelsespåtegning.....	208
8.4.2.	Ledelsesberetning	208

8.4.3. Redegørelse for regnskabspraksis	211
8.4.4. Resultatopgørelse	211
8.4.5. Balanceopgørelse/Status	213
8.4.6. Likviditetsopgørelse/Pengestrømsopgørelse.....	213
8.4.7. Bevægelser på egenkapitalen	215
8.4.8. Noter	216
8.4.9. Supplerende beretning	218
8.4.10. Revisionspåtegning.....	219
8.5. Sammenfatning og anbefalinger	219
9. Implementering	223
9.1. Indledning	223
9.2. Tilrettelæggelse af implementeringsforløbet.....	223
9.2.1. Erfaringer med implementering	223
9.2.2. Implementeringens elementer	224
9.3. Organisering og ansvarsfordeling vedrørende ændrede regnskabsprincipper	225
9.3.1. Ansvarsfordeling.....	225
9.3.2. Organisering og opgaver.....	226
9.3.3. Centrale opgaver i implementeringen	226
9.3.4. Udbud af vejlednings- og uddannelsesydelser	229
9.4. Implementering af ændrede budgetprincipper	230
9.4.1. Ansvars og opgavefordeling	230
9.5. Overgangsmodeller	231
9.6. Økonomi	235
9.7. Sammenfatning og anbefalinger	239
Bilag 1	241
Bilag 2	245
Bilag 3	247

Bilag 4-22 findes på Finansministeriets hjemmeside, www.fm.dk

Kapitel 1

Indledning og sammenfatning

1.1. Udvalgsarbejdets baggrund og formål

1.1.1. Indledning

Det danske budget- og bevillingssystem har løbende undergået forandringer som følge af ændrede styringsbetingelser og -behov. En fællesnævner for forandringerne i de seneste årtier har været en decentralisering af den økonomiske styring. Ministerier og institutioner har fået større frihed i de økonomiske dispositioner og tilrettelæggelsen af opgavevaretagelsen, men også større ansvar for de økonomiske rammer og de resultater, der skal opnås.

Mål- og rammestyringen har indebåret, at der lægges mindre vægt på kontrollen med de enkelte dispositioner og større vægt på hensynet til effektivitet i opgavevaretagelsen.

Blandt andet som følge af et demografisk betinget pres på offentlige serviceydelser vil kravene til den offentlige sektors effektivitet blive skærpet yderligere i de kommende år. Samtidig vil styrkede muligheder for at kunne prioritere mellem områder være en afgørende præmis for fremtidige budgetreformer. Det er i dette lys, at de senere års interesse for omkostningsbaserede budget- og regnskabssystemer skal ses.

I regeringens moderniseringsprogram for den offentlige sektor – ”Med borgeren ved roret” – fra maj 2002 lægges en betydelig vægt på anvendelsen af omkostningsprincipper som grundlag for visionen om en mere åben, enkel og lydhør offentlig sektor, der giver kvalitet for pengene og er baseret på borgernes frie valg.

Det fremgår af moderniseringsprogrammet, at regeringen har besluttet at indføre ”omkostningsprincipper i statslige og kommunale regnskaber for at vise hvad det koster at producere serviceydelser og øge sammenligneligheden mellem offentlige og private leverandører. Samtidig vurderes om statslige og kommunale budgetter kan baseres på omkostningsprincipper for at skabe et bedre grundlag for effektivitet og prioritering”.

I denne rapport undersøges problemstillingerne i forbindelse med en overgang til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i staten. Herudover diskuteres, hvordan omkostningsprincipperne kan kombineres med et optjeningsprincip for bevillingsudmålingen med henblik på, at den fremtidige økonomiske styring i staten ikke blot fokuserer på omkostninger, men på omkostninger, indtægter og resultater i sammenhæng.

1.1.2. Hvad er omkostningsprincipper?

Staten betjener sig i dag af et budget- og regnskabssystem, der især er indrettet på at styre udgifterne og disses påvirkning af samfundsøkonomien.

I et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem opgøres omkostningerne – og dermed ressourceforbruget – forbundet med statens forskellige aktiviteter, uanset hvornår betalingen for aktiviteterne falder. Eksempelvis opgøres ændringer i forpligtelser indgået på statens vegne og anvendelse af kapitalapparatet i form af slid på bygninger og materiel. Man opnår dermed et system, der minder om det, som private virksomheder opererer under, *jf. boks 1.1. nedenfor.*

Boks 1.1. Hovedprincipper i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem

Omkostningsprincipper i private virksomheder

Omkostningsregnskaber er et synonym for de regnskabsprincipper, der anvendes af private virksomheder i forbindelse med udarbejdelsen af årsregnskabet, jf. årsregnskabsloven. Formålet med det private årsregnskab er primært at give brugerne af regnskabet oplysninger om virksomhedens indtjeningsevne og ledelsens forvaltning af virksomhedens ressourcer.

At et årsregnskab opstilles omkostningsbaseret indebærer, at der i forbindelsen med præsentationen af periodens økonomiske handlinger gøres overvejelser om, hvordan transaktioner, begivenheder og værdiændringer skal indregnes eller oplyses i årsregnskabet. Til forskel fra et udgiftsregnskab fokuseres ikke blot på anskaffelser, men på træk fra lagre samt "slitage" på produktionsanlægget (f.eks. bygninger, maskiner og inventar). Især for investeringer adskiller omkostninger sig fra udgifter, fordi udgiftsføringen sker i forbindelse med anskaffelsen, mens forbruget strækker sig over et antal perioder. Forbruget kaldes afskrivninger.

Omkostningsprincipper i staten

I staten anvendes i dag som udgangspunkt et retserhvervesprincip. En udgift anses for afholdt, når f.eks. en vare er modtaget, uanset om betalingen sker på et senere tidspunkt.

Hvis bevillingerne baseres på omkostninger, kan der være en række yderligere forskelle mellem bevillingen og likviditetsbehovet. En investering vil f.eks. kræve, at der trækkes likviditet svarende til anskaffelsen. Herefter bevilges midler til afdrag og forrentning i takt med ressourceforbruget. Et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem vil være velegnet til at vise det ressourcemæssige forbrug og sammenhængen til den ydelse, som leveres eller stilles til rådighed for samfundet. Omkostninger kan derfor naturligt sammenkædes med resultatstyring.

I bilag 4 foretages en gennemgang af hovedprincipperne i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem sammenlignet med andre typer af budget- og regnskabssystemer.

Åbningsbalance – periodisering – fordeling

Hovedelementerne i indførelse af et omkostningsbaseret system er:

- i) etablering af en åbningsbalance med opgørelse af statens aktiver og passiver
- ii) en ændret periodisering af statens udgifter. I stedet for at registrere når en betaling falder, eller når der sker et skifte i ejendomsret, registreres i takt med ressourceforbruget, dvs. når et aktiv forbruges (afskrives) eller der sker en ændring i en forpligtelse
- iii) en fordeling af omkostningerne på relevante dimensioner, således at omkostningerne kan opgøres for hver enkelt hovedformål, opgave eller aktivitet, som en institution udfører

Et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem åbner en række nye muligheder for forbedringer af styringen i staten. Afhængig af systemets konkrete udformning kan institutionernes incitamenter til en mere effektiv økonomiforvaltning styrkes og beslutningstagerne får mere – og mere relevant – information at prioritere ud fra. Grundlaget for at sammenligne ressourceforbrug på tværs af institutioner og sektorer skønnes at kunne forbedres væsentligt. Endvidere vil statens langsigtede forpligtelser kunne afspejles bedre i statsbudgettet og -regnskabet, ligesom principperne vil kunne skabe større gennemsækelighed omkring de offentlige institutioners økonomiske dispositioner.

Endelig skal peges på muligheden af at integrere styringen af omkostninger og ressourceforbrug med styringen af institutionernes resultater.

Omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper skal udformes, så de forenes med hensynet til den overordnede styring af udgifter med hensynet til at styre omkostninger. De nødvendige betingelser for at styre de samlede udgifter vil fortsat være til stede.

Ud fra lignende argumenter har en række OECD-lande i løbet af 1990'erne helt eller delvist indført omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i den offentlige sektor. Det drejer sig blandt andet om Australien, Holland, New Zealand og Storbritannien. Andre lande har alene indført omkostningsregnskaber, herunder Sverige og USA, men Sverige er langt fremme i overvejelserne om ligeledes at indføre omkostningsbaserede budgetter.

1.1.3. Tidligere initiativer

Forud for det foreliggende udvalgsarbejde er der i de seneste år foretaget en række udredninger og analysearbejder og truffet en række beslutninger, som har kridtet banen op for en introduktion af omkostningsbaserede budget- og regnskabssystemer i den offentlige sektor.

Den kommunale sektor

I den kommunale sektor er det på baggrund af Indenrigsministeriets betænkning nr. 1369 om det fremtidige kommunale budget- og regnskabsystem tidligere besluttet at indføre regnskabsmæssige registreringer på omkostningssted (f.eks. den enkelte SFO eller børnehave) og opstilling af fysiske statusopgørelser. Omlægningerne er dog uden betydning for bevilningerne. Betænkningen lagde op til, at omkostningsregistreringer og opstillingen af statusopgørelser indtil videre skulle være frivillige, dog med undtagelse af forsyningsområdet.

Som følge af et politisk ønske om større valgfrihed til den enkelte borger, herunder retten til at vælge mellem offentlige og private løsninger, blev der i februar 2002 nedsat et nyt udvalg under Indenrigs- og Sundhedsministeriet, der fik til opgave at skabe grundlaget for en konkret implementering af omkostningsprincipper i den kommunale sektor.

Første fase af dette udvalgsarbejde er afsluttet, og det er som led i kommuneforhandlingerne besluttet, at kommuner og amter skal etablere en samlet statusopgørelse pr. 1. januar 2004.

I anden fase af udvalgsarbejdet skal der foretages en detaljeret fastlæggelse af de områder, hvor der med virkning fra regnskab 2004 skal ske omkostningsregistreringer. Endvidere skal mulighederne for en omkostningsbaseret bevillingsafgivelse i kommunerne undersøges.

Staten

Inden for staten er der i de senere år gennemført en række tiltag, der indeholder elementer af omkostningsprincipper. På regnskabssiden er der blandt andet åbnet mulighed for, at statsinstitutionerne kan værdiregulere deres aktiver. Implementeringen af Navision Stat og en ny institutionskontoplan indebærer samtidig, at de lokale økonomisystemer understøtter en overgang til omkostningsprincipper.

På budgetsiden er taxameterstyringen på undervisningsområdet og den statslige huslejeordning indført blandt andet for at opnå en mere effektiv opgavevaretagelse. De to ordninger illustrerer nogle af de centrale fordele ved omkostningsprincipper, men betyder samtidig, at en del af gevinsten allerede er opnået.

I rapporten "Statens status og konteringsprincipper" fra september 2000 blev anbefalet, at staten i højere grad gør brug af de værdiansættelsesprincipper af aktiver og passiver, der gælder i den private sektor. Formålet var at opstille mere retvisende statusopgørelser for de enkelte statsinstitutioner og for staten som helhed. Implementeringen af anbefalingerne i "Statens status og konteringsprincipper" er igangsat i Økonomistyrelsen sideløbende med udarbejdelsen af denne rapport.

I foråret 2001 nedsatte Finansministeriet et internt udvalg, der skulle vurdere mulighederne for og hensigtsmæssigheden af at udbrede omkostningsbaserede registreringsprincipper på regnskabssiden og anvende tilsvarende principper på finansloven.

I udvalgets rapport fra august 2001 blev opstillet en række præmisser for indførelsen af et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem i staten, herunder opnåelse af effektiviseringer gennem ændret adfærd og fortsat gode muligheder for en stram styring af statens udgifter.

Ud fra disse præmisser blev det generelt vurderet, at der er grundlag for at arbejde videre i retning af en udbredelse af omkostningsbaserede registreringsprincipper både på regnskabssiden og i bevillingerne. Det blev vurderet, at omkostningsregnskaber alene ikke vil kunne sikre tilstrækkelige incitamenter til øget effektivisering. Det blev derfor anbefalet, at omkostningsprincipperne også har gennemslag i bevillingsudmålingen.

1.1.4. Kommissorium for udvalgsarbejdet

Udvalget om omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i staten, hvis overvejelser og anbefalinger er sammenfattet i denne rapport, blev nedsat i oktober måned 2001. Udvalget har i perioden oktober 2001 til august 2002 holdt tolv møder.

Med afsæt i Finansministeriets rapport fra august 2001 er hovedformålet med udvalgsarbejdet at opstille konkrete og operationelle modeller for, hvordan et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem mest hensigtsmæssigt kunne implementeres inden for staten.

Endvidere fremgår det af kommissoriet, at udvalget hensigtsmæssigt vil kunne behandle afgrænsningen af omkostningsprincipperne i staten, mulige ændringer i styringen og finansieringen af investeringer, eventuelle modeller for en kombination af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper med resultatstyring og præstationsafhængige bevillinger samt procedurer og modeller for den konkrete implementering.

Kommissoriet for udvalgsarbejdet er optrykt i sin helhed i bilag 1.

1.2. Sammenfatning af udvalgets overvejelser og anbefalinger

Udvalgets overvejelser og anbefalinger vedrører følgende hovedpunkter:

- fordele og ulemper ved at indføre omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper
- en afgrænsning af omkostningsprincipperne, herunder retningslinjerne for at indarbejde principperne på statens status og i finansloven
- konkrete modeller for fremtidige budget- og regnskabsprincipper i statsinstitutionerne
- den fremtidige styring og finansiering af investeringer
- principper for fordeling af omkostninger på institutionernes opgaver
- et koncept for den fremtidige rapportering samt
- overvejelser om implementering, herunder tidsplan og rækkefølge for iværksættelse af en budget- og regnskabsreform

1.2.1. Fordele og ulemper ved omkostningsbaserede budget og regnskabsprincipper

Der findes en række – ofte indbyrdes modstridende – opgaver, som budget- og regnskabssystemet skal løse, uanset om det er omkostningsbaseret eller udgiftsbaseret. De potentielle fordele i retning af et bedre grundlag for effektiviseringer og prioritering skal således afvejes imod konsekvenserne for især udgiftsstyringen i staten.

Effektivisering

Produkter og ydelser i staten skal produceres til de lavest mulige omkostninger set i forhold til de administrative og politiske målsætninger for opgavevaretagelsen. Omkostningsprincipper kan give et bedre grundlag for at opnå effektiviseringer, især hvis omkostningsprincipperne er indarbejdet i bevillingerne på finansloven:

- Synliggørelse

Ved at synliggøre alle omkostninger kan man opnå, at forskellige alternativer indgår på en mere relevant måde i budgetlægningen og den interne styring. En sådan øget synliggørelse kan opnås i et omkostningsregnskab.

- Økonomiske incitamentter ved ændrede disponeringsregler

Potentialet for effektiviseringer kan styrkes ved en ændret adfærd, hvor institutionerne i højere grad anlægger driftsøkonomiske lønsomhedsbetragtninger på sammensætningen af produktionsfaktorer set i forhold til de opgaver, der skal løses. I *boks 1.2.* nedenfor er angivet eksempler på konkrete effektiviseringer, der bør kunne opnås ved at ændre disponeringsreglerne.

Boks 1.2. Eksempler på øget effektivitet ved indførelse af omkostningsbudgettering

Anvendelse af mindre arbejdskraft som følge af bedre investeringsbeslutninger

Omkostningsbudgettering vil kunne give et bedre grundlag for at træffe investeringsbeslutninger, så der mere konsekvent vælges de alternativer, der har den bedste totaløkonomi og dermed giver de laveste omkostninger over hele projektets levetid.

Med omkostningsbudgettering fjernes nogle af de mekanismer, der i det nuværende system kan sinke eller blokere for en rentabel kapitalanvendelse. Investeringsbeslutningerne kan i højere grad sammentænkes med driften ved f.eks. at vælge investeringer med en højere investeringsudgift, men mindre indsats af arbejdskraft, lavere vedligeholdelse eller andre afledte besparelser på driften. Omkostningsbudgettering er således ikke blot en metode til at økonomisere med kapitalanvendelsen, men derimod til at økonomisere med den samlede faktor anvendelse, herunder ved arbejdskraftbesparende investeringer.

Bedre udnyttelse af kapitalapparatet

Omkostningsbudgettering kan give en bedre udnyttelse af det eksisterende kapitalapparat. Dette kan ske ved, at de enkelte institutioner med mellemrum foretager en kritisk gennemgang af deres aktiver og sælger eventuelle overskydende aktiver fra.

Bedre vedligeholdelse

I det eksisterende system, hvor udgifter til investeringer bevilges direkte, er der en risiko for, at aktiverne ikke vedligeholdes i tilstrækkeligt omfang. Det skyldes, at den enkelte institution ikke selv er ansvarlig for at finansiere en eventuel reinvestering eller for at afholde de tilknyttede kapitalomkostninger.

Hvis kapitalomkostningerne ved nye investeringer skal afholdes af den enkelte institutions bevillinger, er der derimod et incitament til at forbedre vedligeholdelsesindsatsen og udskyde reinvesteringer, så længe kapitalomkostningerne ved en reinvestering er højere end omkostningerne til vedligeholdelse.

- Øget fokus på resultater

Grundlaget for at styre på resultater kan forbedres ved at indføre omkostningsbaserede bevillinger. En kombination af omkostningsprincipper med resultatstyring, f.eks. i form af et optjeningsprincip for bevillingsudmålingen, vil have den fordel, at institutionerne i overvejelserne om den rette sammensætning af produktionen ikke blot fokuserer på omkostningerne, men på at optimere omkostninger og indtægter i sammenhæng.

- Styrkelse af ledelse og økonomistyring

En omlægning til omkostningsbaserede principper må forventes at anspreke til en forbedret økonomistyring i bred forstand. Omkostningsregnskaber vil kunne skubbe på udviklingen ved, at ledelsen skal rapportere på institutionens ressourceforbrug. Væsentlige ændringer i ledelse og økonomistyring forventes dog at forudsætte, at omkostningsprincipperne indarbejdes i budgetter og bevillinger.

Herudover bør omkostningsprincipperne tilskynde til en kulturforandring, herunder en anden måde at "tænke" ledelse og økonomistyring. Omvendt kan der være en risiko for, at indførelsen af omkostningsprincipper fører til et øget ressourceforbrug i økonomifunktionen.

Bedre grundlag for prioritering

Omkostningsbudgetteringen kan understøtte de fremtidige styringsbehov ved at forbedre grundlaget for prioriteringer. En omkostningsbaseret bevillingsudmåling kan ikke i sig selv sikre, at omprioriteringerne sker. Men omkostningssystemet kan tilvejebringe et mere fyldestgørende, gennemskueligt og sammenligneligt grundlag for regeringens og Folketingets stillingtagen til nye bevillingsforslag og til afvejningen af forskellige områder over for hinanden.

Udgiftsstyring

I det nuværende udgiftsbaserede system indgår investeringsudgifter i rammerne svarende til årets andel af totaludgiften. Finansieringsbehovet kan derfor på kort sigt være betydeligt, hvilket kan være en fordel i forhold til styringen af de samlede udgifter. På den anden side kan det nuværende system lægge hindringer i vejen for drifts- og samfundsøkonomisk rentable investeringer.

I et omkostningsbaseret budgetsystem vil investeringer principielt indgå i omkostningsbudgettet svarende til afskrivninger og forrentning af den investerede kapital. En sådan periodisering af investeringsudgiften sikrer en form for neutralitet imellem investeringsudgifter og løbende udgifter, som er en forudsætning for at anlægge driftsøkonomiske lønsomhedsbetragtninger.

Udgiftspolitisk vil det være betænkeligt, hvis større langfristede investeringsprojekter kun indgår med en relativt lille vægt i budgettet i det år, hvor udgiftsbeslutningen træffes. Dette er især et problem på de særligt statslige investeringsområder, hvor der foretages meget store og langsigtede investeringer.

Set i lyset heraf anbefales, at der foretages en opdeling af statens investeringer i forskellige typer af aktiver med henblik på at afgrænse, hvilke typer af investeringer, der kan indgå i institutionernes decentrale omkostningsstyring samt hvilke der fortsat skal behandles efter de nuværende udgiftsbaserede principper.

I forhold til den udgiftspolitiske styring af overførsler, lønsum og størstedelen af driftsområdet vurderes en overgang til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper ikke at medføre væsentlige ændringer.

En overgang til omkostningsprincipper vil heller ikke ændre væsentligt ved mulighederne for løbende at foretage generelle justeringer af bevilningsniveauet.

Samlet afvejning af fordele og ulemper

Fordele og ulemper ved en overgang til omkostningsbaserede regnskaber og budgetter er sammenfattet i *boks 1.3.* nedenfor.

Boks 1.3. Sammenfatning af fordele og ulemper ved omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper

Fordele		Ulemper	
Effektivisering af opgavevaretagelsen			
<i>Regnskab</i>	<i>Budget</i>	<i>Regnskab</i>	<i>Budget</i>
Synliggørelse af omkostninger. Bedre grundlag for konkurrenceudsættelse.	Økonomiske incitamenter til mere omkostningsbevidst adfærd i institutionerne, herunder reduktion af arbejdskraftanvendelsen. Bedre grundlag for at styre på resultater. Kultur- og ledelsesmæssige forandringer.	Risiko for øgede omkostninger i økonomifunktionen	
Prioritering			
	Mere fyldestgørende, ensartet og gennemskueligt grundlag for bevillingsbeslutninger og for sammenligninger mellem udgiftsområder.		
Udgiftsstyring			
			Risiko for udgiftsopdrift i forbindelse med investeringsbeslutninger.

Særligt vedrørende en overgang til omkostningsbaserede budgetter finder udvalget det vanskeligt at vurdere, om de potentielle fordele ved at indføre omkostningsprincipper i omfang og væsentlighed overstiger ulemperne. Det hænger ikke mindst sammen med, at der allerede er gennemført en række tiltag, herunder huslejeordningen, pensionsbidrag og taxameterstyring, som inden for rammerne af et udgiftsbaseret system har forbedret grundlaget for en mere effektiv opgavevaretagelse og skabt større gennemskuelighed om ressourceforbruget i staten. En række af de potentielle fordele er således allerede indhøstet.

Ved at indføre omkostningsprincipperne generelt kan man dog opnå, at fordelene ved de nævnte tiltag kan udbredes til staten som helhed. Endvidere vil en generel indførelse af omkostningsprincipper betyde, at der kan sikres sammenhæng i budget- og regnskabssystemet. Endelig vurderes, at

en generel indførelse af omkostningsprincipper vil være den bedste garant for, at omkostningsprincipperne får gennemslag i statsinstitutioners interne styring og giver anledning til ændrede forretningsgange og en styrkelse af ledelse og økonomistyring.

Blandt de potentielle ulemper ved et omkostningsbaseret budgetsystem har udvalget især hæftet sig ved den ændrede periodisering af udgifter til investeringer, og den risiko for udgiftsopdrift, som dette kan medføre. Det må dog vurderes, at man ved den konkrete udformning af modeller for omkostningsbudgettering kan inddæmme denne risiko, f.eks. ved at sondre mellem kort- og langfristede investeringer og ved helt at undtage visse typer af investeringer fra omkostningsstyringen.

Samlet er det udvalgets anbefaling, at en indførelse af omkostningsregnskaber følges op af en overgang til omkostningsprincipper på finansloven.

1.2.2. Afgrænsningen af omkostningsbaserede budgetter og regnskaber

Udvalget har overvejet afgrænsningen af omkostningsprincipperne med henblik på at give anbefalinger til den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling af de forskellige typer af aktiver og passiver i staten:

- Hvilke aktiver og passiver skal fremover indregnes på statens status og ud fra hvilke retningslinjer?
- Hvilke retningslinjer skal gælde for registreringen i institutionernes omkostningsregnskaber og på finansloven/statsregnskabet?

Udvalget anbefaler, at der i afgrænsningen og den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling af aktiver og passiver tages udgangspunkt i Årsregnskabslovens principper, men at det på væsentlige punkter er nødvendigt at tilpasse lovens principper til anvendelse indenfor staten.

Således bør statens aktiver som hovedregel værdiansættes efter anskaffelses- eller kostpriser. Alene på områder, hvor eksistensen af et gennemsigtigt og velfungerende marked kan dokumenteres, og hvor særlig hjemmel foreligger, bør der være mulighed for at foretage værdimæssige korrektioner af de bogførte aktivers værdi.

Udvalgets anbefalinger til behandlingen af de enkelte aktiver og passiver fremgår af *boks 1.4.* nedenfor.

Boks 1.4. Den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling af statens aktiver og passiver

For følgende områder anbefaler udvalget, at der sker indregning og måling på statens status efter omkostningsbaserede principper. Samtidig budgetteres og udgiftsføres efter omkostningsprincipper i finansloven og statsregnskabet. På finansloven figurerer således årets forventede omkostninger:

- Immaterielle aktiver erhvervet mod vederlag
- Investeringer i materielle anlægsaktiver, der kan indgå som produktionsfaktorer i institutionernes almindelige opgavevaretagelse
- Finansiell leasing
- Omsætningsaktiver bortset fra mindre administrative lagre
- Gældsforpligtelser, herunder feriepenge
- Garantiforpligtelser vedr. udlån

For følgende områder anbefales, at der beregnes en omkostningsbaseret betaling, der alene registreres på finansloven og i statsregnskabet, men uden at der sker hensættelser på statens status:

- Tjenestemandspension (bidrag beregnes aktuarmæssigt)
- Statens selvforsikringsordning (mulighederne undersøges for inden for de enkelte ministerier at oprette fælles hensættelse finansieret ved opkrævninger hos de enkelte institutioner)

Følgende områder anbefales fortsat håndteret efter de principper for udgiftsføring, der gælder i dag, idet der for en række af områderne kan ske værdireguleringer på statens status:

- Internt oparbejdede værdier (udviklingsarbejder mv.)
- Infrastruktur
- Nationalejendom, der ikke anvendes til administrative formål eller på anden måde indgår som en produktionsfaktor i institutionernes almindelige opgavevaretagelse
- Andre langfristede materielle anlægsaktiver, der ikke indgår som produktionsfaktorer i institutionernes almindelige opgavevaretagelse
- Udlån og værdipapirer
- Lovbundne overførselsordninger med undtagelse af tjenestemandspension og egentlige gældsforpligtelser

På forsvarsrets område er værdiansættelse allerede under udarbejdelse som led i et internt omkostningsstyringsprojekt. Udvalget anbefaler, at stillingtagen til spørgsmålet om registrering på finansloven afventer nærmere drøftelser med Forsvarsministeriet.

1.2.3. Modeller for indførelse af nye budget- og regnskabsprincipper i staten

I kapitel 6 opstilles og vurderes forskellige modeller for, hvordan omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper kan indføres i statsinstitu-

tioner, herunder om omkostningsprincipperne alene skal indføres i institutionernes regnskaber, eller om de ligeledes skal have betydning for bevillingsudmåling og disponeringsregler.

Der opstilles tre modeller, *jf. boks 1.5.* nedenfor. De to første modeller vedrører alene indførelse af omkostningsprincipper, mens filosofien i model 3 er at integrere styringen på omkostninger, indtægter og resultater. Modellerne vil kunne implementeres gradvist. I en første fase kan man implementere model 1 og eventuelt 2 og efterfølgende bygge model 3 – eller elementer af model 3 – ovenpå. Det kan ligeledes overvejes til en start, at model 3 eller dele heraf indføres for de institutioner, der ønsker det, og hvor modellen vurderes særlig relevant i forhold til de interne og eksterne styringsbetingelser.

Boks 1.5. Forskellige modeller for indførelse af nye budget- og regnskabsprincipper

	Uændret bevillingsstruktur	Ændret bevillingsstruktur (opgavebevillinger)
Omkostningsregnskaber	Model 1	
Omkostningsbevillinger	Model 2	
Omkostningsbevillinger med optjeningsprincip		Model 3

Model 1: Omkostningsregnskaber

I model 1 indføres omkostningsregnskaber i de statslige institutioner, *jf. moderniseringsprogrammets forudsætninger herom.* For den enkelte institution medfører modellen krav om ændret periodisering og ændrede regnskabsmæssige opstillinger i det nuværende virksomhedsregnskab, i retning af de krav som private virksomheder bliver mødt med i årsregnskabsloven. Modellen vil kunne implementeres uden at ændre på finansloven og det samlede statsregnskab, der skal opstilles på samme form som finansloven.

Fordelen ved at indføre omkostningsregnskaber er primært, at der sker en synliggørelse af omkostninger og dermed ressourceforbruget i staten. Anvendelsen af regnskabsinformation styrkes, og den interne regnskabsrapportering kan målrettes i forhold til institutionernes og ministeriernes styringsbehov.

Der kan godt indføres omkostningsregnskaber uden nødvendigvis at lægge tilsvarende principper til grund for bevillingerne, men det styringsmæs-

sige udbytte heraf vil være begrænset, idet et omkostningsregnskab ikke har en direkte incitamentsvirkning. Institutionerne vil endvidere skulle indrette administration og styring, således at man kan tilgodese såvel en udgiftsbaseret bevillingsrapportering som en parallel omkostningsrapportering inden for ministerområdet.

Om end omkostningsregnskaberne kan stå alene, viser erfaringerne fra andre lande, at perspektivet vil være en efterfølgende indførelse af omkostningsprincipper på budgetsiden.

Model 2: Omkostningsbevillinger

I *model 2* udbygges omkostningsregnskabet med omkostningsbudgettering. På finansloven udmåles bevillingerne til statsinstitutionerne efter omkostningsprincipper, herunder kapitalomkostninger (afskrivninger og forrentning). Investeringer, lagerkøb og effektivering af hensættelser finansieres ved, at institutionerne trækker på en kassekredit med udgangspunkt i den eksisterende likviditetsordning. I den løbende tildeling af likviditet til institutionerne modregnes svarende til afskrivningerne.

Modellen forudsætter ændrede regler vedr. udgiftsføring, investeringer og likviditet, men gennemføres i øvrigt med den eksisterende bevillingsstruktur og uden at ændre væsentligt på styringsrelationerne mellem Folketinget, minister og institution. Med denne model bliver også det samlede statsregnskab opstillet efter omkostningsprincipper.

Udvalget anbefaler model 2 som en ramme for indførelse af omkostningsprincipper i bevillingsudmålingen og disponeringsreglerne. Fordelen ved model 2 er således, at de skitserede ændringer i disponeringsreglerne styrker institutionernes incitamenter til – og muligheder for – at gennemføre investeringer, der på sigt medfører effektiviseringer, at forbedre kapitaludnyttelsen samt at styrke vedligeholdelsesindsatsen. Modellen vil endvidere generelt styrke og ansvarliggøre ledelsesniveauet. Endelig kan modellen sikre, at synliggørelsen af omkostninger sker allerede på budgetteringstidspunktet og således kan bruges fremadrettet som grundlag for prioriteringsbeslutninger, såvel i Folketinget som i det enkelte ministerium.

Model 3: Omkostningsbevillinger med optjeningsprincip

I *model 3* kombineres omkostningsbudgetteringen med et optjeningsprincip. Bevillingerne på finansloven gives som opgavebevillinger, der, hvor

det er muligt eller hensigtsmæssigt, videreformidles til institutionerne som et præstationsafhængigt tilskud eller køb af en ydelse. Her kan institutionen kun indtægtsføre i takt med, at de aftalte ydelser leveres.

Modellen medfører en række ændringer i opstillingen af finanslov og statsregnskab og i disponeringsreglerne for statsinstitutioner. Finansloven bygges op omkring formål og opgaver. Statsinstitutionerne optræder ikke med selvstændige bevillinger på finansloven, men indtægtsfører tilskud eller provenu fra salg af ydelser fra de opgavebevillinger, som institutionen leverer til.

Med anvendelsen af et optjeningsprincip skabes øget fokus på opgaveløsningen i staten. Da der kun kan indtægtsføres i takt med leveringen, kan institutionerne styres direkte på resultater, og der vil kun kunne opspares og videreføres midler i institutionerne, hvis de aftale opgaver kan udføre billigere end forudsat i afregningsmodellen.

Desuden kan den ændrede bevillingsstruktur bruges som udgangspunkt for en klarere adskillelse af bestiller- og udførerrollen inden for staten og en større konkurrence om opgaveløsningen. Endelig kan modellen danne udgangspunkt for en væsentlig forenkling af finanslov og regnskabsdokumenter.

Udvalget finder, at en integreret styring af omkostnings- og indtægtssiden som foreslået under model 3 vil have en række principielle fordele set i forhold til omlægningens overordnede sigte. Det bør derfor tilstræbes, at omkostningsbaserede bevillinger på sigt kombineres med optjeningsprincipper for bevillingsudmålingen, og at optjeningsprincippet understøttes af en ændret bevillingsstruktur på finansloven, som foreslået i diskussionen af model 3.

Model 3 forudsætter imidlertid væsentlige ændringer i styringsrelationer, disponeringsregler og opstillingen af finanslov og regnskabsdokumenter. Det anbefales derfor, at der igangsættes et analysearbejde med henblik på en nærmere udmøntning af modellen. Først på baggrund af dette analysearbejde tages endelig stilling til implementeringen af modellen.

Udvalget skal bemærke, at selv om man på baggrund af dette analysearbejde måtte vælge ikke at gennemføre model 3, vil der under alle omstændigheder være behov for i sammenhæng med indførelsen af omkost-

ningsprincipper at forny og styrke redskaberne i statens mål- og resultatstyring.

1.2.4. Den fremtidige styring og finansiering af investeringer

Indførelse af omkostningsprincipper på finansloven vil have væsentlige styringsmæssige konsekvenser på investeringsområdet. Det anbefales, at den konkrete tilrettelæggelse af retningslinjerne for styring og finansiering af investeringer baseres på følgende hovedpunkter:

- Principperne for udgiftsføring ændres for kortfristede investeringer med en levetid op til fem år, således at der udgiftsføres svarende til årets afskrivninger og forrentning af den pågældende investering. Dette vil give statslige institutioner bedre muligheder for at investere i f.eks. ny teknologi med henblik på opnåelse af effektiviseringer. Tilsvarende retningslinjer bør gælde for langfristede investeringer i aktiver, der kan betragtes som almindelige produktionsfaktorer, og som kan indgå i institutionernes tilpasning af aktivsammensætningen på kort sigt.
- Disponeringsreglerne bør indrettes således, at investeringer i aktiver, hvor det ikke er muligt eller hensigtsmæssigt på kort sigt at ændre aktivsammensætningen, kan behandles efter de nuværende udgiftsbaserede principper. Det vil især gælde infrastruktur, nationalejendom og eventuelt forsvarets investeringer.
- For at sikre incitamentet til effektiviseringer bør anvendes et mere konsekvent rammebevillingsprincip, så institutionerne kun foretager investeringer, såfremt det er rentabelt ud fra en totaløkonomisk betragtning. Der skal være plads inden for bevillingen til øgede kapitalomkostninger. Omvendt skal institutionerne kunne beholde en gevinst, hvis der kan opnås besparelser ved at investere mere fornuftigt.
- Forelæggelsesreglerne justeres, så alle anskaffelser og investeringer over 50 mio.kr. skal forelægges. Flerårsbudgetter bør spille en væsentlig rolle som grundlag for godkendelsen af nye investeringsprojekter.
- Mulighederne for at overføre flere ejendomme til huslejeordningen bør undersøges, således at styringen af ejendomsinvesteringerne i videst mulig udstrækning professionaliseres.

- Reglerne for finansieringen bør indrettes så enkelt som muligt, idet der bør gælde, at:
 - Ved overgangen til omkostningsbudgettering udstyres institutionerne med en gæld svarende til omfanget af aktiver. Herudover forøges aktiverne med en statsforskrivning, der svarer til loftet for institutionens gældsætning, således at egenkapitalen på åbningsbalancen svarer til omfanget af statsforskrivningen
 - Der foretages en rammekorrektion, således at overgangen er neutral for ministerierne
 - Statsinstitutionerne kan ikke opnå finansiering på det private lånemarked, men skal anvende statslig finansiering
 - Likviditet til at gennemføre investeringer og effektuere hensættelser bevilges ikke. Institutionerne har i stedet adgang til at trække på en kassekredit med en tilknyttet rente og med et loft for den akkumulerede gældsætning

1.2.5. Omkostningsfordeling

Anvendelse af omkostninger som grundlag for regnskabsaflæggelsen og den bevillingsmæssige styring forudsætter, at man kan opgøre ressourcenanvendelsen i relevante tidsmæssige intervaller (finansåret). Udover en sådan *periodisering* vil det ligeledes være hensigtsmæssigt at kunne *fordele* årets omkostninger på institutionernes opgaver.

Omkostningsfordelinger er blandt andet en forudsætning for at kunne øge gennemskueligheden af, hvad udførelsen af de enkelte opgaver eller aktiviteter koster og for at kunne sammenholde omkostninger og resultater. Omkostningsfordelinger kan endvidere være et vigtigt redskab i institutionernes interne styring.

Omkostningsfordeling vil endelig indgå som en nødvendig forudsætning for eventuelt at basere den fremtidige bevillingsstyring på et optjeningsprincip for bevillingsudmålingen og indførelse af opgavebevillinger.

Udvalget anbefaler derfor, at der i et fremtidigt omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem fastlægges et generelt krav om, at institutionerne foretager en fordeling af omkostninger på opgaver.

Udvalget anbefaler, at følgende lægges til grund for de fremtidige obligatoriske omkostningsfordelinger:

- Kravet om omkostningsfordelinger bør gælde samtlige statsinstitutioner, herunder departementer.
- Omkostningerne skal henføres til de opgaver, som institutionerne varetager, idet den nærmere definition og afgrænsning af opgaver foretages decentralt på baggrund af en generel vejledning fra Finansministeriet. Opgaveafgrænsningerne skal sikre en balance i forhold til lovgivningsmæssige krav, resultatkontrakter mv. samt i forhold til den interne styring i institutionerne.
- Omkostningsfordelingerne vil hensigtsmæssigt kunne præsenteres i regi af virksomhedsoversigterne i finansloven og en tilsvarende opstilling i virksomhedsregnskabet. De nuværende oversigter justeres, således at samtlige indirekte omkostninger fordeles, herunder afskrivninger, forrentning og øvrige fællesomkostninger.
- Det vil næppe være hensigtsmæssigt – og i øvrigt forbundet med væsentlige administrative omkostninger – at fastsætte præcise regler for, hvilke fordelingsnøgler institutionerne skal anvende i udarbejdelsen af omkostningsfordelingerne. Men generelle anbefalinger kan indgå i et fremtidigt vejledningsmateriale til afløsning for den nuværende vejledning om priskalkulation
- Der bør sikres en tæt sammenhæng imellem de omkostningsfordelinger, der præsenteres eksternt, og de omkostningsfordelinger, der giver mening i forhold til den enkelte institutions interne styringsbehov.

1.2.6. Et nyt koncept for rapporteringen

Indførelse af omkostningsregnskaber forudsætter, at det fremtidige format for den regnskabsmæssige rapportering inden for staten tages op til fornyet overvejelse. Det gælder for det samlede statsregnskab, virksomhedsregnskaberne og for interne regnskaber i institutionerne. Udvalget har i sine overvejelser lagt hovedvægten på virksomhedsregnskaberne i sammenhæng med den fornyelse af virksomhedsregnskabsordningen, der overvejes sideløbende med det foreliggende udvalgsarbejde.

Der kan identificeres tre opgaver for fremtidens statslige rapportering. Herunder skal rapporteringen tilvejebringe

- kontrolinformation om institutionernes anvendelse af finansielle ressourcer. Kontrollen bør under anvendelse af omkostningsprincipper

ikke alene vedrøre bevillingskontrol, men også kontrol af effektiv ressourceanvendelse

- beslutningsinformation som muliggør sammenligning af forskellige leverandørers priser og dermed beslutninger om, hvorvidt institutionerne (fortsat) skal varetage produktionen af offentligt finansierede ydelser
- information om resultater i forhold til politisk fastsatte målsætninger

Udvalget konstaterer endvidere, at krav til effektivitet i opgaveløsningen nødvendiggør en udbygning af den interne tilvejebringelse og anvendelse af finansiell information, og at omkostningsbaserede regnskaber har et potentiale for at levere herpå.

Udvalget anbefaler, at alle statslige institutioner, inklusiv departementer, bør aflægge regnskaber på omkostningsbasis. Dog vil det for så vidt angår departementer, der udelukkende varetager departementale opgaver, ikke være relevant med en udbygget beskrivelse af målopfyldelse, hvis model 1 eller 2 lægges til grund for en implementering af omkostningsprincipper. Lægges imidlertid model 3 til grund, vil målrapporteringen i ministerierapporter/koncernrapporter være en del af det valgte koncept.

Udvalget anbefaler, at den egentlige bevillingsafregning fortsat foretages i statsregnskabet, mens de øvrige rapporteringsdokumenter får status af regnskabsafrapportering. Dog foreslås, at årsrapporten inkluderer en orienterende bevillingsafregning samt at det overvejes, om institutionernes afgivelse af regnskabsmæssige forklaringer til Rigsrevisionen kan inkluderes i årsrapporten.

Kravet om konsolidering af de statslige regnskaber fra registrering i bogføringskredse op til statsregnskabet indebærer, at valgfrihed i henseende til regnskabsprincipper kun i begrænset omfang er hensigtsmæssig. Yderligere konkluderes, at det kun i begrænset omfang kan anbefales at give valgfrihed hvad angår skemaopstillingen for den finansielle information.

Udvalget finder, at en fremtidig rapportering på omkostningsbasis med fordel kan bygge videre på den fornyelse og forenkling af virksomhedsregnskabsordningen, der allerede er under overvejelse. Udvalgets anbefalinger til afgrænsningen af beretning og målrapportering er således i overensstemmelse med de overvejelser, der allerede er gjort i forbindelse med den planlagte fornyelse af virksomhedsregnskabsordningen. Dog anbefaler

udvalget, at beretningen ved overgang til omkostningsprincipper *suppleres* med de oplysninger, som private virksomheder i regnskabsklasse B skal oplyse. Endvidere er det klart, at indførelse af omkostningsprincipper stiller krav om ændringer i den finansielle rapportering.

Det anbefales, at den fremtidige rapportering med anvendelse af omkostningsprincipper struktureres som følger:

1. Beretning
2. Målrapportering
3. Finansiell rapportering:
 - Redegørelse for regnskabspraksis
 - Resultatopgørelse
 - Balance/Status
 - Likviditetsopgørelse/pengestrømsopgørelse
 - Bevillingsafregning.
 - Noter
 - Evt. supplerende beretninger

Den finansielle rapportering kan i vid udstrækning struktureres svarende til årsregnskabsloven, men udvalgets gennemgang viser, at indholdet af de enkelte regnskabslementer på væsentlige punkter må tilpasses vilkårene i staten for at leve op til de formål, rapporteringen i staten skal opfylde. Udvalget anbefaler, at den nærmere regulering heraf fastsættes i vejledning.

1.2.7. Implementering

Med ovenstående anbefalinger til udformningen af et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem har udvalget gjort en række overvejelser om implementeringen.

Der er tale om et omfangsrigt organisationsudviklingsprojekt, hvor 18 ministerier og i alt ca. 318 institutioner skal udarbejde åbningsbalancer, indarbejde nye forretningsgange og overveje ændringer i ledelse og økonomistyring, hvilket skal ske indenfor en forholdsvis kort tidshorisont.

Implementeringsforløbet indeholder følgende hovedelementer:

1. Gennemførelse af informationskampagner overfor interessenter i budget- og regnskabsprocessen
2. Udarbejdelse af regelsæt, vejledninger og ny kontoplan

3. Tilpasning af lokale økonomisystemer
4. Tilpasning af statens centrale budget- og regnskabssystemer
5. Gennemførelse af uddannelse i de nye regler, samt i anvendelse af tilpassede systemer i ministerier og institutioner
6. Etablering af åbningsbalancer
7. Revision af åbningsbalancerne
8. Tilvejebringelse af rådgivningsydelser til ministerier og institutioner
9. Anvendelse af en ny registreringsramme i institutionerne
10. Implementering af nye forretningsgange og ny styringsmodel

Visse opgaver knytter sig alene til en ændring af regnskabsprincipperne henholdsvis ændrede bevillingsprincipper, men fælles for de fleste opgaver er, at de vil involvere alle statens ministerier og institutioner samt Finansministeriet.

En central opgave i implementeringsforløbet bliver opstilling af nye åbningsbalancer i ministerier og institutioner. Før dette er gennemført, er grundlaget for udarbejdelse af et finanslovsforslag baseret på omkostningsprincipper ikke til stede.

Udvalget anbefaler, at tilrettelæggelsen af implementeringen af budget- og regnskabsprincipper i staten baseres på følgende hovedpunkter:

- De enkelte ressortministerier får ansvaret for implementeringsarbejdet ved etablering af implementeringsprojekter på koncern- og institutionsniveau
- Regel- og systemgrundlaget skal afprøves gennem pilotimplementering i en række institutioner med henblik på at sikre kvaliteten
- Det skal sikres, at ministerierne og institutionerne har adgang til rådgivnings- og uddannelsesydelser, der kan understøtte implementeringsprojekterne, herunder ved træk på eksterne ressourcer
- Eksterne ressourcer vil hensigtsmæssigt kunne tilvejebringes ved at Finansministeriet udbyder en række opgaver via rammekontrakter.
- Åbningsbalancerne bør som hovedregel blive udarbejdet efter tommelfingerregler.

Med forbehold for valg af konkret model for implementeringen anslås de direkte omkostninger i de enkelte institutioner ved at implementere omkostningsregnskaber til mellem 110 og 130 mio.kr. Det svarer til gennemsnitligt 345.000 - 400.000 kr. pr. institution. Hertil kommer centrale

udgifter på ca. 15 mio.kr. til særlige implementeringsaktiviteter. I skønnet er ikke medtaget omkostninger til implementering af nye budgetprincipper, men hovedparten af de direkte implementeringsomkostninger ventes at knytte sig til regnskabsdelen.

Udover de direkte implementeringsomkostninger forventes institutionerne i varierende omfang at gennemføre ændringer i den interne styring (forretningsgange, økonomiopfølgning mv.). Omkostningerne hertil kan vanskeligt skønnes og afhænger helt af i hvilken takt – og med hvilket ambitionsniveau – institutionerne lader omkostningsprincipperne slå igennem i den interne styring.

Udvalget anbefaler derfor følgende tidsplan for iværksættelsen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper:

- Der gennemføres en udvidet pilotimplementering (forsøgsordning) for en række institutioner i 2003 og 2004. Pilotinstitutionerne etablerer åbningsbalancer og gennemfører omkostningsregistrering og regnskabsafslutning for 2003 henholdsvis 2004 med henblik på at etablere et solidt erfaringsgrundlag for den efterfølgende indførelse af omkostningsprincipper i hele staten.
- De ændrede regnskabsprincipper skal have virkning for staten generelt fra finansåret 2005, dvs. en åbningsbalance skal have virkning pr. 1 januar 2005.
- Omkostningsbudgettering efter den skitserede model 2 gennemføres med virkning for finanslovsforslaget for 2007.

Anbefalingerne indebærer, at åbningsbalancerne for pilotinstitutionerne skal være klar senest i løbet af 2003 med opgørelse af værdierne pr. 1. januar 2003, således at disse institutioner kan aflægge omkostningsbaserede regnskaber for 2003. Implementeringsplanen kan eventuelt revurderes, når der er indhentet erfaringer fra implementeringen i de første pilotinstitutioner.

For at målet om en implementering af ændrede budget- og regnskabsprincipper inden for disse rammer kan nås, anbefaler udvalget at starte implementeringen af de ændrede principper efter den ovenfor beskrevne implementeringsmodel og -tidsplan snarest.

Tidsplanen for implementering af ændrede budget- og regnskabsprincipper er skitseret i *tabel 1.1.* nedenfor.

Tabel 1.1. Oversigt over tidsplan for 2003-2006

Periode	Aktiviteter
Første halvår 2003	<ul style="list-style-type: none">• Formel beslutning om anvendelse af omkostningsprincipper• Udarbejdelse af plan for implementering• Udarbejdelse af regelsæt og vejledning• Forberedelse af pilotimplementering• Opsætning af centrale systemer
Andet halvår 2003	<ul style="list-style-type: none">• Pilotimplementering påbegyndes
Første halvår 2004	<ul style="list-style-type: none">• Afslutning af 1. fase af pilotimplementering• Forberedelse af implementering i samtlige institutioner
Andet halvår 2004	<ul style="list-style-type: none">• Påbegyndelse af implementeringsforløb
Første halvår 2005	<ul style="list-style-type: none">• Afslutning af 2. fase af pilotimplementering• Regnskabsføring efter omkostningsprincipper påbegyndes• Afslutning af implementeringsforløb
Andet halvår 2005	<ul style="list-style-type: none">• Forberedelse af en omlægning af finanslovsforslaget til omkostningsprincipper.
Første halvår 2006	<ul style="list-style-type: none">• Der foreligger omkostningsbaserede regnskaber for alle statslige institutioner• Finanslovsforslaget for 2007 udarbejdes efter omkostningsprincipper, som beskrevet i model 2.

1.3. Rapportens disposition

I *kapitel 2* motiveres en omlægning til omkostningsprincipper ved en samlet vurdering af fordele og ulemper.

Herefter gennemgås i *kapitel 3* den hidtidige anvendelse af omkostnings-elementer i regnskab og bevillingsstyring i Danmark og betydningen heraf for de aktuelle overvejelser om at udbrede omkostningsprincipper.

I *kapitel 4* samles op på erfaringerne med omkostningsbaserede budget- og regnskabssystemer fra andre lande, herunder begrundelser for at indføre systemet, hvilke modeller, der er taget i anvendelse i bevillings- og investeringsstyringen, sammenhængen til mål- og resultatstyring, anvendte regnskabsprincipper samt implementering.

I *kapitel 5* vurderes afgrænsningen af et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem, og der gives anbefalinger til den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling af statens forskellige aktiver og passiver.

Kapitel 6 indeholder herefter en analyse og vurdering af forskellige modeller for gennemførelsen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i statsinstitutioner. Herudover opstilles og diskuteres en model, der kombinerer omkostningsprincipper med et optjeningsprincip for bevillingsudmålingen og en ændret bevillingsstruktur på finansloven.

I *kapitel 7* diskuteres fordelingen af omkostninger på institutionernes opgaver, mens *kapitel 8* behandler konsekvenserne af omkostningsbaserede budgetter og regnskaber for den fremtidige rapportering i staten.

Endelig indeholder *kapitel 9* udvalgets overvejelser vedr. implementeringen af et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem.

Kapitel 2

Hvorfor omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper?

2.1. Indledning

I dette kapitel præsenteres og vurderes fordele og ulemper ved indførelse af omkostningsprincipper i de statslige budgetter og regnskaber.

I afsnit 2.2 skitseres en række af de styringsmæssige udfordringer, som staten står overfor i de kommende år, og som danner baggrund for vurderingen af, om det er hensigtsmæssigt at gå videre end den aktuelle beslutning om at indføre omkostningsregnskaber og ligeledes indføre omkostningsprincipper på budgetsiden.

I det efterfølgende afsnit foretages en gennemgang af de opgaver, som det statslige budget- og regnskabssystem skal varetage, uanset hvilke principper, der lægges til grund for dets udformning. I afsnittet vurderes, hvordan omkostningsprincipper påregnes at kunne understøtte disse opgaver.

Afslutningsvis foretages en samlet afvejning af fordele og ulemper ved en overgang til omkostningsprincipper.

Fordele og ulemper ved at overgå til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper er kun i begrænset omfang empirisk belyst. I det omfang fordelene knytter sig til forventede adfærdsændringer, er det i sagens natur vanskeligt at fremskaffe præcise empiriske data, der kan understøtte en beslutning om at ændre budget- og regnskabssystemet. I kapitel 3 og 4 diskuteres dog en række danske og udenlandske erfaringer med at anvende omkostningsprincipper.

Diskussionen i dette kapitel skal derfor ses som en afvejning af *potentielle* fordele og ulemper, som gøres til genstand for yderligere diskussion i de efterfølgende kapitler.

Fordele og ulemper ved at indføre omkostningsprincipper vil yderligere afhænge af, *hvordan* principperne indføres. Nogle fordele kan opnås alene ved, at omkostningsprincipperne indarbejdes i de enkelte institutioners virksomhedsregnskaber, mens andre forudsætter, at man ligeledes overgår til omkostningsregistrering på finansloven og i statsregnskabet. I kapitlets diskussioner foretages derfor en central sondring mellem omkostningsregnskaber og –budgetter. Der er i kapitlet endvidere taget hensyn til, at den konkrete indretning af disponeringsreglerne og sammenhængen til resultatstyringen vil være af væsentlig betydning for, hvordan omkostningsprincipperne virker.

2.2. Styringsmæssige udfordringer for staten

Der må imødeses en stigende efterspørgsel efter offentlige serviceydelser som følge af den demografiske udvikling i de kommende år. Et stigende antal ældre vil indebære øgede udgifter til blandt andet sundhedsydelser og ældrepleje. Samtidig bliver der relativt færre personer i arbejdsstyrken.

Da problemerne med ældreforsørgerbyrden ikke fuldt ud kan løses ved en øget beskæftigelse, må der i statens interne styring etableres effektiviserings- og omprioriteringsstrategier, der kan frigøre den nødvendige arbejdskraft og de nødvendige finansielle ressourcer.

Rammestyring af løn er i dag det vigtigste instrument til at styre og kontrollere den samlede anvendelse af arbejdskraft i staten. Sådan vil det også være fremover, men instrumentet kan ikke stå alene.

Lønsumsrammer indebærer imidlertid en risiko for, at reduktioner blot afstedkommer, at de pågældende institutioner ikke løser alle deres opgaver eller leverer en dårligere kvalitet. Den inputstyring, som lønsumsrammerne er udtryk for, bør derfor suppleres med outputstyring, hvor institutionerne fastholdes på de forventede eller ønskede resultater.

Der kan endvidere være behov for at tilvejebringe økonomiske incitamenter, så det bliver i den enkelte institutions *egen interesse* at reducere personaleantallet. Brug af økonomiske incitamenter kan således underbygge lønsumsstyringens formål, f. eks. ved at institutionerne selv beslutter investeringer, der indebærer en effektivisering af arbejdskraftanvendelsen. Disse mekanismer gennemgås nærmere i afsnit 2.3.1. nedenfor.

I tillæg hertil kan en styrkelse af muligheder og incitamenter til at opnå reduktionerne decentralt indebære en mere smidig budgetproces.

Ud over effektivisering er der behov for at styrke grundlaget for at omprioritere ressourcer, idet det demografisk betingede efterspørgselspres i bestemte sektorer øger behovet for at kunne flytte ressourcer fra andre sektorer til omsorg og pleje.

Jo større behovet er for prioriteringer, jo vigtigere er det, at der skabes gennemskuelighed omkring grundlaget for prioriteringerne. Indførelse af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper vil ikke i sig selv kunne afstedkomme en ændret prioritering af statens ressourcer. Men en synliggørelse af det faktiske ressourceforbrug og de resultater, der forventes at kunne opnås på forskellige udgiftsområder, vil kunne skabe større gennemskuelighed om konsekvenserne af dispositioner, der indgår i statens budget og regnskab.

Det vurderes sammenfattende, at de fremtidige styringsbehov i staten stiller følgende krav til styringsinstrumenternes indretning:

- Der vil fortsat være behov for en stram lønsumsstyring.
- Men lønsumsstyringen skal understøttes og suppleres med mere mikroorienterede styringsinstrumenter, der giver økonomiske incitamenter til en samlet ressourceoptimering i statsinstitutionerne.
- Der skal i højere grad fokuseres på resultatstyring i staten.
- Der skal skabes et bedre grundlag for prioriteringen af statens ressourcer.

2.3. Fordele og ulemper ved omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper

Der kan opstilles en række opgaver, som et statsligt budget- og regnskabsystem skal opfylde uanset, hvilke principper der lægges til grund for systemets udformning (omkostnings- eller udgiftsprincipper). Følgende seks opgaver er relevante i denne sammenhæng:

- Effektivitet i opgavevaretagelsen
- (Om)prioritering
- Udgiftsstyring
- Finanspolitik og offentlige finanser

- Kontrol og ansvarsplacering
- Information

I det følgende vurderes, hvad indførelse af omkostningsprincipper vil betyde for varetagelsen af hver af disse seks opgaver.

2.3.1. Effektivisering af opgavevaretagelsen

En af budget- og regnskabssystemets kerneopgaver er at give et godt grundlag for en effektiv opgavevaretagelse i staten. Effektivitet kan opfattes på tre forskellige måder.

Man kan tale om effektivitet i betydningen *produktivitet*, dvs. at en given ydelse produceres til de lavest mulige omkostninger. I denne forstand vil en effektivisering indebære, at indretningen af produktionen ændres, således at en given ydelse kan produceres billigere, eller at der kan produceres en større mængde af ydelsen til de samme totalomkostninger.

Effektivitet kan også betyde højest mulig *målopfyldelse* i forhold til de politiske eller administrative målsætninger, der er stillet op for den pågældende aktivitet. En effektivisering indebærer her, at man ikke blot producerer billigst muligt, men at man ligeledes producerer de ydelser, der efterspørges af politikerne og i et omfang og af en kvalitet, der modsvarer de politiske forventninger til produktionen.

Endelig kan man tale om effektivitet i betydningen *samfundsøkonomisk efficiens*, dvs. at der samlet set produceres det rigtige i de rigtige mængder set i forhold til brugernes efterspørgsel efter forskellige goder. For at vurdere den samfundsøkonomiske efficiens kræves, at omkostningerne relateres til effekterne af ydelsen (outcomes), og at effekterne værdisættes.

Et omkostningsbaseret *regnskab* kan indirekte give et bedre grundlag for at opnå effektiviseringer inden for alle tre effektivitetsdimensioner. Et omkostningsbaseret *budget*, hvor omkostningsprincipperne ligeledes indarbejdes i bevillinger og disponeringsregler, kan herudover give direkte incitamenter til en ændret adfærd og skønnes herved at kunne styrke effektiviseringspotentialet. Nedenfor gennemgås hvordan.

Synliggørelse af omkostningerne

Ved en synliggørelse af alle omkostninger kan man opnå, at forskellige alternativer indgår på en mere relevant måde i budgetlægningen. Om-

kostningsprincipper kan på denne vis afstedkomme et pres for rationaliseringer. En øget synliggørelse af omkostninger kan opnås i et omkostningsregnskab.

Ændrede disponeringsregler vedr. investeringer mv.

Udover et bedre beslutningsgrundlag må opnåelse af væsentlige effektiviseringsgevinster forudsætte en ændret adfærd. Det stiller krav om et egentligt omkostningsbudget. Endvidere kræves, at der i sammenhæng hermed ændres i disponeringsreglerne, så ministerier og institutioner kan opnå en økonomisk fordel ved at effektivisere.

Den væsentligste effektiviseringsgevinst forventes at bestå i, at institutionerne anlægger driftsøkonomiske lønsomhedsbetragtninger på sammensætningen af produktionsfaktorer set i forhold til de opgaver, der skal løses.

Hvor gennemførelse af investeringer i dag i hovedreglen forudsætter, at der allerede er skabt det fornødne bevillingsmæssige råderum, kan ændrede disponeringsregler åbne mulighed for, at de effektiviseringer, der følger af investeringerne, først indhentes efterfølgende.

I *boks 2.1.* nedenfor er angivet eksempler på konkrete effektiviseringer, der bør kunne opnås ved at ændre disponeringsreglerne. Konkrete forslag til ændringer i disponeringsreglerne behandles i kapitel 6.

Boks 2.1. Eksempler på øget effektivitet ved indførelse af omkostningsbudgettering

Anvendelse af mindre arbejdskraft som følge af bedre investeringsbeslutninger

Omkostningsbudgettering vil kunne give et bedre grundlag for at træffe investeringsbeslutninger, således at man mere konsekvent vælger de alternativer, der har den bedste totaløkonomi, og dermed giver de laveste omkostninger over hele projektets levetid.

Den budgetmæssige og udgiftspolitiske behandling af investeringsbeslutninger i staten har hidtil favoriseret alternativer med en lav investerings-udgift uanset, om det pågældende projekt giver den laveste totalomkostning.

Med omkostningsbudgettering fjernes nogle af de mekanismer, der i det nuværende system kan sinke eller blokere for en rentabel kapitalanvendelse. Investeringsbeslutningerne kan i højere grad sammentænkes med driften ved f.eks. at vælge investeringer med en højere investeringsudgift, men mindre indsats af arbejdskraft, lavere vedligeholdelse eller andre afledte besparelser på driften. Omkostningsbudgettering er således ikke blot en metode til at økonomisere med kapitalanvendelsen, men derimod til at økonomisere med den samlede faktor anvendelse, herunder ved arbejds-kraftbesparende investeringer.

Bedre udnyttelse af kapitalapparatet

Omkostningsbudgettering kan give en bedre udnyttelse af det eksisterende kapitalapparat. Dette kan ske ved, at de enkelte institutioner med mellemrum foretager en kritisk gennemgang af deres aktiver og sælger eventuelle overskydende aktiver fra.

Bedre vedligeholdelse

I det eksisterende system, hvor udgifter til investeringer bevilges direkte, er der en risiko for, at aktiverne ikke vedligeholdes i tilstrækkeligt omfang. Det skyldes, at den enkelte institution ikke selv er ansvarlig for at finansiere en eventuel reinvestering eller for at afholde de tilknyttede kapital-omkostninger.

Hvis kapitalomkostningerne ved nye investeringer skal afholdes af den enkelte institutions bevillinger, er der derimod et incitament til at forbedre vedligeholdelsesindsatsen og udskyde reinvesteringer, så længe kapital-omkostningerne ved en reinvestering er højere end omkostningerne til vedligeholdelse.

Øget fokus på resultater

Indførelse af omkostningsprincipper indebærer, at man tilnærmer sig de principper, der gælder for budget og regnskabsaflæggelse i den private sektor.

En sådan overførsel af principper fra den private sektor må imidlertid ske under hensyntagen til forskelle i styringsbetingelserne mellem den offentlige og private sektor. Den centrale forskel i den forbindelse er hvilken vægt, man lægger på det finansielle resultat. For en profitorienteret privat virksomhed er indtjeningssevnen, og dermed opnåelse af regnskabsmæssige overskud, det primære formål. De udførte aktiviteter er sjældent styringsmæssigt interessante i sig selv, men skal til syvende og sidst vurderes efter deres indvirkning på indtjeningen.

For en statsinstitution forholder det sig anderledes. Der er typisk ikke et marked for statsinstitutionernes ydelser, og statsinstitutioner er ikke underlagt den samme disciplin fra finansmarkederne, der gælder for de fleste private virksomheder.

Derudover vil der være en række politisk fastsatte krav og forventninger til de opgaver, som statsinstitutionerne skal udføre. Det giver derfor ikke mening at betragte statsinstitutionernes finansielle resultat isoleret uden at sammenkæde det med en vurdering af opgaver, aktiviteter og resultater. Den betyder, at den finansielle styring skal suppleres og integreres med resultatstyring.

Omkostningsbudgettering kan indebære, at der opnås en driftsøkonomisk mere hensigtsmæssig styring af institutionernes ressourcer, men en overgang til omkostningsbudgettering indebærer ikke i sig selv, at det styringsmæssige fokus udvides til også at omfatte resultatsiden. Grundlaget for at styre på resultater kan dog forbedres ved at introducere omkostningsbudgettering, og det er vigtigt at denne mulighed udnyttes, så den økonomiske og indholdsmæssige styring bliver mere afbalanceret.

En kombination af omkostningsbudgettering med resultatstyring, f.eks. i form af et optjeningsprincip for bevillingsudmålingen, vil have den fordel, at institutionerne i overvejelserne om den rette sammensætning af produktionen ikke blot fokuserer på omkostningerne, men på at optimere omkostninger og indtægter i sammenhæng. En styringsmæssig ramme, hvor institutionerne får flere disponeringsmæssige frihedsgrader vil ligeledes gøre en styrkelse af resultatstyringen mere presserende, således at øgede frihedsgrader og øget ansvar for resultater følges ad, jf. også afsnit 2.3.5.

Ved anvendelse af optjeningsprincipper skønnes ligeledes at kunne opnå højere effektivitet i betydningen bedre målopfyldelse, idet der i afregningsmodellerne kan tilvejebringes økonomiske incitamenter til at imødekomme politikernes efterspørgsel.

I kapitel 6 er opstillet en model for, hvordan omkostningsbudgettering kan kombineres med et optjeningsprincip i bevillingsudmålingen.

Styrkelse af ledelse og økonomistyring

Anvendelse af udgiftsbaserede principper er noget særligt for den offentlige sektor. Principperne giver andre – og på nogle punkter dårligere – betingelser for ledelse og økonomistyring end i den private sektor. Eksempelvis er det vanskeligere at bygge ledelse og økonomistyring op omkring lønsomhedsovervejelser og resultatstyring.

En omlægning til omkostningsprincipper må forventes at anspore til en forbedret økonomistyring i bred forstand. Omkostningsregnskaber vil kunne skubbe på udviklingen ved, at ledelsen skal rapportere på institutionens ressourceforbrug. Væsentlige ændringer i ledelse og økonomistyring forventes dog at forudsætte, at omkostningsprincipperne indarbejdes i budgetter og bevillinger.

Indførelse af omkostningsbudgettering kan give et øget eksternt pres, hvor Folketing, regering og minister (departement) har mulighed for at placere et større og mere entydigt økonomistyringsansvar hos institutionsledelserne.

Samtidig kan omkostningsbudgettering øge behovet – men også mulighederne – for at målrette den interne styring, så styringen på alle niveauer af organisationen afspejler de driftsøkonomiske lønsomhedsbetragtninger og den resultatorientering, som ledelsen eksternt vil blive bedømt på.

Omkostningsbudgettering bør også være udgangspunktet for en kulturforandring, hvor produktion, ledelse og økonomistyring ”tænkes” på en ny måde.

Øget konkurrenceudsættelse

Et middel til at opnå effektiviseringer kunne endelig være i højere grad at udsætte de statslige institutioner for konkurrence, herunder ved øget brug af udbud og udlicitering. Øget konkurrence kan dels indebære, at statslige

producenter fravælges til fordel for bedre og billigere alternativer, dels at de statslige producenter motiveres til at effektivisere som følge af truslen om udlicitering.

Ved Lov nr. 373 af 6. juni 2002 er det fastsat, at kommunerne inden udgangen af valgperiodens første år skal formulere en servicestrategi, hvori det vurderes, hvordan kvaliteten og effektiviteten af den kommunale opgavevaretagelse skal udvikles, herunder ved en egentlig udbudspolitik. Samtidig giver lovændringen private leverandører en udfordringsret i forhold til varetagelsen af kommunale opgaver. Parallelt hermed er det som led i regeringens moderniseringsprogram besluttet, at der også i staten skal gennemføres strategier for effektivisering og kvalitetsudvikling, samt at private virksomheder skal have mulighed for at udfordre den statslige opgavevaretagelse.

Omkostningsprincipper kan skabe en større grad af sammenlignelighed mellem potentielle producenter af den samme ydelse og er dermed en vigtig del af grundlaget for en øget anvendelse af udbud og udlicitering. Oplysninger om omkostninger vil ligeledes være en vigtig del af infrastrukturen bagved de nye initiativer om effektiviseringsstrategier og udfordringsret.

Med den nye budgetvejledning er der allerede taget skridt i retning af at øge sammenligneligheden med alternative leverandører ved justeringen af regelsættet for indtægtsdækket virksomhed. En statslig institution, der vælger selv at udføre en opgave ved eget kontrolbud, *skal* således udføre opgaven som indtægtsdækket virksomhed. Det indebærer, at omkostninger til forrentning og leje af kapitalapparat samt administrationsbidrag indgår i prisfastsættelsen. Tilsvarende kalkulationsregler vil kunne anvendes i forbindelse med en implementering af udfordringsret i staten.

I forhold til det eksisterende regelsæt vil et egentligt omkostnings*regnskab* yderligere kunne styrke grundlaget for at vurdere den mest hensigtsmæssige organisering af opgaverne, herunder for opgaver, som ikke umiddelbart falder ind under udbudscirkulærets betingelser for udbudsegnethed eller som ikke udføres. Omkostnings*budgettering* vil yderligere indebære den fordel, at information om omkostninger indgår på et tidligere tidspunkt i beslutningsprocessen og dermed bedre kan danne grundlag for fremadrettede overvejelser om organiseringen af opgaver.

2.3.2. Prioritering

Et centralt hensyn i udgiftspolitikken, som vil få stigende betydning fremover, er muligheden for at prioritere imellem udgiftsområder. Prioriteringer er under alle omstændigheder politisk følsomme, og det vil næppe i sig selv ændre prioriteringsmønstret, om budget- og regnskabssystemet er udgifts- eller omkostningsbaseret. Det skønnes dog, at omkostningsprincipper bedre kan *understøtte* prioriteringsopgaven ved at skabe et mere ensartet og gennemskueligt grundlag for at tage stilling til de enkelte bevillinger og for at afveje de enkelte udgiftsområder over for hinanden.

Omkostningsbaserede bevillinger vil indebære, at alle relevante omkostninger indgår i bevillingsudmålingen og dermed giver et mere dækkende billede af "hvad tingene koster". Det vil især gælde i de tilfælde, hvor en prioritering af et område hidtil har medført et ressourceforbrug, som ikke har været synliggjort under det eksisterende udgiftsbaserede system.

Et eksempel herpå kunne være et bevillingsforslag, der indebærer et statsligt bygningsforbrug, som ikke udgiftsføres i det eksisterende system, med mindre den pågældende bygning er omfattet af huslejeordningen. Et andet eksempel kunne være et udgiftsområde, der indebærer udstedelse af garantier, som ikke i det udgiftsbaserede system giver anledning til udgifter med mindre garantierne indfries, men som i et omkostningsbaseret system kan omkostningsføres svarende til den risiko, som staten påtager sig.

Gevinsten ved omkostningsprincipper i forhold til at understøtte prioriteringsopgaven modereres dog af, at der allerede er gennemført en række tiltag, som øger gennemskueligheden og sammenligneligheden mellem forskellige udgiftsområder. Det gælder eksempelvis huslejeordningen (SEA-reformen) og indførelsen af tjenestemandspensionsbidrag. Ved at indføre omkostningsprincipper *generaliseres* principperne fra de nævnte ordninger, hvorved gennemskueligheden kan udvides til staten som helhed.

Et mere gennemskueligt beslutningsgrundlag for prioriteringer forudsætter, at synliggørelsen af omkostningerne sker tilpas tidligt i den udgiftspolitiske proces til, at informationen kan anvendes fremadrettet. Det må derfor vurderes, at en reel forbedring af beslutningsgrundlaget kræver, at omkostningerne er indarbejdet i bevillingsudmålingen.

2.3.3. Udgiftsstyring

Et af budget og regnskabssystemets væsentligste opgaver er at sikre, at de samlede statslige udgifter er under kontrol, dvs. i overensstemmelse med de politisk fastsatte mål herfor.

Den aktuelle udformning af det udgiftsbaserede system giver et relativt entydigt grundlag for at styre de offentlige udgifter ved hjælp af udgiftsrammer. Den nuværende udgiftspolitiske styring er opdelt således, at der styres særskilt på forskellige økonomiske ”hovedarter” – drift, overførsler, investeringer og lønsum.

Rammestyningen kan fastholdes ved en overgang til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper, idet rammerne dog selvsagt vil vedrøre omkostninger frem for udgifter. Forskellen mellem omkostning og udgift, og dermed betydningen for udgiftsstyringen, er størst på investeringsområdet, hvor udgiftsdispositionerne har betydning over længere tidsperioder.

I det udgiftsbaserede system indgår investeringsudgifter i rammerne svarende til årets andel af totaludgiften. Finansieringsbehovet kan derfor på kort sigt være betydeligt, hvilket kan være en fordel i forhold til styringen af de samlede udgifter. Baggrunden for den eksisterende investeringsstyring er også en antagelse om, at investeringsudgifter kan føre til øgede driftsudgifter på sigt. På den anden side kan det nuværende system lægge hindringer i vejen for drifts- og samfundsøkonomisk rentable investeringsprojekter.

I et omkostningsbaseret system vil investeringer kunne indgå i omkostningsbudgettet svarende til afskrivninger og forrentning af den investerede kapital. En sådan periodisering sikrer en form for neutralitet imellem investeringsudgifter og løbende udgifter, som er en forudsætning for at anlægge en driftsøkonomisk lønsomhedsbetragtning.

Udgiftspolitisk giver det imidlertid anledning til betænkeligheder, hvis større langfristede investeringsprojekter kun indgår med en relativt lille vægt i budgettet i det år, hvor udgiftsbeslutningen træffes. Periodiserings-elementet i omkostningsbudgetteringen kan indeholde ”farlige fristelser”. Dette er især et problem på de særligt statslige investeringsområder, hvor der foretages meget store og meget langsigtede investeringer.

Den præcise afgrænsning af, hvilke investeringsområder eller typer af investeringer, omkostningsprincipperne skal gælde for, og hvordan de i givet fald skal udmøntes, er derfor afgørende for de udgiftspolitiske risici. Omfanget af statens investeringer beløb sig i 2001 til godt 10 mia.kr., jf. tabel 2.1. nedenfor .

Tabel 2.1. Statens investeringsudgifter i 2001.

	Mio.kr.
Investeringer fordelt på:	
Driftsbudgettet (st.konto 15)	6.062
Anlægsbudgettet (st.konto 31,32,42)	4.201
I alt.....	10.263
Investeringsudgifter fordelt på:	
Ejendomsvirksomheder under SEA-ordningen	1.100
Forsvar.....	4.394
Infrastruktur	2.227
Andet.....	2.542
I alt.....	10.263

Heraf blev investeringer for ca. 6 mia.kr. foretaget over driftsbudgettet, hvor investeringerne som regel vil være kortfristede. Af de 10 mia.kr. var størstedelen endvidere enten allerede omfattet af en form for omkostningsstyring (SEA-reformen), eller også kan de henføres til områder, hvor der under alle omstændigheder må overvejes en særlig form for styring. Dette kunne omfatte forsvaret, infrastruktur samt visse typer af national-ejendom mv., som dog ikke er opgjort i ovenstående. Det er således kun en mindre del af investeringsudgifterne, der forventes at kunne underlægges en decentral omkostningsstyring.

Set i lyset heraf bør der ved opstillingen af modeller for omkostningsbaserede budgetter og regnskaber foretages en opdeling af statens investeringer i forskellige typer af aktiver med henblik på at afgrænse, hvilke typer af investeringer, der vil kunne indgå i institutionernes decentrale omkostningsstyring, jf. kapitel 5 og 6.

I forhold til overførsler, lønsum og størstedelen af driftsområdet vurderes en overgang til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper ikke at medføre væsentlige ændringer i betingelserne for udgiftsstyringen. Det skyldes blandt andet, at der ikke er væsentlige periodiseringsforskelle på disse områder, og dermed heller ikke stor forskel på udgifter og omkostninger.

En overgang til omkostningsprincipper vil heller ikke ændre væsentligt ved mulighederne for løbende at foretage generelle justeringer af bevillingsniveauet.

2.3.4. Finanspolitik og offentlige finanser

Det er væsentligt, at statens budget og regnskab understøtter tilrettelæggelsen af en effektiv finanspolitik. En væsentlig fordel ved det udgiftsbaserede system er, at der er god overensstemmelse imellem grundlaget for bevillingerne og de virkninger for samfundsøkonomien, der har interesse på kort sigt.

I forhold til beregningen af budgettets aktivitetsvirkninger (finanseffekten) er det især likviditetsvirkningen, der har interesse. Et omkostningsbaseret regnskab vil ikke ændre på sammenhængen mellem bevillinger og likviditet. Omkostningsbudgettering, hvor bevillingerne periodiseres efter omkostningsprincipper, vil derimod betyde, at bevillingerne til de enkelte statsinstitutioner eller opgaver ikke i sig selv siger noget om likviditets-trækket på de enkelte områder. Det vurderes dog, at et omkostningsbaseret bevillingssystem kan indrettes, så det indeholder de nødvendige oplysninger om den forventede likviditetsanvendelse. Det er således et krav, at en overgang til omkostningsprincipper er et "både-og" snarere end et "enten-eller".¹

I forhold til en vurdering af de offentlige finanser på længere sigt vil en mere systematisk registrering af statens værdier og forpligtelser i et omkostningsbaseret system kunne bruges til at synliggøre den langsigtede holdbarhed i den offentlige sektors økonomi ("sustainability"), herunder i hvilket omfang man trækker veksler på fremtidige generationers forbrugsmuligheder.

En række forhold af betydning for vurderingen af den langsigtede holdbarhed vil imidlertid ikke på en hensigtsmæssig måde kunne indarbejdes i statens status, jf. også afgrænsningen i kapitel 5 (f.eks. fremtidigt skatte-

¹ I princippet er opgørelsen af det offentlige konsum i Nationalregnskabet omkostningsbestemt. Der indgår således "forbrug af realkapital" (afskrivninger), pensionsbidrag og lagerbevægelser. Ved beregning af finanspolitikens styrke (finanseffekten) tæller disse omkostningselementer dog ikke med. Beregningerne laves på makroniveau "efter de store tals lov" og ikke på mikroniveau, der vil være udgangspunktet ved omkostningsbudgettering.

grundlag og fremtidige forpligtelser til sociale pensioner). Generelt vurderes statens budget- og regnskabssystem ikke at være tilstrækkelig raffineret til at understøtte denne type af overvejelser. Hensynet til statens langsigtede økonomiske holdbarhed vurderes bedre at kunne tilgodeses ved andre instrumenter såsom generationsregnskaber og lignende.

En forbedring af beslutningsgrundlaget for mere langsigtede overvejelser om de offentlige finanser bør således ikke være det bærende element i udformningen af et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem.

2.3.5. Kontrol og ansvarliggørelse

For at statsbudgettet og -regnskabet kan opfylde sin funktion i forhold til Folketinget kræves gennemskuelse om, hvad der stemmes om, og under hvilke forudsætninger. Efterfølgende skal det være muligt at føre en effektiv kontrol med, at bevillingsforudsætningerne er overholdt, og der skal være gode muligheder for en entydig ansvarsplacering.

I forhold til bevillings- og kontrolopgaven synes det traditionelle udgiftsbaserede budget- og regnskabssystem at have en række fortrin. Bevillinger baseret på betalingsstrømme er i de fleste tilfælde nemme at forstå og forudsætter ikke et dybtgående kendskab til diverse regnskabsprincipper. Bevillingerne er endvidere baseret på *objektive* hændelser – f.eks. at der gennemføres en betaling, eller at ejendomsretten til en vare eller tjenesteydelse skifter hænder.

Et omkostningsbaseret regnskabssystem ændrer i sagens natur ikke på betingelserne for bevillingsafgivelsen. Et omkostningsbaseret bevillingssystem vil derimod indeholde en række *beregned*e elementer, hvor omkostningen er udtryk for en vurdering eller fortolkning inden for fastsatte retningslinjer for f.eks. afskrivninger og ændringer i hensættelser. Det kan også gøre grundlaget for bevillingsafgivelsen mindre objektivt, såfremt man vælger en model, der indebærer en ændret bevillingsstruktur, hvor en fordeling af omkostninger på de enkelte opgaver og aktiviteter indgår direkte som grundlag for bevillingernes udmåling og afgrænsning.

Hvor der således næppe er tvivl om, at omkostningsbudgettering medfører et mindre objektivt grundlag for bevillingsafgivelse og kontrol, vurderes dette på den anden side ikke at være et væsentligt problem. Der vil fortsat kunne fastlægges bevillingslofter på de ikke-lovbundne områder. Derudover vil det være et spørgsmål om at formulere reglerne for blandt

andet afskrivningsperioder, værdimæssige op- og nedskrivninger, omkostningsfordelinger mv. tilstrækkelig klart og restriktivt.

Der kan endvidere sættes spørgsmålstejn ved, om mindre objektivitet er et særligt problem for bevillinger til statsinstitutioner sammenlignet med f.eks. bevillinger af tilskud til taxameterstyrede institutioner. Allerede i dag er der således væsentlige dele af finansloven, hvor tilskudsmodtageren løser statslige opgaver, men styres efter omkostningsprincipper, og hvor der tilsvarende indgår beregnede elementer i grundlaget for bevillingen.

Hertil kommer, at der med omkostningsprincipper vil blive skabt væsentlig større synlighed om de økonomiske dispositioner i institutionerne, hvilket ikke kan undgå at medføre, at en større del af ansvaret herfor samles på ledelsesniveauet i institutionerne.

Et andet element af ansvarliggørelse er, hvad man kan gøres ansvarlig for. En indførelse af omkostningsbudgettering vil kunne medføre, at de enkelte ministre og institutionsledelserne får et større ansvar for, at de forventede resultater opnås. I den forstand kan omkostningsprincippet medvirke til at udvide rummet for ansvarliggørelse inden for staten. En sådan udvidelse af ansvarliggørelsen er ikke kun en mulighed, men bør også være et styringsmæssigt krav. Øgede frihedsgrader til institutionerne bør gå hånd i hånd med bedre muligheder for at fastholde aktørerne på opnåelsen af resultater.

2.3.6. Information

Bevillings- og kontrolfunktionerne stiller store krav til informationsværdien af finanslov, statsregnskab og virksomhedsregnskaber. Derudover er det et vigtigt hensyn at skabe åbenhed om budget- og regnskabsprocesserne i forhold til borgere og virksomheder.

Omkostningsbaserede systemer har i andre lande forøget antallet og omfanget af budget- og regnskabsdokumenter. Det skyldes, at et omkostningsbaseret system tilbyder flere oplysninger – blandt andet en status og en resultatopgørelse – uden at der nødvendigvis sker et tilsvarende bortfald eller en forenkling af andre oplysninger.

Det vurderes, at informationsværdien af budget- og regnskabsdokumenter kan styrkes væsentligt ved en overgang til omkostningsprincipper, idet politikere og andre interessenter tilbydes mere – og mere relevant – in-

formation. Det vil kræve mere af ”læseren” at kunne fortolke og sammenstille de forskellige oplysninger, især i en overgangsperiode. Der vil dog blive anvendt principper svarende til dem, beslutningstagerne konfronteres med i andre sammenhænge i forhold til f.eks. private og statslige selskaber, foreninger eller selvejende institutioner.

Ser man isoleret på selve finansloven er det muligt, at indførelse af omkostningsprincipper kan bruges som udgangspunkt for en modernisering og forenkling af dokumentet, men det kræver at omkostningsprincipperne indføres i en ganske bestemt kontekst, jf. beskrivelsen af model 3 i kapitel 6.

Internt i staten vil der være behov for en udvidelse af de statslige regelsæt på budget- og regnskabsområdet og kravene til budget- og regnskabsopfølgningen vil blive forøget.

2.4. Sammenfattende vurdering

Der kan potentielt opnås en række fordele ved at overgå til omkostningsbaserede regnskaber og budgetter. Der er også områder, hvor omkostningsprincipperne kan medføre mindre ulemper set i forhold til varetagelsen af de hensyn, som statens budget og regnskab under alle omstændigheder skal varetage.

I afvejningen af fordele og ulemper set i forhold til budget- og regnskabsystemets opgaver har udvalget især lagt vægt på muligheden af at opnå en ændret adfærd i statsinstitutionerne, hvor der i større grad lægges vægt på driftsøkonomiske lønsomhedsbetragtninger. Det skyldes, at effektiviseringshensynet står centralt i forbindelse med de fremtidige styringsbetingelser i staten, herunder mulighederne for anvendelse af mindre arbejdskraft.

Opnåelsen af ændret adfærd forudsætter, at omkostningsprincipperne indarbejdes i bevillingsudmåling og disponeringsregler. Endvidere bør det overvejes, hvordan omkostningsprincipperne kan danne udgangspunkt for øget resultatfokus i staten, f.eks. ved at indføre et optjeningsprincip for bevillingsudmålingen.

Udvalget lægger endvidere vægt på med omkostningsbaserede budgetter og regnskaber at tilvejebringe et mere ensartet og gennemskueligt grund-

lag for regeringens og Folketingets stillingstagen til bevillingsforslag og mulighed for at foretage sammenligninger mellem udgiftsområder.

Særligt vedrørende en overgang til omkostningsbaserede budgetter finder udvalget det imidlertid vanskeligt at vurdere, om de potentielle fordele ved at indføre omkostningsprincipper i omfang og væsentlighed overstiger ulemperne. Der er allerede gennemført en række tiltag, herunder huslejeordningen og taxameterstyringen, som inden for rammerne af det udgiftsbaserede system har forbedret grundlaget for en mere effektiv opgavevaretagelse og skabt større gennemsækelighed om ressourceforbruget i staten. En række af de potentielle fordele er således allerede indhøstet.

Ved at indføre omkostningsprincipperne generelt kan man dog opnå, at fordelene ved de nævnte tiltag kan udbredes til staten som helhed. Endvidere vil en generel indførelse af omkostningsprincipper betyde, at der kan sikres sammenhæng i budget- og regnskabssystemet. Endelig vurderes, at en generel indførelse af omkostningsprincipper vil være den bedste garant for, at omkostningsprincipperne får gennemslag i statsinstitutioners interne styring og giver anledning til ændrede forretningsgange og en styrkelse af ledelse og økonomistyring.

Udvalget konstaterer endvidere, at der med et omkostningsbaseret system kan opnås en mere systematisk registrering af statens langsigtede forpligtelser. Omfanget og rækkevidden af registreringer på statens status bør imidlertid ikke i sig selv være afgørende for udformningen af et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem.

Blandt de potentielle ulemper ved et omkostningsbaseret budgetsystem har udvalget især hæftet sig ved den ændrede periodisering af udgifter til investeringer, og den risiko for udgiftsopdrift, som dette kan medføre. Det må dog vurderes, at man ved den konkrete udformning af modeller for omkostningsbudgettering kan inddæmme denne risiko, f.eks. ved at sondre mellem kort- og langfristede investeringer og ved helt at undtage visse typer af investeringer fra omkostningsstyringen.

For de øvrige af budget- og regnskabssystemets opgaver vurderes omkostningsprincipperne ikke at ændre væsentligt ved systemets evne til fortsat at varetage disse hensyn på betryggende vis.

Fordele og ulemper er sammenfattet i *boks 2.2.* nedenfor. Det vil være muligt at indføre omkostningsregnskaber alene, mens omkostningsbudgettering forudsætter, at der også udarbejdes omkostningsregnskaber. De fordele, der er nævnt under omkostningsregnskaber i boksen, vil derfor også gælde for omkostningsbudgetter, mens de fordele, der er nævnt under omkostningsbudgettering, kommer udover fordelene ved omkostningsregnskaber.

Boks 2.2. Sammenfatning af fordele og ulemper ved overgang til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper

Fordele		Ulemper	
<i>Regnskab</i>	<i>Budget</i>	<i>Regnskab</i>	<i>Budget</i>
Effektivisering af opgavevaretagelsen			
Synliggørelse af omkostninger. Bedre grundlag for konkurrenceudsættelse.	Økonomiske incitamenter til mere omkostningsbevidst adfærd i institutionerne, herunder reduktion af arbejdskraftanvendelsen. Bedre grundlag for at styre på resultater. Kultur- og ledelsesmæssige forandringer.		
Prioritering			
	Mere fyldestgørende, ensartet og gennemskueligt grundlag for bevillingsbeslutninger og for sammenligninger mellem udgiftsområder.		

Boks 2.2. Sammenfatning af fordele og ulemper ved overgang til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper, fortsat

Fordele		Ulemper	
<i>Regnskab</i>	<i>Budget</i>	<i>Regnskab</i>	<i>Budget</i>
Udgiftsstyring			
			Risiko for udgiftsopdrift i forbindelse med investeringsbeslutninger.
Finanspolitik og offentlige finanser			
Synliggørelse af statens langsigtede økonomiske holdbarhed (synlighed om udviklingen i langsigtede værdier og forpligtelser).			
Kontrol og ansvarliggørelse			
	Større og mere entydig ansvarsplacering hos institutionsledelserne. Ansvarliggørelse for opnåelse af resultater.		Mindre objektivitet i bevillingsgrundlaget. Risiko for styringsproblemer som følge af manglende klarhed og objektivitet i
Information			
Mere (relevant) information til beslutningstagerne og andre interessenter.		Bureaukratisering af regelsæt. Større krav til den interne regnskabsopfølgning og risiko for øget resourceforbrug i økonomifunktionen.	

Kapitel 3

Danske erfaringer med anvendelse af omkostningsprincipper

3.1. Indledning

Selv om det danske budget- og regnskabssystem overordnet må betegnes som udgiftsbaseret, er der allerede indbygget en række elementer af omkostningsprincipper og omkostningsstyring. Samtidig har der historisk været gjort en række erfaringer med omkostningsprincipper på finansloven.

Ved en overgang til et egentligt omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem, vil man således ikke starte på bar bund. Formålet med kapitlet er at samle op på de hidtidige erfaringer og pege på relevansen for et fremtidigt omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem.

I afsnit 3.2 gennemgås de omkostningselementer, der allerede er indarbejdet i retningslinjerne for statens regnskabsaflæggelse, herunder værdireguleringsordningen, virksomhedsregnskaberne og den nye institutionskontoplan. Endvidere diskuteres et eksempel fra Forsvarsministeriets område på anvendelse af omkostninger i den interne styring.

I afsnit 3.3 behandles anvendelsen af omkostningselementer i bevillingsstyringen, herunder taxameterstyring og selvejende institutioner samt principperne for huslejeordningen. Endvidere samles op på de historiske erfaringer med omkostningsregistrering i perioden 1925-55 samt budgetteringen af afskrivninger og forrentning i statsvirksomheder.

3.2. Omkostningsprincipper i regnskabssystemet

Statens regnskabsaflæggelse har hidtil hovedsagelig været koncentreret om at sammenholde bevillings- og regnskabstal. I statens status har hovedvægten været lagt på at opgøre statens forpligtelser. Imidlertid har udvik-

lingen i de senere år indenfor den statslige regnskabsaflæggelse trukket i retning af en større fokus på omkostningselementer. Denne udvikling er især sket på følgende områder:

- Værdireguleringsordningen
- Virksomhedsregnskabet
- Ny institutionskontoplan

3.2.1. Værdireguleringsordningen

Finansministeriet indførte med virkning fra starten af regnskabsåret 1997 en model for værdireguleringer, som giver mulighed for at justere visse af statens statusposter. Værdireguleringsordningen er nærmere beskrevet i Finansministeriets rapport om "Forenkling af bevillingssystemet" af december 1995. Begrundelsen for at indføre værdireguleringsordningen var et behov for at understøtte en klarere og mere konsekvent anvendelse af omkostningsopgørelser i virksomhedsregnskaberne. Ved hjælp af værdireguleringsordningen kunne statens statusposter udgøre et bindeled mellem statsinstitutionernes udgifts- og omkostningsopgørelser.

Værdireguleringen sker alene i regnskabet uden beløbsmæssige konsekvenser for bevillingslovenes udgifter og indtægter. Dette kan ske ved, at såvel kredit- som debetposteringen sker på samme standardkonto, men på to forskellige regnskabskonti.

Ved den ene postering vil der samtidig ske en regulering af statens aktiver på den tilsvarende aktivkonto. Den modsvarende postering medfører en tilsvarende regulering af egenkapitalen.

Disse registreringer kan foretages af den enkelte institution og fremtræde på institutions- og paragrafregnskaber. Registreringerne bliver dermed en del af den formelle regnskabsaflæggelse og godkendes på linje med de øvrige registreringer af institutionschefen henholdsvis departementschefen.

I "Vejledning om værdiregulering", som er gældende fra regnskabsåret 1997, åbnes der mulighed for at foretage afskrivninger på ejendomme og anlæg og mulighederne for aktivering af anlægsanskaffelser og indkøb til lager øges. Endelig åbnes i begrænset omfang op for opskrivning af anlægsaktiver (ejendomme og anlæg).

Det er den enkelte institution, der i samråd med sit departement beslutter om institutionen skal benytte de faciliteter, der ligger i værdireguleringsordningen.

Afskrivning på ejendomme og anlæg

Fra 1997 skal alle statsvirksomheder og statsinstitutioner, der i virksomhedsregnskabet skal opstille et omkostningsregnskab på omkostningsdækkede og markedsstyrede områder, afskrive på statusposten for egne ejendomme og anlæg, såfremt statsinstitutionen er i besiddelse af sådanne. Øvrige institutioner kan i samråd med de pågældende departementer ligeledes vælge at foretage afskrivninger på egne ejendomme og anlæg.

Ved afskrivninger foretages en reduktion af værdien af aktivet i forhold til aktivets forventede levealder. Økonomistyrelsen anbefaler en lineær afskrivning, dvs. at aktivet reduceres med lige store årlige beløb over den forventede levetid.

Ved overgang til afskrivning på ejendomme og anlæg skal værdien af hvert aktiv vurderes med henblik på en eventuel regulering (opskrivning) af aktivets værdi, jf. nedenfor.

Ifølge regnskabsbekendtgørelsen skal institutioner føre særskilte fortegnelser over anlægsaktiver. Økonomistyrelsen anbefaler i vejledningen at udarbejde et egentligt anlægskartotek.

Aktivering af anlægsanskaffelser (standardkonto 15)

I årsregnskabsloven defineres et anlægsaktiv som en anskaffelse, der er bestemt til vedvarende eje eller brug. Denne definition medfører, at en række anskaffelser på standardkonto 15 kan aktiveres som led i værdireguleringsordningen. Bevillingsmæssigt anses anskaffelsen ikke som anlægs- eller driftsaktiver, men som erhvervelse af materiel.

Økonomistyrelsen anbefaler i vejledningen om værdiregulering, at der ikke aktiveres anskaffelser til en værdi under 30.000 kr. Endvidere bør der ikke aktiveres anskaffelser, der har en kort levetid, som f.eks. PC-udstyr.

Lagerføringsprincip

Institutionerne har med den nye lagerføringsmodel, som er idriftsat fra regnskabsår 1997, fået mulighed for at aktivere indkøb til lagre og udgiftsføre det løbende forbrug herfra.

Modellen bygger på det samme princip som ved anskaffelse af anlægsmateriel under standardkonto 15 (Erhvervelse af materiel). Dvs. at varekøb som udgangspunkt udgiftføres under standardkonto 14 (Køb af varer og tjenesteydelser) i bevillingsregnskabet, men at der ved en eller flere særskilte posteringer, hvor både debet- og kreditposterne konteres under standardkonto 14, sker en ændring i institutionens lagerbeholdninger på status i statsregnskabet. Denne lagerføringsmodel påvirker ikke bevillingslovene, idet udgiften ved varekøbet bogføres ved anskaffelsen.

I henhold til regnskabsbekendtgørelsen har institutionerne pligt til at føre særlige fortegnelser over varebeholdninger, medmindre beholdningerne er af uvæsentlig betydning.

Et eventuelt lagersvind konteres regnskabsmæssigt som vareforbrug. I nogle tilfælde kan det være vanskeligt at opgøre varernes værdi, når der løbende er tilgang og afgang fra lageret med forskellige købspriser. Her kan det være nødvendigt at opgøre varens pris på grundlag af en løbende gennemsnitspris, men også andre metoder kan anvendes, eksempelvis "først ind først ud" (FIFO).

Op- og nedskrivning af anlægsaktiver (ejendomme og anlæg)

Ved indførelse af værdireguleringsordningen er der samtidig sket en ændring af opgørelsesprincipperne, så aktivopgørelsen i højere grad er udtryk for værdien af anlægsaktivet og ikke blot anskaffelsesprisen. Dette problem vedrører primært bygninger og andre aktiver med en lang afskrivningshorisont.

Værdireguleringsordningen har givet institutioner mulighed for at vurdere de enkelte anlægsaktiver og foretage opskrivning af disse, såfremt vurderingsværdien afviger fra den bogførte værdi. Vurderingen bør foretages på et objektivi grundlag.

For visse særlige anlægsaktiver vil det i sagens natur ikke være meningsfyldt at opskrive til vurderingsværdien, såsom f.eks. fredede bygninger, kunstskatte mfl.

I henseende til statsregnskabet vil sådanne opskrivninger fremtræde som primokorrekationer til de berørte anlægsaktiver.

Nedskrivning af anlægsaktiver sker efter samme model som opskrivninger.

3.2.2. Virksomhedsregnskabet

Fra og med 1995 skal visse statslige institutioner udarbejde virksomhedsregnskab. I virksomhedsregnskabet har institutionerne mulighed for at sammenkoble forbrug med de opnåede resultater. På markedsstyrede områder eller områder med omkostningsdækning *skal* virksomhedsregnskaberne indeholde en omkostningsbaseret resultatopgørelse.

Det er hensigten, at der i virksomhedsregnskabet sker en afrapportering, der matcher den mål- og rammestyring, der ligger til grund for bevillingstildelingen. Resultatopfølgningen underbygges ved en beskrivelse af de opnåede resultater. Virksomhedsregnskabet skal både tjene som grundlag for resultatvurderingen og vurderingen af målopfyldelsen, og på baggrund af disse vurderinger tjene som udgangspunkt for den fremtidige målfastsættelse og prioritering i finanslovsforslaget.

3.2.3. Ny institutionskontoplan (Navision Stat)

I forbindelse med indførelsen af lokale regnskabssystemer i staten, hvor Navision Stat er blevet valgt som regnskabssystem i mange statslige institutioner, har Økonomistyrelsen udarbejdet en ny institutionskontoplan til brug i de lokale systemer. Derved tilbydes institutionerne en omkostningsorienteret kontoplan. De omkostningsorienterede elementer i institutionskontoplanen modsvarer de elementer, som indgår i den ovennævnte værdireguleringsordning.

Anskaffelser til aktivering konteres direkte på en balancekonto, hvorimod afskrivninger påvirker resultatopgørelsen. De anskaffelser, som lagerføres under værdireguleringsordningen, bliver tilsvarende konteret på en balancekonto på anskaffelsestidspunktet, mens resultatopgørelsen først påvirkes på det tidspunkt, hvor forbruget fra lager bliver konteret.

Kontoplanen i de lokale økonomisystemer er omkostningsorienteret i den forstand, at de transaktioner, som er omfattet af værdireguleringsordningen, umiddelbart bliver konteret efter et omkostningsbaseret princip. Hermed udgør kontoplanen i de lokale økonomisystemer det systemmæssige grundlag for institutionernes omkostningsopgørelser. Imidlertid rummer den ny kontoplan også begrænsninger i forhold til en fuldt ud

omkostningsbaseret kontoplan. Eksempelvis kan omkostningselementer, som vedrører færdigvarelagre ikke medtages.

3.2.4. Omkostningsprincipper i den interne styring: Forsvarets nye økonomistyringsmodel

Selv om bevillinger og regnskabsaflæggelse fortsat er baseret på udgifter, har nogle statsinstitutioner indført omkostningsprincipper i den interne styring. Et af de bedst dokumenterede eksempler herpå er omlægningen af forsvarets interne styring til et totalomkostningsprincip.

Ved Akt 140 af 25. februar 1998 blev det således vedtaget at igangsætte de såkaldte DEMAP og DEMARS projekter. DEMAP er betegnelsen for et strategisk organisationsudviklingsprojekt, som har til formål at videreudvikle forsvarets styring. DEMARS er den IT-plattform, som skal understøtte den ændrede økonomistyring og organisationsudvikling.

Baggrunden for igangsættelsen af projektet har blandt andet været, at forsvaret stilles overfor ændrede eksterne krav, uden at man kan påregne øgede finansielle ressourcer på området. Samtidig har Rigsrevisionen i løbet af 1990'erne stillet sig kritisk til forsvarets interne styring. Forsvarets opgaver indebærer en kompleks og omfattende organisation. Opgaveporteføljen spænder vidt fra opstilling af både freds- og krigsstyrker til undervisningsaktiviteter. Samtidig råder forsvaret over mange – og mange forskellige typer af – aktiver. Der har derfor været et stigende internt og eksternt behov for at modernisere forsvarets styringsværktøjer.

Det overordnede formål med projektet er at sikre en mere effektiv økonomisk styring i forsvaret, så de tildelte bevillinger kan anvendes bedst muligt. En forbedret økonomisk styring tænkes at kunne sikres ved at øge omkostningsbevidstheden på forskellige niveauer i systemet og skabe et øget fokus på mål, resultater og effektivitet.

Hovedingredienserne i forsvarets interne omkostningsstyring er:

- Værdiansættelse af aktiver
- Intern afregning, hvor den operative virksomhed køber ydelser af støttevirksomheden
- Dannelse af omkostnings- og kapacitetscentre
- Beregning og fordeling af omkostninger på slutprodukter/slutproduktion

Som en forudsætning for omkostningsstyringen gennemføres en omfattende værdiansættelse af forsvarets aktiver, herunder bygninger, rådighedsarealer, lagre, transportmateriel mv.

Ressourceforbruget i form af træk på lagre, afskrivninger, værdimæssige op- og nedskrivninger, internt producerede ydelser og eksterne køb indgår herefter i beregningen af omkostninger. Alle omkostninger skal kunne fordeles på slutprodukter i forsvarets operative virksomhed (opstilling og indsættelse af styrker samt uddannelse). For at kunne relatere omkostningerne til slutprodukter etableres et internt afregningssystem, hvor den operative virksomhed køber ydelser af støttevirksomheden (personel-, materiel-, etablisements- og informatikydelser) og således bærer samtlige omkostninger forbundet med den interne produktion af ydelser.

Inden for henholdsvis den operative virksomhed og støttevirksomheden defineres et antal omkostningscentre og kapacitetscentre. Omkostningscentre er organisatoriske enheder, der producerer enten slutprodukter, opgaveløsninger eller interne driftsydelser. Omkostningscentre, der producerer slutprodukter, får tildelt en økonomisk ramme svarende til den forventede produktion, mens omkostningscentre, der producerer interne driftsydelser, får finansieret aktiviteten via den interne afregning fra de centre, der aftager produktionen.

Kapacitetscentre er ikke-organisatoriske enheder, der leverer kapacitet til omkostningscentrene i form af materiel, personale, bygninger og andet anlæg mv. Kapacitetscentrene finansieres via den interne afregning.

Da bevillingerne til forsvar fortsat er udgiftsbaserede, skal der styres både på omkostninger og udgifter. Likviditet styres dog alene på det centrale niveau.

Da projektet fortsat er under implementering og tidligst forventes at være fuldt funktionsdygtigt i 2004, kan der endnu ikke evalueres på de styringsmæssige konsekvenser. I forhold til en eventuel overgang til omkostningsbaserede bevillinger på finansloven indebærer projektet, at forsvar allerede i kraft af omkostningsstyringssystemet har en række forudsætninger på plads for at gevinsterne ved omkostningsbaserede bevillinger kan opnås.

Visse elementer af projektet vil dog kunne skabe problemer for en omkostningsbaseret bevillingsstyring på forsvarrets område. Eksempelvis kan aktivernes samlede værdi ændres som følge af både ekstraordinære justeringer og reguleringer som følge af den generelle prisudvikling. Endvidere indgår afskrivninger på internt oparbejdede værdier i omkostningerne, hvilket ikke er i overensstemmelse med udvalgets generelle anbefalinger til behandlingen af immaterielle aktiver, jf. kapitel 5.

3.3. Omkostningselementer i bevillingsstyringen

3.3.1. Omkostningsprincipper 1925-55

Omkostningsbaserede principper er ikke et nyt fænomen i det danske bevillingssystem. Oprindeligt var det statslige budget- og regnskabssystem grundlæggende kassebaseret, men allerede med Finanslovskommissionen af 1911 blev der indført omkostningsprincipper for statsvirksomhederne. I 1921 blev Statsregnskabskommissionen nedsat med det formål at udbrede omkostningsprincipperne fra statsvirksomhederne til hele statsforvaltningen.

Hovedformålet med at udbrede omkostningsprincipperne var at opnå et mere retvisende regnskab samt at skabe incitamenter til en mere effektiv kapitaludnyttelse. Fra 1925 skulle oplysningerne for alle institutioner på finansloven omfatte følgende:

- 1) Afskrivninger på ejendomme og anlæg
- 2) Forrentning af ejendomme og anlæg
- 3) Tab på udestående fordringer m.m.
- 4) Opsparing af kapital til delvis dækning af udgifter til erhvervelse af aktiver

Afskrivningerne beregnes på grundlag af de i Statens Status pr. 31. marts 1924 opførte værdier. Statsregnskabskommissionens hensigt var at indføre rationelle afskrivningsregler afpasset efter de enkelte institutioners forhold. I begyndelsen nøjedes man dog med at beregne afskrivningen som 1 pct. af de bogførte værdier. Afskrivningerne blev foretaget på de efterhånden nedskrevne værdier. Forrentningen fastsattes til 5 pct. af værdien af de materielle aktiver.

Afskrivninger og forrentning blev omkostningsført på de enkelte paragrafer, og blev samtidigt indtægtsført på henholdsvis §3, ”Renter og andet udbytte af beholdninger og udestående fordringer” og §26, ”Forbrug og

erhvervelser af formue m.m”. I bilag 5 er gengivet et eksempel på opstilling af omkostningsbudgettet fra Finanslovsforslaget 1929/30.

I 1955 gik man imidlertid for hovedparten af statsadministrationen væk fra omkostningsprincipper og over til de udgiftsbaserede principper, der gælder i den nuværende finanslov. Statsvirksomhederne fungerede dog indtil 1989 fortsat efter omkostningsprincipper.

Baggrunden for, at man i 1955 gik væk fra omkostningsprincipper var især et skifte i den økonomiske politik influeret af økonomer som John Maynard Keynes. Herefter blev statens budget ikke længere betragtet som et husholdningsbudget, men derimod som et budget med væsentlige makroøkonomiske konsekvenser. Fokus blev rettet mod, at statens finanser har en meget væsentlig indflydelse på hele den indenlandske økonomi, som viser sig dels direkte ved en påvirkning af befolkningens indkomster gennem statens løbende indtægter og udgifter, dels mere indirekte gennem en påvirkning af pengemængden i samfundet hidrørende fra statens ind- og udbetalinger.

Samtidig var der siden 1920'erne sket en væsentlig vækst i statens størrelse, hvilket havde gjort det hidtidige omkostningsbaserede budget uoverskueligt på grund af dets detaljeringsgrad og opbygning. Formålet med omdannelsen fra omkostningsbaseret til udgiftsbaseret statsbudget i 1955 var således at skabe et mere overskueligt budget, der gav et bedre overblik over likviditeten og dermed statsfinansernes indflydelse på pengeforsyningen. Endvidere var formålet, at alle beløb der direkte påvirkede indkomstdannelsen skulle fremgå af statens driftsregnskab og ikke som hidtil for en stor dels vedkommende under kapitalregnskabet.

3.3.2. Afskrivninger og forrentning i statsvirksomheder

I takt med, at en stor del af de oprindelige statsvirksomheder er omdannet til selskaber, har statsvirksomhedsbegrebet ændret karakter. ”Statsvirksomhed” betegner i dag en bestemt bevillingstype med tilhørende disponeringsregler, som også omfatter statsinstitutioner, der kun er delvist forretningsstyrede.

På baggrund af betænkning nr. 1195 fra 1989 om styring af statsvirksomheder blev indført ændrede retningslinier for afskrivning og forrentning af anlægsaktiver. Afskrivninger blev opført som en udgift på drifts-

budgettet og en indtægt på anlægsbudgettet, mens forrentningen blev både udgifts- og indtægtsført på driftsbudgettet.

I den bevillingsmæssige styring indgik statsvirksomhedernes nettotal, som udtrykte nettoresultatet for anlægs- og driftsudgifter. I anmærkningerne indførtes et supplerende driftsnetttotal, som fremkom ved fra driftsindtægterne at trække driftsudgifter samt udgifterne til beregnet forrentning og afskrivning. Omkostningselementerne havde således kun betydning for driftsnetttotalen, der ikke direkte indgik i den bevillingsmæssige styring, mens det styringsrelevante netttotal var rent udgiftsbaseret.

Blandt andet som følge af, at afskrivninger og forrentning var bevillings- og styringsmæssigt neutrale, valgte man i forbindelse med den seneste større revision af regelsættet for bevillingstypen statsvirksomhed i Budgetvejledning 1996 at afskaffe afskrivninger og forrentning på finansloven. Drifts- og anlægsbevillinger blev adskilt på separate hovedkonti, og nettotallet udtrykte således alene forskellen imellem driftsudgifter og -indtægter. Afskrivninger og forrentning skulle dog fortsat indgå i virksomhedsregnskabet.

3.3.3. Taxameterstyring og selvejende institutioner

Et taxametersystem er et system, hvor en offentlig myndighed yder tilskud til aktiviteter, der produceres af offentlige eller private institutioner, og betaler producenterne en takst for hver enhed af aktiviteten, de frembringer. Et taxametersystem, der inddrager institutionernes omkostninger til bygninger og andre kapitalgoder har en række ligheder med et omkostningsbaseret system, jf. også diskussionen i kapitel 6. Taxameterstyringen anvendes i dag blandt andet på følgende områder: De åbne uddannelser, erhvervsskolerne, de frie grunduddannelser, de videregående uddannelser, de frie kostskoler, AMU, daghøjskolerne og produktions-skolerne.

Ved takstfastsættelsen etableres typisk en struktur med forskellige takster for de forskellige aktiviteter. I de fleste taxametersystemer er systemet anvendt i sammenhæng med en vidtstrakt decentralisering af såvel kompetence som ansvar. Dette har baggrund i, at man ønsker at give mulighed for en lokal optimering af ressourceanvendelsen og tilpasning til aktivitetsændringer. Med indførelsen af bygningstaxametre er det hensigten at sikre, at også lokaleforbrug betragtes som en integreret del af skolernes økonomi.

Ved udmålingen af bevillinger til *erhvervsskolerne* gøres brug af følgende tilskud (med angivelse af deres typiske samlede andel af bevillingen i parentes):

- Grundtilskud (5 pct.) – mindre ikke-aktivitetsafhængigt tilskud.
- Undervisningstaxameter (60 pct.) – dækker de direkte undervisningsudgifter (løn, udstyr, materialer).
- Fællesudgiftstaxameter (15 pct.) – udgifter til administration og hjælpefunktioner.
- Bygningstaxameter (20 pct.) – dækning af kapitaludgifter (vedligeholdelse, husleje, renter ved realkreditfinansiering, bygningsinventar, ejendomsskatter, investeringer og henlæggelser samt likviditet til afdrag på realkreditlån).

Med inddragelse af et bygningstaxameter medfører taxameterstrukturen, at bevillingerne på området får karakter af omkostningsbaserede tilskud til institutionerne. Særligt på områder, hvor der er indført bygningstaxameter kan der være en væsentlig forskel på årets kapitaludgifter på den ene side og de samlede anlægsudgifter på den anden side.

Hovedparten af de institutioner, der er omfattet af taxameterstyringen, er selvejende. Dog er universiteterne (ekskl. DTU og DPU) fortsat statsinstitutioner, der følger de statslige regler for budgettering, regnskabsaflægelse mv.

Selvejende institutioner er karakteriseret ved at have eget kapitalgrundlag, selvstændig likviditet og låneadgang hos egen bankforbindelse, fri dispositionsadgang mellem løn og drift, selvstændigt årsregnskab inkl. afskrivninger, egen revision og egen bestyrelse

Regnskaberne skal i vid udstrækning svare til kravene i årsregnskabsloven, og regnskaberne revideres løbende af private revisionsvirksomheder. Tilskudsmyndigheden fastsætter typisk nærmere regler for regnskabsaflæggelsen.

Idet der i taxameterstyringen indgår omkostningsbaserede takster, og idet de selvejende institutioner skal følge årsregnskabsloven, er det i denne sammenhæng interessant at belyse erfaringerne fra området, herunder konsekvenserne for effektivitet og budgetsikkerhed.

Taxameterstyringens effekt på institutionsniveau er undersøgt i "Rapport om taxameterstyring" fra 1998. Undersøgelsen var primært baseret på en spørgeskemaundersøgelse, hvor institutionerne blev bedt om at selvangive effekterne af taxameterstyringen. Langt hovedparten af erhvervsskolerne fandt, at man som følge af taxameterstyringen har omlagt den interne økonomistyring, anlagt en mere virksomhedsorienteret ledelsesstil, lagt større vægt på langsigtet planlægning og foretaget bedre prioriteringer af ressourcerne i forhold til behov. En stor del af skolerne angav endvidere løbende at ansætte og afskedige lærere med det formål at tilpasse lærerstaben i forhold til behov.

Det konkluderes på baggrund heraf, at taxameterstyringen overordnet set har resulteret i en bedre økonomisk styring og prioritering af ressourcerne på institutionsniveau.

Taxameterstyringens effekt på bygningskapaciteten og lokaleforbruget blev undersøgt af Undervisningsministeriet i 1996. Undervisningsministeriet konkluderede på baggrund af en feltundersøgelse, at lokaleforbrug – i modsætning til tidligere – blev betragtet som en integreret del af skolerne økonomi. I spørgeskemaundersøgelsen fra 1998 vurderer ca. 50 pct. af erhvervsskolerne, at de har opnået besparelser som følge af konverteringer/ låneomlægninger og investeringer med hensyn til energibesparelser, mens ca. 25 pct. vurderer, at de har opnået besparelser som følge af genforhandlinger af lejekontrakter og ved at samle aktiviteter på ét sted.

Fejldispositioner i tillid til overoptimistiske aktivitetsprognoser er forekommet, men "paladsbyggeri" er der ikke mange eksempler på, selv om bygningsstandarden er øget. Undervisningsministeriets erfaring er, at skolerne prioriterer højere bygningsstandard ud fra overordnede strategiske overvejelser.

Der er således meget der tyder på, at taxameterstyringen i kombination med selvejeformen har medført en øget fokus på f.eks. økonomistyring og langsigtet planlægning.

I Rapport om taxameterstyring fra 1998 blev ligeledes samlet op på erfaringerne i forhold til udgiftsstyringen. Fra 1990 til 98 har der været en betydelig udgiftsvækst på områder omfattet af taxametre. Hvis der korrigeres for nye områder overgået til taxameterstyring og ændringer i taksterne, har der været en real udgiftsvækst som følge af øget aktivitet på 0,8

mia.kr. Reale stigninger i taksterne har bidraget med yderligere 0,4 mia.kr.

Indførelsen af selvejemodellen har krævet en meget betydelig ledelsesmæssig og administrativ omstilling på institutionsniveau. En konsekvens af selvejemodellen på erhvervsskoleområdet har været, at over halvdelen af ledelserne blev udskiftet inden for de første fem år og erstattet af professionelle ledelser, dvs. deciderede virksomhedsledelser. En tilsvarende omstilling er sket for det administrative personale, der er blevet mere specialiseret og i stigende grad består af akademikere, ligesom en række nye personalekategorier er kommet til.

Selvejemodellens budskab er blandt andet, at staten ikke finansierer konkrete institutioner, men derimod uddannelsesaktivitet, og en væsentlig konsekvens af selvejemodellen har været en klart stærkere fokus på uddannelserne.

3.3.4. Huslejeordningen

Ved Akt 285 af 31. maj 2000 gennemførtes den såkaldte SEA-reform (huslejeordningen). Omlægningen indebærer, at de omfattede departementer, styrelser og institutioner overfører deres ejendomme til to ejendomsvirksomheder, der varetager "ejerskabet" af ejendommene på vegne af staten.

Institutionerne betaler herefter husleje til ejendomsvirksomhederne svarende til markedsværdien hvor muligt, eller statens alternativomkostninger af den kapital, der er bundet i de pågældende ejendomme.

Formålet med ordningen er at skærpe omkostningsbevidstheden på efterspørgselssiden ved at opkræve betaling for goder, som staten hidtil har stillet gratis til rådighed, og samtidig udnytte konkurrencen på leverandørsiden ved at give institutionerne frihed til – i det mindste marginalt – at vælge den leverandør, der kan give institutionerne den bygningsmæssige løsning, som institutionen finder mest hensigtsmæssig.

Anlægsbeslutninger i institutioner omfattet af ordningen kræver fortsat forelæggelse, men forelæggelsesgrænsen er hævet til 50 mio.kr. Ejendomsvirksomhederne har fået overdraget ansvaret for at koordinere og styre tilpasningen af den omfattede ejendomsportefølje ud fra overvejelser baseret på aktiv kapitalforvaltning, langsigtet rentabilitet af bygningsinveste-

ringer og optimering af lokale anvendelsen. Ejendomsvirksomhederne kan finansiere investeringer ved genudlån og har fået en række frihedsgrader i forhold til kapitalansvaret. De enkelte institutioner har fået øget dispositionsfrihed i rollen som lejer og øgede incitamenter til at tilpasse faktorsammensætningen og lokale forbruget til aktivitetsudviklingen.

Huslejeordningen er essentielt en mulig udmøntning af et omkostningsbaseret system, der omfatter omkostninger vedr. ejendomsanvendelsen. Huslejebetalingen er et tilnærmet udtryk for institutionens kapitalomkostninger til investeringer i bygninger mv. Finansieringsformen i huslejeordningen har endvidere en række lighedspunkter med lånefinansieringen i omkostningsbaserede systemer i andre lande, jf. kapitel 4.

Huslejeordningen har endnu ikke været evalueret. Der kan derfor ikke siges noget endeligt om ordningens effekter på institutionernes beslutninger og på udgiftsstyringen. De foreløbige erfaringer tyder dog på, at ordningen har medført en skærpelse af institutionernes omkostningsbevidsthed på bygningsområdet.

3.4. Afsluttende bemærkninger

De tiltag, der i de senere år er gennemført på regnskabssiden, betyder, at en række nødvendige skridt i retning af et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem allerede er taget. Det vil således i betydeligt omfang lette opgaven med at implementere omkostningsprincipper, at der allerede er indført omkostningsorienterede kontoplaner i institutionerne og at Navision Stat delvist understøtter overgangen, om end yderligere systemtilpasninger vil være nødvendige. Institutionerne har også allerede en række erfaringer med at foretage omkostningsbaserede opgørelser på de indtægtsdækkede områder i virksomhedsregnskaberne og med at værdiregulere aktiver på statens status.

De allerede gennemførte initiativer på bevillingssiden betyder formentlig, at en del af den styringsmæssige gevinst i form af højere effektivitet i opgavevaretagelsen allerede er hjemtaget. Erfaringerne fra taxameterområdet og huslejeordningen synes at pege i retning af, at institutionerne i højere grad anlægger lønsomhedsbetragtninger i tilpasningen af blandt andet deres bygningsforbrug. Styringsprincipperne fra begge områder vil kunne inddrages i overvejelserne om et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem.

For så vidt angår taxameterstyringen skal bemærkes, at denne omlægning er et eksempel på en form for omkostningsstyring indført i sammenhæng med et optjeningsprincip. I kapitel 6 diskuteres en model, der på tilsvarende måde inddrager indtægtssiden i institutionernes styring.

I forhold til de historiske erfaringer med styringen af statsvirksomhederne var en del af problemet – og en del af baggrunden for den senere afskaffelse af omkostningsprincipperne – at omkostningerne ikke havde reel betydning for nettotallet og dermed bevillingsstyringen. Dette kunne pege i retning af, at det vil være hensigtsmæssigt som generelt princip, at omkostningsprincipperne for at opnå effektiviserings- og prioriteringsformålene skal have reel bevillingsmæssig betydning.

Kapitel 4

Udenlandske erfaringer med omkostningsbaserede budgetter og regnskaber

4.1. Indledning

En række OECD-lande har i løbet af 1990'erne helt eller delvist indført omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i den offentlige sektor. Der er imidlertid væsentlige forskelle på, hvordan disse lande har anvendt – eller påtænker at anvende – omkostningsprincipperne.

I afsnit 4.2 gives en oversigt over budgetteringsprincipperne i OECD-landene. I afsnit 4.3 beskrives de dominerende årsager til introduktionen af omkostningsprincipper i den offentlige sektor i OECD-landene.

I afsnit 4.4-4.9 foretages herefter en gennemgang af en række udvalgte lande, der repræsenterer en bred vifte af tilgange til anvendelse af omkostningsprincipper. New Zealand, Storbritannien og Sverige er udvalgt som eksempler på lande, som er gået langt i retning af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper. Canada, Holland og USA har valgt en mere selektiv tilgang til omkostningsprincipper og beskrives noget mere kortfattet.

Endelig foretages i afsnit 4.10 en opsummering af de udenlandske erfaringer og betydningen heraf for indførelse af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i Danmark.

4.2. Udbredelsen af omkostningsbaserede budgetter

I *tabel 4.1*. gives en oversigt over budgetteringsprincipperne i OECD-landene. Der sondres mellem fuldt kassebaserede, delvist kassebaserede, delvist omkostningsbaserede og fuldt omkostningsbaserede budgetsystemer.

Oplysningerne stammer fra OECDs budget database, hvor medlemslandene er blevet bedt om at angive budgetteringsprincipperne for statens "kerneinstitutioner" (*core national government institutions*). Dette betyder, at der ved kategoriseringen ses bort fra budgetteringsprincipperne i f.eks. statsejede virksomheder. Dette medfører blandt andet, at Holland, der på dette tidspunkt havde indført resultatbaserede omkostningsbevillinger for 34 "agencies", jf. oversigten nedenfor, indplaceres som et kassebaseret budgetsystem.

Landene klassificeres som "fuldt omkostningsbaserede", uanset om nationalejendom, militære systemer og indtægter håndteres efter omkostningsprincippet. Endvidere klassificeres landene som "fuldt kassebaserede", uanset om det pågældende budgetsystem indeholder elementer af forpligtelsesbaseret budgettering.

Tabel 4.1. Oversigt over budgetteringsprincipper i OECD-landene

	Fuldt omkostningsbaseret	Omkostningsbaseret men ekskl. forrentning og afskrivninger	Kassebaseret med visse periodiserings-elementer	Fuldt kassebaseret
Australien ⁽¹⁾	X			
Belgien				X
Canada (*)	overvejes ←	X		
Danmark	overvejes ←		X	
Finland *		X		
Frankrig				X
Grækenland *				X
Holland	overvejes ←			X ⁽²⁾
Irland.....				X
Island (*)		X		
Italien (*)		X		
Japan				X
Luxembourg				X
Mexico				X
New Zealand*	X			
Norge				X
Polen				X
Portugal.....				X
Schweiz.....	overvejes ←			X
Spanien.....				X
Sverige *	overvejes ←			X
Sydkorea.....	overvejes ←			X
Tjekkiet				X
Tyrkiet				X
Tyskland.....				X
UK	X			
Ungarn				X
USA *			X	
Østrig				X

1) * markerer, at regnskabsaflæggelsen er fuldt omkostningsbaseret, mens (*) markerer, at regnskabsaflæggelsen er omkostningsbaseret men ekskl. forrentning og afskrivning.

2) Holland – omkostningsbaseret budgettering pt. indført for 34 ”agencies”.

Kilde: Puma, OECD, 2001.

4.3. Årsager til overgangen til omkostningsbaserede principper

Der er tre dominerende årsager til introduktionen af omkostningsprincippet i den offentlige sektor i OECD-landene: (i) et ønske om bedre overblik over statens langsigtede forpligtelser (ii) et ønske om større effektivitet i statsinstitutionerne og (iii) et ønske om større gennemskuelse og ansvarlighed i forhold til de offentlige institutioners dispositioner.

4.3.1. Bedre overblik over statens langsigtede forpligtelser

Flere lande har betragtet det som en fordel ved omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper, at de kan give et bedre billede af de langsigtede økonomiske konsekvenser af forskellige politiske valg, f.eks. vedrørende pensionsordninger, forsikringsordninger og lignende, idet fremtidige udbetalinger registreres som passiver.

Særligt i *Island* var hensynet til langsigtede offentlige pensionsforpligtelser den altovervejende årsag til, at man overgik til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper. Ændringen af budget- og regnskabsføringen af statslige pensionsforpligtelser medførte, at der i det islandske parlament, Altinget, ikke længere var politisk tilslutning til yderligere forhøjelser af statslige ansattes pensioner.

4.3.2. Større effektivitet i statsinstitutionerne

De fleste lande, der har indført omkostningsbaserede bevillinger i den statslige sektor, har haft til hensigt at øge effektiviteten i statsinstitutionerne. Der er i varierende omfang indbygget incitamenter til en mere effektiv kapitalforvaltning, f.eks. ved at institutioner kan beholde kapitalgevinster eller "sparede" kapitalomkostninger ved salg af aktiver. Synliggørelsen af omkostningerne er også blevet anset som et vigtigt led i bestræbelserne på at ændre "management-kulturen" og skabe en øget fokus på god økonomiforvaltning i den offentlige sektor.

4.3.3. Gennemskuelse og ansvarlighed

En række lande har yderligere haft til hensigt at anvende omkostningsopgørelserne til at opnå større gennemsigtighed og ansvarlighed i forhold til de offentlige institutioners dispositioner. Endvidere fremhæves det, at ved at anvende samme budget- og regnskabspraksis som i den private sektor, vil budget- og regnskabsdokumenterne blive mere gennemskelige for parlamentet og eksterne brugere som f.eks. de finansielle markeder.

I nogle lande har parlamentet imidlertid krævet, at der udarbejdes sideløbende kassebaserede budgetter, og at der udarbejdes broer ("*crosswalks*") til de omkostningsbaserede budgetter. Dette skyldes, at politikerne i nogle tilfælde har haft vanskeligt ved at forstå de nye og ofte omfangsrige omkostningsbaserede budget- og regnskabsdokumenter.

4.4. New Zealand

4.4.1. Indledning

New Zealand gennemførte i 1980'erne en række reformer af den offentlige sektor, der senere er blevet kendt under samlebetegnelsen "New Public Management". En integreret del af disse reformer var et fuldt omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem. New Zealand blev dermed foregangsland for indførelsen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper og repræsenterer stadig i dag den nok mest rendyrkede model for omkostningsbaserede principper.

Særligt interessant ved den new zealandske model er den meget vidtgående mål- og resultatstyring samt den udstrakte grad af delegering af ansvaret for styringen af investeringer.

4.4.2. Baggrund og formål

Omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper var i New Zealand en del af en større reform af hele den offentlige sektor, som blev påbegyndt i 1984. Hovedformålet hermed var:

- (i) at reducere den offentlige sektors rolle i økonomien ved hjælp af privatiseringer samt
- (ii) at effektivisere og øge ansvarligheden i den resterende del af den offentlige sektor.

Omkostningsbudgettering blev i denne større reform delvist implementeret for at understøtte en vidstrakt mål- og resultatstyring, men havde også en vigtig berettigelse i sig selv gennem en bedre administration af statens aktiver og forpligtelser.

New Zealands institutionelle opbygning har visse særlige karakteristika, som man nødvendigvis må tage i betragtning ved en vurdering af reformerne. New Zealand har et stort antal af mindre departementer og nogle enkelte større departementer. Der er betydeligt færre ministre end depar-

tementer, således at hver minister ofte er ansvarlig for mere end et departement.

Udover departementerne består den new zealandske administration af et stort antal "Crown entities", som dækker over mange forskellige organisationsformer med forskelligt tilhørsforhold til departementerne. Samlet set er "Crown entities" slutbrugerne af ca. en tredjedel af de samlede offentlige udgifter.

4.4.3. Styringen af investeringer

I New Zealand er der gennemført en vidtstrakt decentralisering og delegering af anlægsstyringen, hvor institutionerne som hovedregel selv beslutter, hvordan de håndterer deres aktiver. Det gælder vedligeholdelsesudgifter såvel som køb og salg af aktiver. Det giver den enkelte institutionsleder en udstrakt frihed til at optimere faktorsammensætning ved at frasælge overflødige aktiver, forvalte finansielle og materielle aktiver mere effektivt, samt overveje at leje frem for at eje.

Ved indførelsen af denne nye form for anlægsstyring blev alle institutionernes aktiver værdiansat. Forbrug af anlægskapital (afskrivninger) og forrentning af en institutions nettoaktiver (aktiver minus passiver) indgår herefter i bevillingsudmålingen for de enkelte departementer. Hvert departement kan tilpasse aktivmassen ved at anvende midler, der akkumuleres i takt med afskrivningerne. Der er dog indført en beløbsgrænse, således, at investeringer over 7 mio. new zealandske dollars (svarende til ca. 24 mio.kr.) kræver ministerens godkendelse, og investeringer over 10 mio. new zealandske dollars (svarende til ca. 35 mio.kr.) kræver godkendelse fra den samlede regering, uanset om der er akkumuleret tilstrækkelige midler til investeringen. Departementer med utilstrækkelige midler til en anlægsinvestering kan søge om en ekstra bevilling, der dækker det manglende beløb (anlægsbehov – akkumuleret reserve).

Ved introduktionen af forrentning af institutionernes aktiver blev departementerne kompenseret for forrentningen, men siden har ændringer i institutionernes netto-aktivmasse og deraf følgende ændringer i forrentningen ikke medført automatisk kompensering.

Aktiver ejet af "Crown entities" administreres af deres respektive departementer. Selve tilpasningen af aktivmassen foretages dog decentralt, således at forbrug af anlægskapital (afskrivninger) og forrentning indgår i

bevillingsudmålingen for den enkelte "Crown entity". Hver "Crown entity" betaler et administrativt gebyr til departementerne for administration af deres aktiver.

Boks 4.1. Eksempler på effektiviseringer som følge af overgangen til omkostningsbudgettering

Mere optimal allokering af produktionsfaktorerne

De new zealandske statsvirksomheder formindskede deres omkostninger væsentligt efter indførelsen af omkostningsprincipper. Før implementeringen af omkostningsprincipper producerede de new zealandske statsvirksomheder samlet set ikke noget overskud, mens de i 1992 efter implementeringen af omkostningsprincipper tilbagebetalte 500 mio. new zealandske dollars i profit til den new zealandske regering. Dette kan ses som et udtryk for de effektivitetsforbedringer, der er mulige ved at sikre en mere optimal allokering af produktionsfaktorerne. Det bør dog bemærkes, at idet statsvirksomheder på samme tid blev udsat for konkurrence fra den private sektor, er det svært at afklare om ændringen skyldes overgangen til omkostningsprincipper eller den øgede konkurrence. New zealandske embedsmænd vurderede dog, at indførelsen af omkostningsprincipperne havde ført til en væsentligt forbedret forvaltning af statsvirksomhedernes aktiver, og at lignende omkostningsforbedringer var mulige i resten af den offentlige sektor.

Bedre værdiansættelse af aktiver

Som følge af overgangen til omkostningsprincipper fandt departementet for domstole ud af, at ubetalte bøder udgjorde et meget væsentligt beløb. På baggrund af en efterfølgende analyse, blev der gennemført en mere effektiv administration. Det blev i praksis gjort ved at indføre direkte indbetalingsystemer ved domstolene og computeriserede centraler som holdt styr på langsomme betalere.

Salg af overflødige aktiver

En af bevæggrundene for indførelsen af omkostningsprincipper i New Zealand var, at da regeringen i 1970'erne ønskede at skille sig af med unødvendige landbesiddelser, muliggjorde det daværende kassebaserede system ikke at identificere, hvad staten egentligt ejede af landbesiddelser.

Omkostningerne ved udstedelsen af garantier medregnes

I 1970'erne havde den new zealandske regering givet garantier til industrier, der var indblandet i olieproduktion. Garantierne kostede ikke den daværende regering noget ved udstedelsen, men efter at oliepriserne faldt, forlangte olieindustrierne garantierne udbetalt. Derved kom den siddende regering til at betale en høj pris for garantier udstedt af tidligere regeringer. Et fokus på omkostningsprincipper afdækker risikoen og de deraf følgende omkostninger ved sådanne eventualforpligtelser. Dette har blandt andet ført til, at den new zealandske regering er ophørt med at give jordskælvsforsikring til erhvervslivet.

4.4.4. Mål- og resultatstyring

Mål- og resultatstyringen var fra udgangspunktet en integreret del af den new zealandske model. Omdrejningspunktet i den new zealandske resultatstyring er output. Outputtet er specifikke aktiviteter og ydelser såsom regel-administration, tilvejebringelsen af serviceydelser, administration af transfereringer, politisk rådgivning m.m. I modsætning til outcomes, forudsættes outputmålene at være uafhængige af eksterne faktorer.

Idet hvert departement producerer mange forskellige outputs, bliver outputs af praktiske grunde kategoriseret i en række grupper. Disse grupper af outputs er helt centrale i den new zealandske mål- og resultatstyring. Dels gives bevillinger til hver outputgruppe, og dels administrerer og aflægger departementerne regnskab for hver af disse outputgrupper.

Hver institution indgår en kontrakt med ministeren vedrørende leveringen af outputs. Kontrakten er en aftale om antallet af outputs, der skal leveres samt prisen og kvaliteten af de leverede outputs. Denne specifikation af volumen, omkostninger og kvaliteten muliggør en sammenligning af de forventede resultater med de faktisk producerede resultater. Ved regnskabsaflæggelsen skal institutionerne forklare enhver forskel mellem planlagte og faktiske resultater.

For de fleste institutioner er der ikke nogen direkte sammenkædning af kontrakterne med bevillingsudmålingen. Men for en mindre gruppe af mere markedsorienterede institutioner er der indført aktivitetsafhængig bevillingsudmåling, hvor bevillingerne er baseret på outputpriser, enten i form af deciderede markedspriser eller i form af skyggepriser.

4.4.5. Regnskaber

I New Zealand er regnskabsområdet efter reformen reguleret med udgangspunkt i regnskabsregler fra den private sektor. Hvor det var nødvendigt, udviklede finansministeriet i et tæt samarbejde med den new zealandske rigsrevision (Audit Office) specifikke regnskabsregler for særlige statslige forhold.

New Zealand anvender et forholdsvis sofistikeret (reguleret) og omfattende system til værdiansættelse af materielle anlægsaktiver. Generelt anbefaler man at overveje alt andet end historiske anskaffelsespriser. Reglerne for værdiansættelse gælder for alle statslige aktiver, herunder også national-

ejendom (heritage assets), hvis der foreligger en betaling for ”brugen” af aktivet.

4.4.6. Implementering

I modsætning til de fleste andre lande, som har taget et mere inkrementalistisk tilgang til omkostningsbudgettering valgte New Zealand at se omkostningsbaserede regnskaber og omkostningsbaserede bevillinger som en del af en samlet pakke. Implementeringen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper foregik derfor over en forholdsvis kort tidsperiode.

Transitionen fra kasse- til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper begyndte i 1989. Inden igangsættelsen af reformen skulle de enkelte ministerier og institutioner definere outputs og implementere omkostningsallokeringsystemer mv. Bevillingerne blev opdelt i tre typer efter på hvilket stadium af reformerne, de enkelte ministerier befandt sig:

- a. inputbaserede bevillinger baseret på udgifter til inputs og med separate drifts- og anlægsbevillinger
- b. omkostningsbaserede bevillinger inkl. ikke likviditetsdrivende omkostninger såsom afskrivninger og forrentning samt
- c. bevillinger baseret på outputpriser, enten markedspriser eller skyggepriser.

Allerede i 1991 havde alle ministerierne bevæget sig fra gruppe a til b, som fortsat er den mest udbredte bevillingsform, mens bevillinger baseret på outputpriser naturligt er reserveret til institutioner, der er eller forventes at kunne blive udsat for konkurrence, og som derfor skal fungere på så sammenlignelige vilkår som muligt.

I oktober 1992 præsenterede regeringen det første fuldstændige sæt af omkostningsbaserede årlige finansielle statusposter for finansåret 1991/1992, og i 1994 fremlagde regeringen det første fuldstændige omkostningsbaserede budget inklusive lån og transfereringer.

4.5. Storbritannien

4.5.1. Indledning

Med virkning fra finansåret 2001/2002 har Storbritannien implementeret et fuldt omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem i staten. En række semi-autonome myndigheder i Wales, Skotland og Nordirland er lige-

ledes omfattet af de nye principper, mens lokalregeringerne allerede regnskabsfører efter omkostningsprincipper.

Indførelsen af omkostningsprincippet er forløbet over syv år. Den tidligere konservative regering introducerede første gang tankerne overfor det britiske parlament i 1993. I et såkaldt "White Paper" fra 1995 "Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting in Government" blev reformens elementer nærmere skitseret. Der blev fastlagt en køreplan for implementeringen, som indebar omkostningsbaserede regnskaber fra og med 1999/2000, det første omkostningsbaserede Spending Review (se nedenfor) fra og med 2000 og endelig omkostningsbaserede bevillinger fra og med 2001/2002.

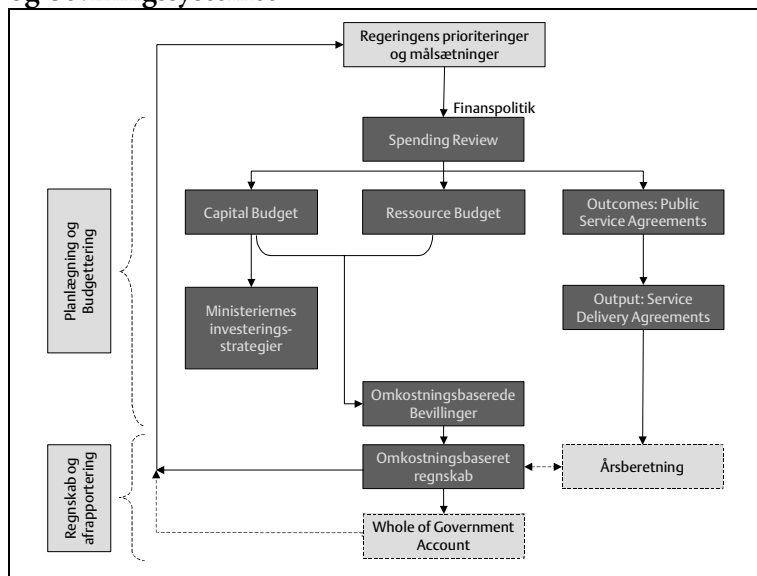
4.5.2. Baggrund og formål

Formålet med overgangen til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper har været:

- at opnå en mere effektiv ressourceanvendelse
- at give parlamentet mere og bedre fokuseret information med henblik på øget ansvarliggørelse
- bedre og mere strategisk informationsgrundlag for politiske prioriteringer, herunder inddragelse af de offentlige finansers langsigtede bæredygtighed
- at skabe en forbindelse mellem omkostninger – og dermed ressourceforbruget – på den ene side og resultater og målsætninger for produktionen af serviceydelser på den anden.

Omkostningsbudgetter og –regnskaber indgår i en mere omfattende reform af budget- og bevillingssystemet, som definerer flerårige lofter for de statslige udgifter, og orienterer udgifterne til målsætninger til de serviceydelser, som regeringen forpligter sig på at levere over perioden, *jf. figur 4.1. nedenfor.*

Figur 4.1. Omkostningsprincippet indplacering i budget- og bevillingssystemet



Regeringen har forpligtet sig på et sæt af finanspolitiske spilleregler om, at man kun vil lånefinansiere investeringer, mens almindelige drifts- og overførselsudgifter skal kunne finansieres af løbende indtægter fra skatter, afgifter mv. Endvidere skal udgiftslofterne og omfanget af investeringer være forenelige med en målsætning om at bevare den offentlige nettogæld på et stabilt og forsvarligt grundlag.

Den udgiftspolitiske proces i Storbritannien er knyttet til udarbejdelsen af Spending Reviews hvert andet år, hvor der foretages en minutiøs gennemgang af de forskellige udgiftsområder. Her ud fra formuleres tre-årige udgiftslofter, der sammenkædes med formuleringen af målsætninger til serviceproduktionen.

Som følge af overgangen til et omkostningsbaseret bevillingssystem er der dannet to separate budgetter – et ressourcebudget og et investeringsbudget – som tilsammen udgør de tre-årige udgiftslofter. I ressourcebudgettet registreres ministerierne omkostninger, mens investeringsbudgettet udgør en samlet ramme for investeringsomfanget det pågældende år.

4.5.3. Styring af investeringer

Styringen af investeringer må nødvendigvis ses i sammenhæng med bevilningsstyringen og den opdeling af budgetter, der er valgt.

Sammensætningen af henholdsvis ressourcebudgettet og investeringsbudgettet fremgår af *boks 4.2.* nedenfor.

Boks 4.2. Opbygningen af ressourcebudgettet og investeringsbudgettet

Ressourcebudgettet =
Administrationsomkostninger
+ Kapitalomkostninger (Afskrivninger og forrentning)
+ Programomkostninger
+/- gebyrer og ændring i hensættelser

Investeringsbudgettet =
Nye investeringer
- indtægter fra salg af aktiver mv.
+ Nettolåntagning

I *ressourcebudgettet* registreres ministeriernes omkostninger opdelt på administrations- og programomkostninger. Administrationsomkostningerne er underlagt et særskilt udgiftsloft. Investeringerne indgår i ressourcebudgettet svarende til kapitalomkostningerne til afskrivning og forrentning af de foretagne investeringer.

Forrentningen kan bestå dels af renter på lån optaget af det pågældende ministerium, dels af en "capital charge", dvs. et forrentningskrav som pålægges ministeriernes egenkapital. Forrentningskravet er sat svarende til statens lånerente, som et mål for alternativomkostningen.

Endelig indgår i ressourcebudgettet omkostninger som følge af ændringer i ministerfordelte hensættelser samt de gebyrer, der opkræves for at udstede statsgarantier mv., jf. afsnit 4.5.6 nedenfor.

Investeringsbudgettet udgør en samlet ramme for investeringsomfanget det pågældende år, og dermed hvor meget det pågældende ministeriums aktiver kan forøges på balancen. Der registreres de samlede nye investeringer fratrukket indtægter fra salg af aktiver. Endelig indgår forskellen mellem det pågældende ministeriums låntagning og långivning. Det enkelte ministerium har dog ikke generel adgang til selv at lånefinansiere investeringer.

I forbindelse med overgangen til omkostningsbudgettering er definitionen af investeringer udvidet til at omfatte blandt andet driftsaktiver, der tidligere blev anskaffet over ministeriernes driftsbudgetter. Dette har medført en væsentlig forøgelse af investeringsbudgettet.

Boks 4.3. Sammensætning af bevillinger til ministerierne

Omkostningsbaseret del af bevilling =
 Administrationsomkostninger
 + Kapitalomkostninger (Afskrivninger og forrentning)
 + Programomkostninger
 +/- ændring i hensættelser

Kassebaseret del af bevilling =
 Omkostningsbevilling
 +/- afskrivninger og periodisering i øvrigt
 + nye investeringer, betalinger på lån mv.
 - indtægter fra salg af aktiver mv.

Af *boks 4.3.* ovenfor fremgår sammensætningen af de enkelte bevillinger. Bevillingerne udgør en samlet pakke bestående af en omkostningsbaseret del, hvor parlamentet anmodes om at godkende ressourceforbruget for finansåret, og en kassebaseret del, som udgør et bevillingsmæssigt loft for, hvor mange penge, ministeriet må give ud i det pågældende år. Den kassebaserede del af bevillingen fremkommer groft sagt ved at trække ressourceforbrug til afskrivninger fra omkostningsbevillingen og korrigere for andre periodiseringselementer, der ikke medfører et likviditetstræk og tillægge nettoinvesteringsudgifterne, dvs. udgifter til nye investeringer minus indtægter fra salg af aktiver mv.

Denne sammensætning af bevillingerne har en række konsekvenser for investeringsstyringen.

For det *første* bevirker adskillelsen af separate ressource- og investeringsbudgetter, at bevillingerne belastes med kapitalomkostningerne samtidig med, at der er mulighed for at fastlægge en stram styring af det samlede investeringsniveau.

For det *andet* indebærer beregningen af den kassebaserede del af bevillingen, at ministerierne – i modsætning til fremgangsmåden i New Zealand – ikke får tildelt likviditet svarende til afskrivninger. Ministerierne kan således ikke selv akkumulere midler i takt med afskrivninger til finansie-

ring af reinvesteringer i kapitalapparatet. I stedet finansieres investeringer overvejende ved, at regeringen optager statslån og bevilger pengene direkte, idet ministerierne dog inden for den omkostningsbaserede del af bevilgingerne skal have plads til forrentning og afskrivninger af den kapital, de får stillet til rådighed.

Dette giver alt andet lige færre frihedsgrader til ministerierne. Der er dog for det *tredje* indarbejdet incitament til at effektivisere ressourceanvendelsen:

- afhændelse af aktiver indebærer en besparelse på kapitalomkostningerne, som kan genanvendes til andre formål. Overført til danske forhold kunne man sige, at kapitalomkostningerne er en del af rammebevillingen.
- ministerierne kan genanvende indtægter fra salg af aktiver mv., enten til nye investeringer eller overføre midlerne til ressourcebudgettet til almindelig drift.

Den særskilte rammestyling af administrationsomkostninger indebærer dog, at indtægter fra salg af aktiver i hvert fald i udgangspunktet ikke kan genanvendes til øget administration. Endvidere sættes i budgettet ofte et loft for genanvendelsen af sådanne indtægter, og der vil normalt være et krav om, at indtægterne budgetteres. Hvis salget medfører et højere provenu end budgetteret, betyder det endvidere, at det pågældende ministerium støder imod det bevilgede kassebaserede loft. I så fald kræver genanvendelsen en tillægsbevilling. Givet de parlamentariske forhold i Storbritannien er det dog mest afgørende, om man internt i regeringen finder det hensigtsmæssigt med en forøgelse af likviditeten, mens den parlamentariske godkendelse mere er en formssag.

Et væsentligt element af investeringsstyringen er ligeledes, hvordan investeringerne besluttet. Som opfølgning på Spending Reviews forbereder hvert ministerium en investeringsplan, som redegør for de eksisterende anlæg og indeholder forslag til, hvilke investeringer, der skal foretages i de kommende år for at underbygge regeringens målsætninger.

De planlagte investeringer udmøntes som en del af de enkelte bevillinger, jf. boks 4.3. ovenfor. Der gives således ikke særskilte bevillinger til anlægsformål. Ændringer af investeringsbeslutninger i løbet af året skal forelægges parlamentet, men igen har dette i praksis ikke væsentlig betydning for udfaldet.

Boks 4.4. Eksempler på effektiviseringer som følge af overgangen til omkostningsprincipper

Brug af information om omkostninger

HM Customs and Excise udregnede omkostningerne ved en række specifikke resultatmål før man bestemte den bedste allokering af ressourcerne til rådighed for 2001-2004. HM Customs and Excise har også udviklet en omfattende økonomistyring der sammenbringer information om operationelle resultater, omkostninger, personaleforbrug og fremskridt på betydelige projekter.

Forbedret håndtering af aktiver

I The Public Record Office har synliggørelse af enhedsomkostningerne og forbedret information om institutionens aktiver resulteret i en forbedret håndtering af institutionens aktiver. På den baggrund blev der udviklet et on-line indkøbssystem, der har resulteret i besparelser som følge af mindre varelagre.

Salg af overflødige aktiver

Gennemgangen af statens aktiver som følge af overgangen til omkostningsbudgettering og incitamentet til at sælge overflødige aktiver, som følge af forrentningen af institutionernes aktiver har ført til identificering og frasalg af en lang række af statslige aktiver. Af mere kuriøse statslige aktiver, der er kommet for dagen som følge af denne øvelse, kan nævnes en parkeringsplads ved en Premier League klub og en stald til fuldblods væddeløbsheste.

Forbedret cash-management

Treasury udtalte, at der generelt ved overgangen til omkostningsprincipper var fundet udestående pengebeløb gemt mange steder i staten. F.eks. fik BBC efter indførelsen af omkostningsbudgettering nedbragt værdien af deres indestående i banken fra £240 mio. til £70 mio.

4.5.4. Mål- og resultatstyring

Uanset bestræbelserne generelt har gået på at opnå en mere snæver sammenhæng mellem bevillinger og resultatstyring, har ressourcerne i implementeringsperioden været fokuseret på at implementere andre dele af reformen. Regeringen publicerer i tilknytning til sine "spending reviews" et sæt af outcomes: "public service agreements" og outputs: "service delivery agreements".

Disse dokumenter fastsætter centrale mål og resultatkrav for departementerne, som disse skal efterleve i budgetperioden. Departementerne opgør i årsregnskaberne en fordeling af årets resultat på sådanne overordnede mål.

I sig selv udstikker "public service agreements" og "service delivery agreements" rammerne for hvorledes målopfyldelsen skal vurderes (f.eks. i

form af uafhængige analyser eller opgørelser over centrale effektmål). Området er i udvikling i Storbritannien, men foreløbig er der ikke skabt en snæver kobling mellem resultatkrav og bevillingstildelingen.

4.5.5. Regnskaber

Lovgivningen regulerer, at Treasury i regnskabsreguleringen anvender UK-GAAP som referenceramme. UK-GAAP er regnskabsstandarder udviklet for og anvendt af virksomheder i Storbritannien. Treasury udarbejder dog en såkaldt Resource Accounting Manual, som præciserer og fortolker på denne grundlæggende referenceramme med henblik på udmøntning inden for staten.

Generelt anvendes markedspriser/dagspriser ved værdiansættelse af statslige aktiver. På denne vis går man i den britiske stat videre end de principper, der gælder for private virksomheder, hvor anvendelse af markedspriser kan ske under visse præmisser, men hvor det generelle princip er at anvende anskaffelsespriser. Der sker dog ingen indeksering af aktiverne i takt med den almindelige prisudvikling. Dermed er der i princippet ingen sikkerhed for (men heller ikke formelt behov for), at de løbende afskrivninger er nok til at finansiere en genanskaffelse af aktiverne.

4.5.6. Implementering

Man har i Storbritannien valgt en forholdsvis lang tilpasnings- og overgangsperiode. I denne forbindelse er der identificeret forskellige effekter:

- på den ene side bliver man sårbar overfor personaleudskiftninger,
- til gengæld indebærer den lange periode, at man opnår et bedre udgangspunkt for den endelige model
- processen får mere karakter af evolution end revolution

Centrale elementer og erfaringer i implementeringsprocessen har været:

- en betydelig politisk opbakning og dermed en betydelig grad af forpligtelse på administrativt niveau
- kontinuitet sikret gennem etablering af en stor organisation af projekt teams
- betydelige kulturelle barrierer i dele af statssektoren.

Reformen har indebåret, at man i 3 år har kørt to parallelle systemer (såvel kasse- og omkostningsbaserede systemer). Omstillingen krævede endvidere en vis grad af udskiftning på centrale poster i departementerne.

Der har været brug for regnskabsuddannede kompetencer på bekostning af generalister. Generelt erfarede man også, at IT-ekspertisen i staten var begrænset og et problem i forbindelse med gennemførelsen af reformen. Man tilrettelagde en betydelig uddannelsesindsats såvel fra Treasurys side i forhold til departementerne, som internt i departementerne. Også NAO (rigsrevisionen) var involveret i denne centrale uddannelsesindsats.

4.6. Sverige

4.6.1. Indledning

I Sverige er der indført omkostningsbaserede regnskabsprincipper i staten, mens bevillingerne til dels stadig er kassebaserede. I efteråret 2002 fremlægger den svenske regering forslag om at overgå til omkostningsbaserede bevillinger. Forslaget forventes fremsat i Riksdagen som en ny lov om statsbudgettet til foråret 2003 og omkostningsbaserede bevillinger forventes at træde i kraft fra og med 2004.

Selvom Sverige endnu ikke er gået over til et fuldt omkostningsbaseret budgetsystem, har man siden 1996 opereret med en lånemodel, som indeholder væsentlige elementer af omkostningbudgettering.

4.6.2. Formål og baggrund

Udgangspunktet for indførelsen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i Sverige var at skabe forudsætninger for en tydeligere kobling mellem mål, resultater og omkostninger. Hovedformålene kan gengives i følgende punkter:

- sammenkobling af mål og planlagt ressourceforbrug.
- opnåelse af et bedre billede af målopfyldelsen og det faktiske ressourceforbrug.
- synliggørelse af omkostningerne

Implementeringen af omkostningsbaserede budget- og regnskaber skal således ses i et tæt samspil med indførelsen af mål- og resultatstyring. Det er således målet på sigt, at der på baggrund af de opstillede mål kan beregnes forventede totale omkostninger for de enkelte politik- og aktivitetsområder.

Den øgede fleksibilitet og fokus på institutionernes output i mål- og resultatstyringen medfører et øget pres for at styrke det finansielle og opera-

tionelle ansvar. Omkostningsopgørelser er et vigtigt element i denne proces, idet der tilvejebringes et grundlag for at sammenligne de omkostninger, der er forbundet med at producere forskellige typer af offentlige ydelser.

Synliggørelsen af omkostningerne er også et vigtigt led i bestræbelserne på at ændre "management-kulturen" og skabe en øget fokus på god økonomiforvaltning i den offentlige sektor. For at sikre en stram udgiftsstyring skal disse reformer også ses i sammenhæng med en ny budget proces. Denne nye budget proces inkluderer flerårige totalrammer, hvor der for hvert år fastsættes en totalramme for samtlige statslige udgifter 3 år frem.

4.6.3. Styringen af investeringer

Selvom Sverige endnu ikke er gået over til fuld omkostningsbaseret budgettering, omkostningsbaseret budgettering reelt indført for visse aktiver. I praksis er dette gennemført med en lånemodel, som beskrevet i Kapitalforsørjningsförordningen af 1996. Skridtet til fuld omkostningsbudgettering i Sverige er derfor ikke så stort.

Riksgäldskontorets lånemodel

Under lånemodellen hører alle aktiver som udgør produktionsfaktorer – materielle, immaterielle og finansielle – og som anvendes i virksomheden. Aktiverne skal dog have en anskaffelsespris på mindst 10.000 svenske kroner ekskl. moms. og en økonomisk levetid på mindst 3 år.

Aktiverne finansieres med lån i Riksgäldskontoret, som er en institution under den svenske regering, men med en selvstændig bestyrelse. Afskrivningstiden på et aktiv fastsættes af institutionerne selv, og i princippet gælder der ikke andre regler herfor end god regnskabspraksis.

Fra 1996 til 2002 har der skullet optages et lån for hver større investering, institutionen foretog, hvor lånets løbetid modsvarede aktivets økonomiske levetid. Denne ordning indebar imidlertid et stort antal lån og som følge heraf store administrationsomkostninger. Fra og med 1. juli 2002 er Riksgäldskontoret gået over til at anvende "avistalån". Avistalån er et lån med en variabel reporente og fungerer i praksis som en kassekredit. På denne kassekredit kan institutionerne hele året frit optage yderligere lån eller tilbagebetale tidligere optagne lån.

Idet renten for kassekreditten er variabel, indebærer denne type lån en betydelig renterisiko for institutionerne. For at mindske denne risiko foreslås det, at institutionerne kan kombinere kassekreditten med én eller flere langsigtede lån med fast rente. Den ønskede effekt med at nedbringe antallet af lån kan dog stadig bevares, idet de langsigtede låns løbetid ikke længere er koblet til den økonomiske levetid af aktiverne. Dette muliggør, at institutionerne kun behøver nogle få langfristede lån samt en kassekreditkonto, som håndterer de periodiske variationer i lånebehovet.

Institutionernes afbetalingerne skal være lig de samlede årlige afskrivninger på denne institutions aktiver, og derved tilskynde institutionen til at optimere sammensætningen af produktionsfaktorerne. Institutionerne skal derfor mindst to gange om året afstemme institutionens bogførte værdi af dets (afskrevne) anlægsaktiver med institutionens samlede lån i Riksgældskontoret (summen af institutionens kassekredit og institutionens langsigtede lån).

Lånerammer

Regeringen fremlægger i budgetpropositionen (den svenske finanslov), som skal vedtages af riksdagen, de samlede lånerammer for næste år opdelt på 27 udgiftsområder (f.eks. arbejdsmarked, forsvar, kommunikation). Denne totale låneramme angiver det maksimale udlån, som regeringen må have i et givet år og inkluderer således også tidligere års optagne lån, som ikke er fuldt tilbagebetalt. Den 30 juni 2001 var den bemyndigede låneramme på 20,3 milliarder svenske kroner, og det samlede udlån udgjorde 14,1 milliarder svenske kroner.

Regeringen opdeler lånerammen for hvert udgiftsområde i lånerammer for hver af de enkelte institutioner indenfor dette område. Regeringen behøver dog ikke at uddele hele den totale låneramme, men kan vælge at beholde en del af rammen som en "buffer" til uforudsete udgifter.

Hver institutions låneramme angiver det maksimale udlån, som institutionen må have i Riksgældskontoret. En låneramme i Riksgældskontoret er tilknyttet den enkelte institution, og således ikke knyttet til f.eks. en specifik bevilling. Institutionerne skal hvert år anmode om en ny låneramme for deres samlede lån og ikke kun for de forventede nye lån i det kommende budgetår.

Hvis en institution forudser, at en tildelt låneramme ikke kommer til at række, indsendes en begæring til regeringen om en forhøjelse af lånerammen. Institutionen skal i den forbindelse angive, hvordan de fremtidige afbetalinger og rentekomkostninger vil blive finansieret.

Lånerammen indgår ikke i institutionens udgiftsramme, men omkostningerne til renter og afskrivninger indgår i ministeriets normale driftsudgifter og er derfor også underlagt udgiftsrammerne for institutionernes samlede udgifter. Institutionerne kan således heller ikke låne større beløb, hvis de ikke har midler indenfor deres budget til at betale afdrag og renter af lånet.

Hvis institutionen på eget initiativ sælger et aktiv, som har været finansieret med lån i Riksgældskontoret, skal aktivets tilbageværende lånebeløb forfalde. Hvis salgsprisen er større end det tilbageværende lånebeløb (en kapitalgevinst), kan institutionen disponere over beløbet indenfor rammerne af den virksomhed, hvor det solgte aktiv har været anvendt. Hvis salgsprisen er mindre end det tilbageværende lånebeløb, finansieres det resterende lån af midler, som institutionen disponerer over i den virksomhed, hvor det solgte aktiv har været anvendt.

Den svenske lånemodell er interessant, fordi der – i modsætning til f.eks. i New Zealand – fastholdes en central politisk bevillingsmæssig styring af investeringerne, hvilket muliggør politiske trade-offs mellem forskellige udgiftsområder.

Et problem med lånerammerne er imidlertid, at svingningerne i låneudnyttelsesgraden betyder, at den totale låneramme ikke kan bruges som noget egentligt styringsinstrument. Udsvingene skyldes, at hver institution har fri dispositionsret. Idet mange institutioner ikke forbruger hele deres låneramme i et givet år, så vil den totale låneramme ofte være betydeligt større end det egentlige lånebeløb. I dag er låneudnyttelsen for eksempel kun omkring 70 pct.

Investeringer under den nye lov om statsbudgettet

Der forventes ikke større ændringer i finansieringen af aktiver i forbindelse med den nye lov om statsbudgettet. Materielle aktiver vil således stadig blive finansieret med lån i Riksgældskontoret med træk på en kassekredit. Lånerammerne forventes også at blive videreført. Der forventes endvidere indført to bevillingstyper: Driftsbevilling og kapitalbevillinger. Kapitalbe-

villinger forventes anvendt hovedsageligt til finansiering af investeringer i infrastruktur, krigsmateriel og miljøopretning. Driftsbevillinger skal budgetteres og afregnes omkostningsmæssigt, mens kapitalbevillinger skal budgetteres og afregnes kasse-mæssigt.

4.6.4. Mål- og resultatstyring

Mål- og resultatstyring har været et vigtigt element i udbredelsen af omkostningsbaserede regnskabsprincipper i den svenske stat. Finansloven er formålsbaseret, men på dette niveau er der ikke formelt etableret en direkte sammenhæng mellem bevillingstildelingen og resultatopnåelse. Mål- og resultatstyringen er en øvelse, der foregår i dialogen mellem regeringen og styrelserne i forbindelse med udmeldingen og udmøntningen af årets bevillinger.

I praksis modtager den enkelte styrelse fra regeringen (ministerkollektivet) en bevillingsskrivelse (regleringsbrev), hvori årets bevillinger meldes ud sammen med centrale (og på forhånd forhandlede) mål og resultatkrav. På denne vis sker der en indirekte sammenkædning mellem bevillingerne og centrale krav.

I styrelsens årsregnskab skal der redegøres for målopfyldelsen for de resultatkrav der er beskrevet i regleringsbrevet. Det er erfaringen fra Sverige, at der har været en tendens til, at antallet af mål og resultatkrav har en tendens til at vokse, uden at interessen for målopfyldelsen er vokset tilsvarende.

4.6.5. Regnskaber

Regnskabsområdet er "velreguleret" i den svenske stat. Strukturen minder meget om den danske. Oprindeligt var reguleringen i form af eksempler og almene råd fokuseret på de internationale regnskabsstandarder for private (børsnoterede) virksomheder, men erfaringen har vist et behov for at konkretisere og målrette vejledningen til statens særlige behov. Regelsættet gælder for alle styrelser og institutioner i staten. Der sondres således ikke eksplicit mellem store og små, hvad angår krav til rapporteringen, men visse små institutioner har eksplicit fået dispensation fra visse regler. Der eksisterer dog en central statslig enhed, som varetager bogføringsopgaver for en række af mindre institutioner.

Den svenske regering følger IASBs (International Accounting Standard Board) overordnede regelsæt for hensættelser. Af særlige forhold kan dog

nævnes, at materielle aktiver er afgrænset til aktiver til varig brug (mindst 3 år). Materielle aktiver optages generelt til anskaffelsespris/kostpris. Kun donerede aktiver værdiansættes til dagsværdi (aktuelle værdier). Infrastrukturelle, militære og immaterielle aktiver indgår i balancen. Til gengæld aktiveres nationalejendom (heritage assets) og visse finansielle aktiver ikke.

4.6.6. Implementeringen

Siden beslutningen om indførelse af omkostningsbaserede regnskabsprincipper blev truffet i 1988 er der gået 13 år. Processen har været styret centralt fra i første omgang Riksrevisionsverkets og siden hen Ekonomistyringsverkets side. I forhold til de lande, der har besluttet at gennemføre en vidtgående omkostningsmodel (New Zealand og Australien), er der fortsat centrale elementer, der endnu ikke er taget stilling til, herunder hvordan overførsler og kulturelle aktiver (heritage assets) skal håndteres.

Implementering af omkostningsprincipper på styrelsesniveau har kunnet håndteres uden ændringer af lovgivningen, og er blevet gennemført succesivt i perioden 1991 til 1993. Reformen har været suppleret med en udrulning af nye lokale økonomisystemer til understøttelse samt et omfattende uddannelsesprogram. Reformen har endvidere organisatorisk involveret de enkelte departementer i form af udpegning af centrale støtte- og kontaktpersoner lokalt.

4.7. Canada

I Canada er implementeringen af omkostningsprincipper en gradvis proces, som allerede har forløbet over en årrække. Visse aktiver og passiver har længe været behandlet efter omkostningsprincipper i regnskabsaflægningen. Det gælder blandt andet tjenestemandspensioner, hvor de enkelte ministerier og institutioner betaler et aktuarmæssigt beregnet bidrag til en central pensionsfond. Endvidere foretages værdireguleringer af blandt andet finansielle aktiver.

I 1989 iværksatte regeringen arbejdet i retning af et egentligt omkostningsbaseret regnskabssystem. Efter en række opstartproblemer blev projektet – Financial Information Strategy (FIS) – revitaliseret i 1995. Projektet bestod dels af udarbejdelsen af nye omkostningsbaserede regnskabsregler, dels af implementeringen af lokale økonomisystemer, der kunne understøtte overgangen til omkostningsprincipper.

Med virkning fra finansåret 2001/2002 overgik man i Canada til et fuldt omkostningsbaseret regnskabssystem. Dog har man indtil videre besluttet at undtage eventualforpligtelser og forpligtelser til miljøoprydning, visse personaleomkostninger samt omkostninger til ydelser, der leveres uden betaling mellem ministerierne.

En overgang til omkostningsbaserede bevillinger er under overvejelse. I en rapport fra de canadiske revisionsmyndigheder anbefales, at de omkostningsbaserede regnskaber efterfølges af omkostningsbaserede budgetter. Denne holdning deles af såvel parlamentsudvalget for offentlige budget- og regnskabsspørgsmål som et overvældende flertal af de adspurgte ministerier.

Baggrunden for det udbredte ønske om ligeledes at indføre omkostningsbaserede bevillinger er, at der indtil videre har været en tendens til, at ledelserne i institutioner og ministerier ikke i tilstrækkeligt omfang anvender de nye finansielle informationer. En omkostningsbaseret rapportering har ikke givet incitamenter til en ændret adfærd, og omkostningsbevillinger vurderes som en nødvendig betingelse for at få den ønskede ændring i ledelseskulturen. Hertil kommer, at der har været en del bekymring for de administrative omkostninger, der følger af at skulle tilgodese flere rapporteringsformål på én gang – en kassebaseret bevillingsrapportering og en decentral omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse.

4.8. Holland

Det unikke ved den hollandske model er, at man i en lang periode har haft en selektiv tilgang til indførelsen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper. Principperne gælder således kun for styrelser eller institutioner (agencies). Indtil starten af 1990'erne var ministerierne i Holland integreret i enhedsorganisationer. Siden da er den hollandske centraladministration blevet reformeret, idet ministerierne er blevet opdelt i departementer og styrelser. Udskilte styrelser skal opfylde en række betingelser, blandt andet følgende:

- produkter, service og kvalitetsindikatorer skal være kvantificerbare og der skal etableres omkostnings- eller prismodeller
- produktionen skal være forretningsorienteret, eller det skal være muligt at benchmarke imod andre offentlige eller private udbyderes output

- der skal være gennemført pilottests for omkostningsbaserede regnskaber, herunder en åbningsbalance
- der skal være etableret resultatorienterede planlægnings- og styringsværktøjer, både in- og eksternt

Styrelserne aflægger regnskaber på omkostningsbasis, mens departementer og enhedsministerier aflægger traditionelle regnskaber. Omkostningsbaserede budgetter og regnskaber er således blevet set som en del af en samlet reformpakke. I 2000 omfattede de udvalgte styrelser/institutioner ca. 7 pct. af det samlede statsbudget.

Det samlede statsbudget- og regnskab fungerer fortsat som et kassebaseret system. Bevillingen til de omfattede styrelser/institutioner vil typisk indgå som en udgift under det pågældende ministerium, hvor bevillingen modsvare den likviditet, som styrelsen/institutionen tildeles. Heri indgår likviditet svarende til afskrivninger og forrentning af anlæg. Bevillingen fastlægges svarende til "prisen" på de ydelser, som ministeriet køber af den enkelte institution. Da der i de fleste tilfælde ikke har været mulighed for at benchmarke imod alternative udbydere, har bevillingen i praksis været baseret på omkostninger.

De enkelte styrelser og institutioner kan dels egenfinansiere investeringer i kraft af opsamlingen af likviditet i takt med afskrivningerne, dels finansiere ved interne statslige lån. Investeringer forudsætter dog godkendelse fra det pågældende ressortministerium og lånefinansiering forudsætter yderligere Finansministeriets godkendelse.

Det overvejes for indeværende, om Holland skal overgå til omkostningsprincipper i hele staten. Baggrunden for overvejelserne er blandt andet et ønske om større gennemsigtighed. Den hollandske rigsrevision har endvidere kritiseret, at man på samme tid har et omkostningssystem for "agencies" og et almindeligt kassebaseret system for andre institutioner i regeringen. Et fuldt omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem for hele den hollandske regering forventer dog ikke implementeret før 2007.

Det overvejes, hvorvidt overgangen til omkostningsprincipper skal være obligatorisk, eller om man kan basere sig på en frivillig ordning.

Holland påtænker at anvende The European System of Accounts (ESA '95) som udgangspunkt for fastsættelse af standarder for investeringsud-

gifter under anvendelse af et omkostningsbaseret regnskabssystem. ESA er vedtaget af EU som europæiske retningslinjer for nationalregnskabsopgørelser.

ESA anvendes til at definere, hvad der kan optages som aktiver på statens balance. Definitionen af kapitaludgifter bestemmer, hvilke udgifter der skal fremgå som aktiver på balanceopgørelsen, og hvorvidt disse udgifter skal periodiseres. Derimod fastlægger ESA ikke retningslinjer for afskrivningsperioder mv., hvorfor ESA alene anvendes som udgangspunkt for fastlæggelsen af retningslinjer for et omkostningsbaseret regnskab.

4.9. USA

USA's føderale budget er et forpligtelsesbaseret budget, hvor Kongressen giver de enkelte myndigheder separat hjemmel til at indgå forpligtelser, og de fleste transaktioner opgøres likviditetsbaseret. I USA har man indtil videre anlagt den vurdering, at omkostningsbudgettering kun skal anvendes til i visse tilfælde at belaste myndigheder eller institutioner svarende til ressourceforbruget ved bestemte typer af transaktioner. Det føderale budget som helhed skal fortsat være forpligtelsesbaseret, og muliggøre kontrol af likviditetsforbruget.

Baggrunden er hovedsagelig en bekymring for, at et omkostningsbaseret system bliver udgiftsdrivende, især ved anskaffelser af aktiver med en lang levetid. Endvidere er en væsentlig decentralisering af beslutninger ikke forenelig med den væsentligt mere detaljerede budgetmæssige kontrol, der er fremherskende i det føderale amerikanske system. Der er dog indført sideløbende omkostningsbaserede regnskaber fra 1994. Omkostningsbudgettering anvendes – eller skal anvendes – i forbindelse med følgende typer af forpligtelser:

- Medarbejderpensioner
- Sundhedsydelse til pensionister
- Oprydning af farligt affald som skyldes særlige programmer (der indbetales midler til en oprydningsfond)

For disse ordninger betaler de enkelte myndigheder eller institutioner aktuariemæssigt opgjorte bidrag til centrale fonde. Ordningerne udviser budgetmæssig neutralitet. Dette kan reducere incitament-effekten, men har til gengæld betydelige fordele – f.eks. indgås ingen ufinansierede forpligtelser. Der eksisterer endvidere en pendant til den danske huslejeord-

ning, hvor en central myndighed er ansvarlig for køb, salg og leasing af føderal ejendom til kontorbrug, som herefter udlejes til markedspriser til de øvrige myndigheder og institutioner.

Denne ordning er foreslået udviklet til andre typer af aktiver, hvorefter hver enkelt ministerområde skal være sin egen aktivforvalter og belastes af den fulde bevilling til anskaffelsen af aktiverne, og siden hen belaste programmerne med en leje, der svarer til kapitalomkostningen. Herved sikres en fornuftig incitamentstruktur og en hensigtsmæssig aktivforvaltning uden, at man giver slip på kontrollen med udgifterne ”up front”.

Generelt arbejder man på føderalt niveau med såkaldte ”Intra-governmental revolving funds”, der er centrale fonde, som producerer varer og tjenester for andre centrale myndigheder. Fondens indgår som input i disse andre myndigheders produktion. Herved opnås, at modtagerne af ydelserne belastes med den fulde omkostning/pris for ydelserne.

4.10. Opsummering

Gennemgangen af omkostningsprincipper i en række OECD-lande har afsløret, at der eksisterer væsentlige forskelle i, hvordan disse lande har anvendt eller påtænker at anvende omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper. Gennemgangen viser, at de valgte styringsmodeller knytter sig tæt til den eksisterende budgetmæssige- og institutionelle struktur i de pågældende lande. Endvidere har overgangen til omkostningsbaserede bevillinger i flere lande været et delelement i større reformer af den offentlige sektor. Eksempler herpå er *New Zealand*, *Australien*, *Storbritannien* og *Holland*, der i forbindelse med overgangen til omkostningsbaserede bevillinger – i forskelligt omfang – har indført kontrakt- og resultatbaserede organisationsformer i den offentlige sektor.

Der er således ingen modeller, der uproblematisk kan overføres til danske forhold. Der kan dog hentes inspiration fra de forskellige modeller, andre lande har valgt at implementere og drages nytte af de mange erfaringer med omkostningsbaserede principper, der allerede er gjort.

Styringen af investeringer

Gennemgangen har vist, at de enkelte landes styringsmodeller hver har deres fordele og ulemper. Der er især tale om en afvejning mellem graden af styring overfor friheden for institutionerne til at disponere, som de måtte ønske.

I *New Zealand* er der gennemført en vidtstrakt decentralisering, hvor den enkelte institution har en udstrakt frihed til at optimere faktorsammensætningen. Men egenfinansieringen ved opsamling af likviditet i takt med afskrivningerne medfører også nogle styringsmæssige problemer. De new zealandske erfaringer viser, at det er særdeles vanskeligt at værdiansætte institutionernes aktiver korrekt i åbningsbalancen. Det har betydet store forskelle på institutionernes muligheder for at egenfinansiere reinvesteringer i kapitalapparatet via de midler, der akkumuleres i takt med afskrivningerne. Der har således været eksempler på institutioner med et nedslidt kapitalapparat, der ikke har kunnet få dækket legitime kapitalbehov, mens andre har kunnet opbygge en ressourcerigelighed som følge af et i udgangspunktet inoptimalt stort kapitalapparat.

I *Storbritannien* er valgt en bevillingsstruktur med separate likviditetslofter, hvilket betyder færre frihedsgrader til institutionerne, men også sikrer en øget styring. Den anvendte bevillingsstruktur med separate likviditetslofter sikrer, at der fortsat kan styres direkte på likviditeten samtidig med, at man opnår en række af fordelene ved omkostningsbaserede bevillinger. Til gengæld er der tale om en kompliceret model, hvor bevillinger til likviditet og omkostninger er indbyrdes afhængige. Under likviditetsloftet indgår nye investeringer med den fulde investeringssum, således at regeringen kan styre investeringsomfanget direkte ved at skrue op eller ned for investeringsbudgettet. Det er i den forbindelse endvidere interessant, at man – i modsætning til i Sverige – lader såvel omkostningerne som investeringsudgifterne indgå i den flerårige udgiftsrammestyring.

Den *svenske* model er bedre til at håndtere ændringer i investeringsbehov end f.eks. den new zealandske. Det følger af, at den svenske model undgår at sammenkoble finansieringen af nye aktiver med afskrivninger af de eksisterende aktiver. Derved undgås, at institutioner med faldende investeringsbehov (eller en i udgangspunktet for stor aktivmasse) får et for stort anlægsbudget, og at institutioner med stigende investeringsbehov (eller en i udgangspunktet for lille aktivmasse) får et for lille anlægsbudget. Den *svenske* lånemodel er endvidere interessant, fordi den fastholder

en central politisk bevillingsmæssig styring af investeringerne modsat f.eks. i New Zealand. I perioder med begrænsede ressourcer muliggør denne centrale tildeling af lånerammer i højere grad politiske trade-offs mellem forskellige udgiftsområder. Et problem med lånerammerne er imidlertid, at svingningerne i låneudnyttelsesgraden betyder, at den totale låneramme ikke kan bruges som noget egentligt styringsinstrument.

Det unikke ved den *hollandske* model er, at man i en lang periode har haft en selektiv tilgang til indførelsen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper. I 2001 har den hollandske regering imidlertid besluttet at overgå til omkostningsprincipper i hele staten.

I *USA* har man valgt at begrænse sig til at indføre omkostningsregnskaber i institutionerne, mens omkostningsbaserede budgetprincipper alene virker på enkelte særligt udvalgte områder. Baggrunden er hovedsagelig en bekymring for, at omkostningsbudgettering bliver udgiftsdrivende. Endvidere er en væsentlig decentralisering af beslutninger ikke forenelig med den væsentligt mere detaljerede budgetmæssige kontrol, der er fremherskende i det føderale amerikanske system.

Canada har indtil videre også begrænset reformen til regnskabssiden, men det er interessant set med danske øjne, at såvel revisionsmyndigheder som parlamentsmedlemmer og embedsmænd i ministerierne peger på, at omkostningsregnskaber ikke gør det alene. Omkostningsbevillinger vurderes at være en forudsætning for at opnå de ønskede styringsmæssige effekter og kulturforandringer i ministerierne.

Mål- og resultatstyringen

Mål- og resultatstyring har været et vigtigt element i overgangen til omkostningsprincipper i alle lande. Det er dog stor forskel i hvor langt de enkelte lande er gået i retning af at etablere en direkte sammenkobling mellem bevillingstildelingen og resultatopnåelse.

New Zealand har været foregangsland og gennemført en vidtstrakt mål- og resultatstyring, som også indebærer en direkte kobling mellem bevillingstildelingen og resultatopnåelsen. Den new zealandske model har dog også udstillet nogle af problemerne i en omfattende mål og resultatstyring. Først og fremmest er operationalisering af målbare outputs i den offentlige sektor og grupperingen i output grupper ofte særdeles vanske-

lig. Styring på denne baggrund kan derfor resultere i både perverse incitamenter og høje transaktionsomkostninger.

I både *Storbritannien* og *Sverige* er det ligeledes tanken, at omkostningsprincipperne skal kædes sammen med resultatstyring, om end der endnu ikke er tale om en egentlig aktivitetsafhængig bevillingsudmåling. I begge lande er området dog under fortsat udvikling.

Regnskaber

På regnskabssiden viser gennemgangen, at de lande, der har implementeret omkostningsregnskaber, har valgt at regulere med udgangspunkt i regnskabsregler fra den private sektor eller internationale regnskabsstandarder. For særlige statslige forhold gælder der dog for alle lande væsentlige undtagelser fra de private regnskabsregler.

Implementering

Gennemgangen viser, at der er stor forskel på, hvor hurtigt landene har valgt at implementere omkostningsreformerne. Erfaringerne viser, at ved en længere implementering er man sårbar overfor personaleudskiftninger. Til gengæld indebærer den lange periode, at man opnår et bedre udgangspunkt for den endelige model og processen får mere karakter af en evolutionær proces.

Kapitel 5

Afgrænsning af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i staten

5.1. Indledning

I kapitlet vurderes afgrænsningen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i staten. Ud fra de overordnede formål med omlægningen gennemgået i kapitel 2 gives anbefalinger til den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling af de forskellige typer af aktiver og passiver. De centrale spørgsmål, der i den forbindelse søges besvaret, er:

- Hvilke aktiver og passiver skal fremover indregnes på statens status og ud fra hvilke retningslinjer?
- Hvilke retningslinjer skal gælde for registreringen i institutionernes omkostningsregnskaber og på finansloven/statsregnskabet?

I det eksisterende udgiftsbaserede system registreres udgifter og indtægter efter retserhvervsprincipper, dvs. når et retsligt krav på et veldefineret beløb kan gøres gældende.

I et omkostningsbaseret system registreres i takt med ressourceforbruget. For en række udgiftsarter, vil omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper derfor indebære en ændret periodisering. Hvis der skal registreres efter omkostninger på finansloven, kan den ændrede periodisering få væsentlig betydning for både bevillingsudmålingen og registreringstidspunktet.

Som det fremgår af afsnit 5.2, vil indførelse af omkostningsprincipper indebære anvendelse af årsregnskabslovens principper, men en sådan overførsel af regnskabsprincipper fra den private sektor kræver visse tillempninger. Formålet med afsnittet er således at skabe en ramme for den efterfølgende afgrænsning af aktiver og passiver.

I afsnit 5.3-5.11 foretages herefter en gennemgang af de forskellige statusposter med overvejelser om en eventuel indregning i statens status og registrering på finansloven. Det skal bemærkes, at en række overvejelser vedr. de enkelte typer af aktiver og passiver af pladsmæssige hensyn er henvist til bilag. Det gælder afsnittene 5.3-5.6, 5.8-5.10 samt 5.11.1 og 5.11.3.

I afsnit 5.12 diskuteres, om der er grundlag for at foretage yderligere afgrænsninger ud fra en institutionel dimension ved at differentiere mellem statsinstitutioner efter objektive kriterier.

Endelig foretages i afsnit 5.13 en opsummering af udvalgets vurderinger og anbefalinger.

5.2. Generelle regnskabsprincipper

5.2.1. Præmisserne for anvendelse af årsregnskabsloven

Udvalget har overvejet præmisserne for, hvorledes en anvendelse af Årsregnskabslovens principper kan gennemføres på det statslige område.

Man sondrer i regnskabsteorien mellem to retninger, den *transaktionsbaserede* og den *værdibaserede*. Lidt forenklet betraget har den transaktionsbaserede teori fokus på realiserede transaktioner, medens den værdibaserede teori har fokus på målingen af aktiver og forpligtelser. De væsentligste konsekvenser af sondringen er opstillet i *boks 5.1.* nedenfor.

Boks 5.1. Eksempler på forskelle mellem transaktions- og værdibaserede regnskabsprincipper

<i>Den transaktionsbaserede tilgangsvinkel</i>	<i>Den værdibaserede tilgangsvinkel</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Indtægter måles til salgspris og omkostninger til historiske priser. • Indregning af indtægter, omkostninger, aktiver og forpligtelser har baggrund i en transaktion. • Resultatopgørelse og balance indeholder principielt ikke urealiserede værdiændringer. • Internt oparbejdede immaterielle aktiver indregnes ikke. • Indregning af omkostninger i resultatopgørelsen sker efter matchingprincippet. • Aktiver er principielt tidligere afholdte udgifter, som er parkeret på balancen, m.h.p. senere matching. • Nedskrivninger eksisterer i princippet ikke, da der ikke foreligger en transaktion. 	<ul style="list-style-type: none"> • Overskuddet måles som fremgang i værdien af egenkapital fra primo til ultimo. • Resultatopgørelsen viser periodens ændringer i aktiver og forpligtelser. • Det forudsættes ikke, at der er gennemført en transaktion, for at dette kan vises i regnskabet. • Opfylder en post ikke definitionen på et aktiv, skal det optræde som en omkostning i resultatopgørelsen, uanset matchingprincippet. • Aktiver er reelle økonomiske ressourcer, der har værdi for virksomheden. • Kun reelle forpligtelser kan indregnes som hensættelser (ikke hensættelser til kommende omkostninger, jf. matchingprincippet). • Ændringer i værdier tages ind i balancen, når aktuelle markedspriser eller kapitalværdier ændres, hvorfor historiske kostpriser ikke er interessante.

Den nye årsregnskabslov er udtryk for et skifte i fokus, i retning væk fra det transaktionsbaserede hen imod det værdibaserede princip. I praksis kan det transaktionsbaserede princip dog fortsat rummes inden for loven.

Den nye årsregnskabslov åbner mulighed for, at der i den private virksomheds regnskab kan aktiveres værdier, der skabes som led i de almindelige driftsaktiviteter for hermed at give et mere dækkende billede af, hvor meget virksomheden reelt er værd. Eksempler på sådanne værdier er samfundsskabte værdistigninger på fast ejendom, eller opbygning af en bestemt viden om et særligt område, som nogen vil efterspørge (immaterielle aktiver).

I en statslig sammenhæng vil sådanne værdier også kunne skabes, men der er behov for centralt at kunne styre, hvordan værdierne skal kunne anvendes. I modsat fald begrænses kontrollen med de samlede statslige udgifter.

Institutionernes muligheder for at tilvejebringe nye værdier, der ikke er hjemlet på finansloven, og omsætte disse i øgede statslige udgifter, bør således begrænses.

Op- og nedskrivninger rejser ligeledes en række problemstillinger i forhold til bevillingsstyringen. Hvis bevillingerne er baseret på omkostninger, vil en opskrivning af et aktivs værdi medføre, at værdistigningen skal indgå i grundlaget for afskrivningerne, hvilket kan udløse et merbevillingsbehov. Nedskrivninger kan ligeledes medføre et merbevillingsbehov på kort sigt, da nedskrivningen forudsættes at skulle optages direkte i resultatopgørelsen. På længere sigt kan nedskrivninger medføre et bevillingsmæssigt råderum som følge af, at afskrivninger og forrentning beregnes ud fra en lavere værdi. Et værdibaseret princip skaber dermed uhenigtsmæssige fluktuationer i bevillingerne og mindsker mulighederne for at styre statens udgifter.

Udvalget anbefaler derfor, at årsregnskabslovens værdibaserede princip modificeres ved anvendelse på det statslige område. Dette indebærer, at den nye årsregnskabslovs mere vidtgående muligheder for anvendelse af dagsværdier (markedsværdier) ikke umiddelbart bør finde anvendelse i staten. I stedet bør kostpriser/anskaffelsespriser anvendes som grundlæggende værdiansættelsesprincip for statslige aktiver.

Alene på områder, hvor eksistensen af et *gennemsigtigt og velfungerende marked* kan dokumenteres, bør der ved den fremtidige regnskabsregulering skabes visse muligheder for at foretage værdimæssige korrektioner af de bogførte aktivers værdi.

Anbefalingen indebærer endvidere, at de nærmere præmisser for anvendelse af matchingprincippet bør overvejes nærmere i forbindelse med implementeringen af den fremtidige regnskabsregulering og ved en eventuel justering af bevillingsreglerne, *jf. boks 5.2. nedenfor.*

Boks 5.2. Matchingprincippet

Anvendelse af matchingprincippet indebærer, at det ressourceforbrug, der er medgået i indeværende og eventuelt tidligere regnskabsår til produktion af varer og tjenesteydelser, som endnu ikke har genereret indtægter, ”parkeres” på balancen, og først omkostningsføres når den pågældende produktion er gennemført og afleveret som aftalt.

Et eksempel herpå er omkostninger vedrørende dele af et byggeri eller en anden kontraktfastsat leverance, som på balancedagen endnu ikke er afleveret (igangværende arbejder for fremmed regning). Dette igangværende arbejde har en værdi, som endnu ikke er indtægtsført i resultatopgørelsen i årsregnskabet, men først optræder i det kommende års regnskab.

Filosofien bag matchingprincippet er, at det ville være misvisende at medtage omkostninger forbundet med igangværende arbejder i resultatopgørelsen uden også at medtage indtægten i form af den (salgs)værdi, de igangværende arbejder bør have. Matchingprincippet har således til formål at opgøre og måle en årsag-virkning sammenhæng mellem endnu ikke regnskabsførte indtægter og det medgåede ressourceforbrug.

I praksis er det vanskeligt at opgøre en årsag-virkning sammenhæng, hvilket har været med til at udvande matchingprincippet i det private regnskabsvæsen. Det har blandt andet afstedkommet, at princippet er af sekundær betydning i den nye årsregnskabslov.

Ved ikke at lægge vægt på matchingprincippet indebærer den nye årsregnskabslov et større fokus på opgørelsen af virksomhedens nettoværdier og dermed egenkapitalen som grundlaget for vurdering af virksomhedens formåen.

I staten vil det ikke i samme omfang være relevant at lægge vægt på egenkapitalen, jf. anbefalingen af en modificeret anvendelse af den nye årsregnskabslov. Samtidig kan der være et behov for at undgå store udsving i omkostningerne fra år til år. Dette gælder særlig, hvis omkostningsprincipperne skal indarbejdes i bevillingsudmålingen. Matchingprincippet vurderes derfor fortsat at have legitimitet i en statslig sammenhæng. En nærmere afgrænsning af matchingprincippet vil skulle foretages i den kommende statslige regnskabsregulering, og på sigt i bevillingsreglerne.

5.2.2. Internationale regnskabsstandarder

Der findes forskellige internationale regnskabsstandarder for den offentlige sektor. Revisororganisationen IFAC (International Federation of Accountants) udgiver internationale regnskabsstandarder for den offentlige sektor, benævnt IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

IFAC har medlemmer fra revisororganisationer i en lang række lande. IPSAS udarbejdes af PSC (Public Sector Committee), som er en komite under IFAC. Det er generelt IFACs mål at udvikle området og harmoni-

sere standarder på verdensplan med henblik på ”i offentlighedens interesse” at sikre en høj kvalitet og konsistens i revisionsopgaven. PSC fokuserer på regnskabs-, revisions- og finansielle rapporteringsbehov for offentlige myndigheder på forskellige niveauer.

PSC's aktiviteter udmøntes i form af:

- International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
- International Public Sector Guidelines
- International Public Sector Studies
- Occasional Papers

IPSAS baserer sig på IAS (International Accounting Standards), men forsøges tilpasset til en offentlig kontekst. Tilpasningerne kan f.eks. have karakter af:

- anvendelse af en anden eller udvidet terminologi
- eksplicit undtagelse eller medtagelse af konkrete emner
- en udbygget begrebmæssig og/eller indholdsmæssig diskussion

På denne vis må IPSAS vurderes at være et bedre udgangspunkt for fastlæggelse af offentlige regnskabsprincipper end IAS-standarderne. Hidtil er antallet af standarder dog begrænset, og det må vurderes, at der fortsat vil være behov for særlige nationale standarder/vejledninger med henblik på at kunne tilgodese styringsbehovet i den danske stat.

IPSAS er således i sig selv udtryk for et politisk kompromis mellem hensyn i en stor samling af nationale revisororganisationer fra en lang række lande med basalt forskellige forudsætninger og styringsmæssige udfordringer. Fællesnævneren for fokus i standardudstedelsen vurderes at være behovet for at tilgodese opfyldelsen af ”Fiscal Transparency” som er IMF's begrebsramme for sund og synlig budget- og regnskabsrapportering. En begrebsramme som dog primært er møntet på kreditværdighedsvurderinger i forhold til regimer med begrænsede demokratiske traditioner.

Generelt har standarderne ikke opnået anerkendelse hos finansministerier i OECD-landene. En vigtig opgave for IFAC-PSC er at opnå anerkendelse som et standardudstedende organ for en række betydende lande, herunder f.eks. EU-landene. Til dette formål har man fra organisationens side på det seneste inviteret OECD-finansministerier til at deltage i arbejdet med udvikling af standarderne.

Det er derfor grund til at følge det fortsatte arbejde med udvikling af regnskabsstandarder for den offentlige sektor i IFAC-PSCs regi, men udvalget vurderer, at anvendelsen af standarderne løbende må relateres til styrings- og rapporteringsopgaven i en national kontekst.

5.3. Immaterielle anlægsaktiver

For mange statslige institutioner kan immaterielle aktiver være af endog meget væsentlig betydning for opgavevaretagelsen. Man vil derfor principielt kunne øge effektiviseringspotentialet ved omkostningsbudgettering ved at lade institutionerne tage højde for forvaltningen af immaterielle aktiver på linje med forvaltningen af øvrige værdier.

Effektiviseringspotentialet begrænses dog noget af, at immaterielle aktiver i en række tilfælde ikke vil kunne omsættes. Hertil kommer en række administrative og styringsmæssige problemer.

Ved at indregne immaterielle anlægsaktiver i balancen vil man endvidere kunne opnå et mere retvisende statsregnskab, hvor immaterielle værdier bliver synliggjort på linje med andre værdier.

I overvejelserne om, hvordan immaterielle aktiver kan indgå i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem har udvalget fundet det relevant at sondre mellem aktiver erhvervet mod vederlag og internt oparbejdede værdier.

For *immaterielle aktiver erhvervet mod vederlag* anbefaler udvalget, at staten følger årsregnskabslovens bestemmelser, således at der stilles krav om aktivering, såfremt de erhvervede værdier i øvrigt opfylder betingelserne for aktivering. Omkostninger til afskrivning og forrentning registreres på finansloven og i statsregnskabet. Retningslinjer for afskrivningsperiodens længde må overvejes nærmere i forbindelse med implementeringsarbejdet.

Immaterielle aktiver erhvervet imod vederlag vil omfatte patenter, licenser til IT-software og lignende, mens goodwill antages ikke at have betydning inden for staten. Aktivering og omkostningsbaseret registrering af erhvervede immaterielle aktiver forventes blandt andet at kunne få betydning for forskningsinstitutioner og universiteter. Samlet set forventes omfanget af erhvervede rettigheder dog ikke at være af væsentlig betydning. Ved

salg af rettigheder bør der vælges en indretning af disponeringsreglerne, som er parallel til reglerne for afhændelse af andre aktiver.

Immaterielle aktiver bør indregnes til anskaffelses- eller kostpris. Der bør ikke være adgang til opskrivninger, da det vil vanskeliggøre den bevillingsmæssige styring.

Internt oparbejdede værdier vil typisk omfatte f.eks. udviklingsarbejder på IT-området, men kunne principielt også omfatte uddannelsesudgifter mv. Internt oparbejdede værdier er formentlig den gruppe af immaterielle aktiver, der har størst betydning i staten. Der vil imidlertid være en række administrative og styringsmæssige problemer forbundet med en omkostningsbaseret registrering, jf. nedenfor:

- Det kan være vanskeligt at sandsynliggøre nytteværdien af internt oparbejdede værdier, dels på grund af en betydelig tidsmæssig afstand imellem igangsættelsen af et arbejde og opnåelsen af fordelene, dels på grund af en ofte manglende markedsmæssig vurdering.
- Den tidsmæssige afstand imellem afholdelse af udgifter til løn, varekøb mv. og opnåelsen af fordelene ved det pågældende aktiv kan give anledning til væsentlige bevillingsstyringsproblemer. Der kan endvidere opstå styringsmæssige problemer ved betydelige nedskrivninger, jf. eksempelvis erfaringerne med statslige IT-projekter.
- Der vil være betydelige afgrænsningsproblemer, f.eks. imellem udvikling og forskning, der på trods af internationalt vedtagne definitioner er vanskelige at afgrænse fra hinanden. Såfremt udviklingsarbejder kan aktiveres og omkostningsføres, kan der opstå en risiko for spekulation i forskellige regelsæt.

Udvalget anbefaler på den baggrund, at internt oparbejdede værdier som hovedregel ikke bør inddrages i omlægningen til omkostningsprincipper. Der kan dog eventuelt med særlig hjemmel gives adgang til at aktivere og omkostningsregistrere internt oparbejdede værdier på særlige afgrænsede områder.

Der har internationalt været en vis opblødning på dette område, hvilket også er kommet til udtryk i den nye årsregnskabslov. Det anbefales derfor at følge udviklingen nøje med henblik på evt. at inddrage udviklingsarbejder mv. på et senere stadium af en reform. Dette kræver dog, at der er fundet operationelle løsninger på de styringsmæssige problemer diskuteret ovenfor.

5.4. Materielle anlægsaktiver

FSRs nationale regnskabsvejledninger definerer et materielt anlægsaktiv som et *fysisk* aktiv, der:

- er anskaffet eller fremstillet *til brug i virksomheden* til produktion, handel med varer og tjenesteydelser, udlejning eller administrative formål, og
- forventes anvendt i *mere end ét regnskabsår*.

Udvalget anbefaler, at:

1. reglerne for *klassifikation* og *definition* af materielle anlægsaktiver i staten overtages fra årsregnskabsloven, idet visse særlige aktiver undtages og omfattes af en særlig regulering.
2. reglerne for *indregning* og *måling* af materielle anlægsaktiver som udgangspunkt følger årsregnskabslovens forskrifter, men at værdiansættelsesprincippet til enhver tid er kostprisen, med mindre et andet målegrundlag tillades eller kræves i henhold til fælles regler.
3. der i bevillingerne indgår finansårets forventede afskrivninger på materielle anlægsaktiver. Afskrivningshorisonter mv. i overensstemmelse med nærmere fælles regler.

Visse materielle anlægsaktiver vil skulle budgetteres efter særlige regler. De nærmere retningslinjer for budgetteringen indgår i diskussionen af de forskellige modeller for indførelse af omkostningsprincipperne i statsinstitutioner, jf. kapitel 6.

Udvalget har identificeret følgende centrale klassifikation af materielle anlægsaktiver i staten:

- Inventar, transport- og andet materiel samt andre kortfristede aktiver med en forventet brugstid på maksimalt 5 år
- Ejendomme og andre langfristede investeringer, der kan indgå som produktionsfaktorer i institutionernes almindelige opgavevaretagelse
- Nationalejendom, infrastruktur og andre langfristede investeringer, der ikke kan indgå i institutionernes almindelige opgavevaretagelse
- Materielle anlægsaktiver i forsvaret

Kortfristede materielle anlægsaktiver forudsættes uden videre at opfylde kriterierne for at kunne identificeres og defineres som materielle anlægsaktiver i årsregnskabslovens forstand. Betydelige dele af de nuværende

statslige investeringer i sådanne aktiver styres i dag under bevillingstyperne driftsbevilling og statsvirksomhed. Disse investeringer aktiveres generelt ikke, men udgiftsføres direkte i statsregnskabet.

Det anbefales, at kortfristede materielle anlægsaktiver fremover indregnes i statens status efter Årsregnskabslovens forskrifter. På finansloven registreres omkostninger i takt med afskrivningerne og dermed ressourceforbruget.

Ejendomsinvesteringer foretaget af de statslige ejendomsvirksomheder vil som udgangspunkt skulle omfattes af de almindelige regler for indregning og måling af materielle anlægsaktiver. Årsregnskabsloven indeholder herudover særlige regler for *investeringsejendomme*, hvilket indebærer, at markedsværdier skal anvendes. Alene virksomheder, der har investeringsvirksomhed som *hovedaktivitet*, bør følge disse regler.

Det kan overvejes at lade ejendomsvirksomhederne omfatte af Årsregnskabslovens principper for investeringsejendomme, med henblik på at opnå en markedsværdiansættelse, således at den leje institutionerne belastes med, afspejler en markedisleje.

Dette ville indebære, at løbende ændringer i markedsværdierne, uanset om disse realiseres eller ej, blev afspejlet umiddelbart i bevillingstildelingen. I perioder med stigende markedspriser ville nettoomkostningerne falde hos ejendomsvirksomhederne, mens disse i perioder med vigende priser derimod ville komme under et rammepres.

I årsregnskabsloven gælder dog, at positive reguleringer – i forbindelse med ”overskudsdisponeringen” skal bindes på egenkapitalen som en særlig reserve, der ikke kan benyttes til f.eks. underskudsdekning. Den nye kapital, der skabes ved opskrivningen kan altså ikke anses som frie reserver.

En anvendelse af årsregnskabslovens principper for investeringsejendomme ville sandsynligvis forudsætte fastlæggelse af særlige disponeringsregler for ejendomsvirksomhederne, med henblik på at begrænse svingninger i bevillingstildelingen og regnskabsresultatet hen over årene.

Ejendomsinvesteringer og andre langfristede investeringer, der foretages af den enkelte institution, og som indgår i tilpasningen af aktivsammensæt-

ningen i den enkelte institution, behandles ligeledes efter samme principper som kortfristede materielle anlægsaktiver. Der henvises til kapitel 6 for en nærmere diskussion af investeringsstyringen for denne type af aktiver.

Udvalget har fundet det hensigtsmæssigt, at investeringer i kulturarven (nationalejendom) samt investeringer i infrastruktur omfattes af en særlig regulering, *uanset* visse af aktiverne opfylder definitionen på et materielt anlægsaktiv. Dette diskuteres nærmere i afsnit 5.6 og 5.7 nedenfor.

Herudover kan der forekomme yderligere langfristede investeringer, hvor det af politiske eller samfundsøkonomiske grunde må anses for uhenigtsmæssigt, at investeringerne indgår i den enkelte institutions tilpasning af aktivsammensætningen. For sådanne investeringer anbefaler udvalget, at der reserveres en mulighed for dels bevillingsmæssigt at adskille disse investeringer fra institutionens øvrige aktiviteter, dels at registrere sådanne investeringer efter udgiftsbaserede principper på finansloven svarende til de nuværende principper.

Uanset behovet for en særlig regulering – herunder eventuelt en særlig investeringsstyring – bør sådanne aktiver indregnes og måles i overensstemmelse med årsregnskabsloven, med de modifikationer der fastsættes vedr. værdiansættelse.

Endelig har udvalget overvejet hensigtsmæssigheden af at behandle investeringer i forsvarsmateriel på samme måde som andre materielle anlægsaktiver. For investeringer af denne karakter bør formålet med at indføre omkostningsprincipper ses i forhold til særlige hensyn og styringsbehov. En stor del af aktiverne på forsvarets område vil ikke på kort sigt kunne indgå i forsvarets tilpasning af faktorsammensætningen, men er underlagt mere omfattende politiske og strategiske overvejelser.

Samtidig er det, som beskrevet i kapitel 3, allerede besluttet at indføre en særlig intern omkostningsstyring på forsvarets område. Beslutningen indebærer, at der foretages værdiansættelse og værdireguleringer af forsvarets materielle anlægsaktiver og andre aktiver, men efter principper, som ikke i alle tilfælde er konsistente med udvalgets generelle anbefalinger.

På den baggrund anbefaler udvalget, at der først efter en nærmere drøftelse med Forsvarsministeriet tages stilling til, hvordan Forsvaret indpasses i

en samlet omlægning til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper, herunder mulighederne for at registrere efter omkostninger på forsvarrets del af finansloven.

5.5. Infrastruktur

Formålet med at besidde infrastrukturelle aktiver adskiller sig fra andre typer af materielle anlægsaktiver ved, at etablering, drift og vedligeholdelse af infrastruktur har en bredere samfundsøkonomisk betydning. Man kan derfor ikke blot betragte et infrastrukturelt aktiv som en produktionsfaktor, der kan indgå i den enkelte statsinstitutions decentrale styring. Omkostningsbudgettering af infrastruktur forventes ikke at kunne medføre effektiviseringer i den enkelte institution som følge af ændringer i aktivsammensætningen.

Derimod udgør infrastrukturen i en vis forstand selve det output, der skal leveres. Afgørende for forvaltningen af infrastrukturelle aktiver er således, at de indgår på en fornuftig måde i den overordnede politiske og samfundsøkonomiske prioritering af området. Omkostningsprincipperne kan her bidrage med synliggørelsen af de reelle omkostninger ved at etablere, drive og vedligeholde de pågældende anlæg. En sådan synliggørelse vil også medføre en større grad af sammenlignelighed i forhold til alternative organiseringsformer på området.

I overvejelserne om retningslinjerne for aktivering og omkostningsbaseret registrering er det også et væsentligt hensyn, at infrastrukturelle investeringer ofte er meget langfristede og har et væsentligt beløbsmæssigt omfang. Det indebærer for det første, at det må antages at have væsentlig udgiftspolitisk betydning, om investeringerne udgiftsføres med det samme, eller om investeringsudgiften periodiseres over hele projektets levetid. For det andet indebærer det, at infrastrukturelle investeringer har væsentlig finanspolitisk betydning.

I lyset af ovenstående overvejelser anbefaler udvalget

- at infrastruktur indregnes på statens status, idet principperne for værdiansættelse og værdireguleringer skal udmøntes nærmere
- at investeringer i infrastruktur fortsat styres på finansårets samlede investeringsudgift

Anbefalingerne indebærer, at finansårets investeringsudgift indgår i DAU og området bevillingsmæssigt styres ligesom i dag.

Der kan umiddelbart peges på to modeller for værdiansættelse og -regulering. Den administrativt mest simple model er at værdifastsætte efter anskaffelsesprisen og afskrive lineært med en standardiseret afskrivningsperiode for den pågældende type af infrastruktur. Denne model giver imidlertid ikke et særlig præcist billede af ressourceforbruget. Herudover er det u hensigtsmæssigt, at der ikke med denne metode kan skabes en sammenhæng mellem den anslåede værdiforringelse og vedligeholdelsesudgifterne.

Alternativt kan man vælge at basere værdiansættelsen på tekniske analyser, der gennemføres med eksempelvis fem års mellemrum. Herefter kan vedligeholdelsesbehovet anvendes som udtryk for værdiforringelsen (omkostningen). Efter denne model bevilges og udgiftsføres de løbende udgifter til vedligeholdelse. Såfremt de afholdte vedligeholdelsesudgifter afviger fra den anslåede værdiforringelse på baggrund af de tekniske analyser, sker en tilsvarende regulering af aktivet på statens status. Den samlede værdiregulering består således af periodens vedligeholdelse plus forskellen mellem vedligeholdelsen og den anslåede værdiforringelse.

Udvalget finder, at værdireguleringerne på basis af vedligeholdelsesbehovet har en række fordele set i forhold til formålet med at indføre omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper på dette område. Der kan opnås et relativt præcist billede af ressourceforbruget, og det vil i højere grad blive synliggjort, om de faktisk afholdte udgifter er tilstrækkelige til at opretholde aktivernes værdi.

En konkret model for værdiregulering på infrastrukturområdet må udvikles nærmere som led i implementeringen af en omlægning til omkostningsprincipper i samarbejde med de relevante ressortministerier, således at alle relevante tekniske forhold på infrastrukturområdet kan inddrages.

Udvalget har overvejet en model, hvor der på finansloven budgetteres omkostninger svarende til forskellen mellem det anslåede vedligeholdelsesbehov og den faktiske vedligeholdelsesudgift.

Udvalget er dog kommet frem til, at værdireguleringer ikke bør have betydning for bevillingerne og udgifterne i statsregnskabet, blandt andet

fordi det næppe er muligt at finde et objektivi grundlag for vurderingen af vedligeholdelsesbehovet.

5.6. Nationalejendom

Nationalejendom er aktiver, der søges forvaltet og bevaret for kommende generationer med henvisning til aktivernes kulturelle, miljømæssige eller historiske relationer.

Nationalejendom omfatter blandt andet historiske bygninger, arkæologiske steder, militær og videnskabelig materiel af historisk betydning samt kunstværker.

Formålet med at besidde nationalejendom er at *bevare* og dermed opretholde nytteværdien af de pågældende aktiver for kommende generationer. Dette forudsætter, at der udvises sund aktivforvaltning.

For nationalejendom udtrykker årets "afskrivninger" kravene til den årlige vedligeholdelse, som i princippet er den ressourceindsats, der er nødvendig for at sikre, at aktivet har den samme nytteværdi ultimo året, som det havde primo året.

Årets "afskrivninger" skal herved bidrage til en samlet vurdering af, om der er en tilstrækkelig prioritering af vedligeholdelsesopgaven.

Da det imidlertid er vanskeligt ud fra objektive kriterier at opgøre værdien af nationalejendom, giver det ikke mening at foretage egentlige afskrivninger på sådanne aktiver. Uanset om man valgte et bestemt værdiansættelsesprincip, ville omkostningerne ved løbende at skulle ajourføre, dokumentere samt kontrollere en sådan værdiansættelse sandsynligvis ikke stå mål med nytten heraf.

En selvstændig værdiansættelse af nationalejendom er derfor ikke en forudsætning for, at der kan udvises sund aktivforvaltning af nationalejendomsområdet.

Udvalget finder på denne baggrund, at det centrale aspekt for en vurdering af, hvorvidt et aktiv skal karakteriseres og klassificeres som nationalejendom er, at det er bevaringsværdigt, og ikke om det i praksis opfylder andre formål. Besidder en institution efter egen overbevisning national-

ejendom i forhold til den nærmere definition heraf, bør denne status *autoriseres* gennem en formel erklæring fra ressortmyndighedens (f.eks. Kulturarvsstyrelsen) side. En sådan erklæring friholder herefter det pågældende aktiv for kravet om afskrivninger, og overfører aktiverne til en særlig bevillingsstyring, jf. nedenfor.

I stedet for afskrivningsforpligtelsen, anbefales, at der i tilknytning til erklæringen udarbejdes en vedligeholdelsesplan for det pågældende aktiv, som kunne være udgangspunktet for en investeringspolitik på national- ejendomsområdet.

I budgetteringen af årets bevillinger vil derfor indgå forventede vedligeholdelsesomkostninger, svarende til budgetteringsprincipperne i dag. Investeringer af denne karakter udgiftsføres altså direkte og en eventuel værdiskabelse registreres ikke.

I det omfang nationalejendom indgår som en produktionsfaktor i den statslige produktion, f.eks. når styrelser er beliggende i klassificeret nationalejendom, bør omkostningerne herved dog synliggøres. Omkostningerne forbundet med besiddelsen af sådanne ejendomme bør således figurere f.eks. hos Slots- og Ejendomsstyrelsen. Da denne type af nationalejendom har en alternativ anvendelse, bør der som grundlag for omkostningsføringen kunne foretages en værdiansættelse. Dette ville indebære, at klassificeret nationalejendom af denne karakter indregnes og måles efter samme principper som andre administrative ejendomme.

5.7. Leje- og leasingudgifter

5.7.1. Definition og formål

Leje og leasing indebærer, at leasingtager opnår en brugsret over et aktiv for en periode, men uden at der sker en overførsel af ejendomsret. Formålet med at lease eller leje er, at der kan opnås væsentlige fordele i stedet for at eje det pågældende aktiv.

5.7.2. Årsregnskabsloven og internationale standarder

Både internationalt og i årsregnskabsloven sondres mellem finansiel og operationel leasing. Forskellen er grundlæggende, at finansiel leasing reelt erstatter ejerskab, idet alle de væsentlige økonomiske fordele og risici er

overført til leasingtager, uanset at ejerskabet formelt set ikke er overført.² Operationel leasing dækker alle leasingkontrakter, der ikke er finansiel leasing.

Der er hverken i årsregnskabsloven eller i internationale regnskabsstandarder krav om, at operationelle leasingkontrakter skal aktiveres. Ved finansielle leasingkontrakter vil der derimod ske aktivering svarende til et materielt anlægsaktiv. Samtidig opføres det tilsvarende beløb på passivsiden under langfristet gæld (leasinggæld).

I leasingperioden omkostningsføres ydelserne svarende til operationel leasing, idet ydelserne dog fordeles imellem afskrivninger og finansieringsomkostninger (forrentning) parallelt med materielle anlægsaktiver.

5.7.3. Nuværende regler i staten

Statsinstitutioner kan indgå aftaler om leasing eller leje, såfremt der er væsentlige og åbenbare fordele for staten i stedet for køb eller anlæg. Ved operationel leasing udgiftsføres leasingydelserne, når betalingerne forfalder, dvs. svarende til et kasseprincip.

Derimod er der ikke som udgangspunkt adgang til at indgå aftaler om finansiel leasing, der reelt erstatter køb eller anlæg, jf. Budgetvejledning 2001 pkt. 2.6.10. Finansiel leasing svarer økonomisk set til, at statsinstitutionen har lånefinansieret anskaffelsen af et aktiv.

Budgetvejledningen åbner dog op for, at der som led i offentligt privat samspil kan indgås finansielle leasingaftaler, såfremt dette medfører væsentlige økonomiske fordele for staten. I så fald skal der på tidspunktet, hvor udgiften til det pågældende anlæg eller køb alternativt skulle have været afholdt, udgiftsføres svarende til anlægs- eller købsudgiften fratrukket den nettogevinst, der opnås ved det offentlige private samspil.

² Afgrænsningen mellem forskellige former for leasing kan i praksis være svær at drage. Der vil normalt være tale om finansiel leasing, hvis en eller flere af følgende forhold gælder, jf. IAS 17: 1) Overvejende sandsynligt, at leasingtager overtager ejendomsretten til det leasede efter leasingaftalens udløb, 2) leasingperioden dækker størstedelen af aktivets økonomiske levetid, 3) nutidsværdien af minimums leasingydelserne svarer stort set til aktivets anskaffelses- eller handelsværdi, 4) det leasede aktiv er så specialiseret, at kun leasingtager kan anvende det, 5) leasingtager har en attraktiv købs- eller lejeoption ved udløb, 6) ved ophør af leasingperioden bæres leasinggivers tab af leasingtager.

5.7.4. Den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling

I et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem registreres omkostningerne ved leasing typisk i takt med, at leasingydelserne forfalder til betaling. Idet leasingydelser endvidere kan sidestilles med kapitalomkostninger, vil der i praksis ikke være forskelle imellem udgifter og omkostninger vedr. leasing.

I kraft af den ændrede periodisering af anlægsaktiver, vil der i et omkostningsbaseret bevillingssystem være en høj grad af sammenlignelighed imellem alternativerne køb/anlæg og leasing. Såfremt der gives adgang til, at statsinstitutionerne kan lånefinansiere deres investeringer, vil institutionernes ikke have incitament til at foretrække finansiell leasing, der ud fra en totaløkonomisk betragtning ofte er en dyrere løsning (højere finansieringsomkostninger).

Udvalget har således fundet det hensigtsmæssigt, at staten anvender de samme principper for aktivering som i årsregnskabsloven og internationale regnskabsstandarder, dvs. at kun finansielle leasingkontrakter aktiveres. På finansloven og i statsregnskabet anbefales, at omkostningen registreres i takt med, at leasingydelserne forfalder.

For de investeringsområder, hvor man måtte vælge at bevare en udgiftsbaseret registrering, således at hele finansårets investeringsudgift indgår i DAU, vil man dog hensigtsmæssigt kunne bevare de nuværende særlige regler for finansiell leasing som led i offentligt-private samspil.

5.8. Omsætningsaktiver

Omsætningsaktiver omfatter kundetilgodehavender (herunder igangværende arbejder for fremmed regning), varebeholdninger og likvide beholdninger. Der ses i det følgende bort fra likvide beholdninger, da der ikke substantielt er væsentlige definatoriske forskelle mellem Årsregnskabslovens regler og den nuværende statslige håndtering heraf.

Der eksisterer en central sondring mellem anlægsaktiver og omsætningsaktiver. Det er *formålet* med besiddelsen, der afgør, om et aktiv skal henføres til den ene eller anden kategori. I forhold til Årsregnskabsloven vil væsentlighedsbetragtninger være afgørende for, hvorvidt f.eks. varebeholdninger kan omkostningsføres direkte.

For varebeholdninger sondrer man mellem varer, der besiddes m.h.p. salg (salgslagre) og varer, som forbruges ved produktion af andre varer (produktionslagre), hvortil kommer en række mindre lagre, indkøbt med henblik på direkte forbrug.³

Igangværende arbejder for fremmed regning omfatter typisk længerevarende aktiviteter, men antages at være af begrænset udbredelse i staten.

Udvalget anbefaler, at der i staten anvendes de samme kriterier for indregning og måling af omsætningsaktiver som i Årsregnskabsloven. Dette indebærer, at salgs- og produktionslagre som udgangspunkt aktiveres, og omkostningsføres i takt med forbruget heraf. Det indebærer også, at der i denne sammenhæng generelt anlægges en væsentlighedsvurdering, således at uvæsentlige beholdninger ikke aktiveres, men omkostningsføres direkte. Dette kan specielt have relevans for så vidt angår mindre administrative lagre, som kan skønnes som uvæsentlige i en samlet vurdering.

I budgetteringen af årets bevillinger vil på denne baggrund indgå det forventede forbrug af eksisterende lagerbeholdninger, samt indkøb af varebeholdninger, der forventes forbrugt i finansåret. Herudover vil indgå forventede op- og/eller nedskrivninger af eksisterende lagre.

Udfører den enkelte institution opgaver for fremmed regning, vil de forventede produktionsomkostninger herved i det pågældende år tilsvarende skulle optræde som en omkostning. I denne forbindelse vil også medgåede tjenester (f.eks. løn) og indirekte produktionsomkostninger indgå.

5.9. Finansielle anlægsaktiver

Ved et finansielt anlægsaktiv forstås en virksomheds investeringer af finansiell karakter, herunder f.eks. kapitalandele i dattervirksomheder, associerede virksomheder samt andre virksomheder.

I staten kan man opdele de finansielle anlægsaktiver i følgende hovedgrupper:

³ Det antages, at der eksisterer væsentlige lagre inden for følgende områder: Slots- og Ejendomsstyrelsen, Statens Seruminstitut, Universiteter og andre undervisningsinstitutioner, Skov- og Naturstyrelsen, Statens Veterinære Serumlaboratorium, Bornholmstrafikken, Banestyrelsen, Forsvaret, Kriminalforsorgen, Beredskabsvæsenet og i forskellige kulturinstitutioner.

- Udlån og tilgodehavender
- Værdipapirer

Statens finansielle anlægsaktiver vil normalt ikke kunne betragtes som produktionsfaktorer, der kan indgå i tilpasningen af den enkelte institutions produktion. Der skønnes derfor ikke at kunne opnås effektiviseringsgevinster på institutionsniveau som følge af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper.

Formålet med at anvende omkostningsprincipper for statens udlån skulle derimod være at forbedre gennemskueligheden til understøttelse af blandt andet prioriteringer ved at synliggøre omkostningerne på de enkelte ministerområder og belaste bevillingerne for hver enkelt ordning.

Gevinsten ved en omlægning i forhold til det nuværende system skønnes dog at være begrænset, idet der allerede sker en udgiftsføring af hele udlånet på det pågældende ministerområde på tidspunktet, hvor udlånet ydes, og idet der i forbindelse med ydelsen af udlånet foretages en risikovurdering. En værdiregulering af udlånene på statens status vil dog kunne give et mere præcist billede af statens aktiver på dette område.

Et hovedproblem ved at behandle statens udlån efter omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper er, at det vil indebære, at man ikke længere betragter hele udlånet som en udgift. Budgetvirkningen indtræder først i forbindelse med budgetteringen af hensættelserne mv. Der er dermed en risiko for, at der skabes incitament til at øge omfanget af statslige udlån, og at mulighederne for at styre det samlede udlånsomfang forringes.

Det vurderes derfor, at det vil være mest hensigtsmæssigt at bevare de nuværende principper for budgettering og udgiftsføring af statens udlån, men det bør tilstræbes at foretage værdireguleringer af aktiverne uden at reguleringerne får drifts- eller bevillingsmæssige konsekvenser.

Med hensyn til værdipapirer er det udvalgets opfattelse, at det næppe vil være muligt at foretage en reel budgettering af værdireguleringerne på finansloven. En budgettering vil desuden hverken medføre effektivitetsgevinster eller forbedre grundlaget for prioriteringerne af aktiviteterne. En synliggørelse af værdierne på status vil dog være relevant.

Med udgangspunkt i ovenstående anbefaler udvalget

- At finansielle anlægsaktiver budgetteres og udgiftsføres svarende til de nuværende retningslinjer
- At der fremover foretages værdireguleringer af aktiverne uden, at reguleringerne får drifts- eller bevillingsmæssige konsekvenser.

Det kan indgå i overvejelserne, hvorvidt der er ordninger, hvor en synliggørelse af værdireguleringerne til hensættelser og tab på udlån *ikke* er ønskelig. F.eks. kunne det nævnes at Udenrigsministeriets måske ikke vil signalere med, at udlån til udviklingslande f.eks. kun forventes tilbagebetalt med 20 pct.

5.10. Gældsforpligtelser

Udvalget anbefaler, at Årsregnskabslovens kriterier for indregning og måling af gældsforpligtelser såsom almindelige kreditorer og prioritetsgæld ligeledes bør gælde i staten.

Som konsekvens heraf bør forpligtelser i form af feriepengeforpligtelser indregnes og måles i overensstemmelse hermed. Generelt vil feriepenge udgøre den væsentligste forpligtelse for langt hovedparten af institutionerne.

På finansloven registreres herefter årets forventede ændringer i beholdningen af almindelige kreditorer, herunder feriepengeforpligtelser og andre forpligtelser.

Det er udvalgets forventning, at en opgørelse af feriepengeforpligtelser kan understøttes systemmæssigt via det centrale lønsystem gennem en simulering. En sådan løsning eksisterer og anvendes allerede i dag.

Det er samtidig udvalgets opfattelse, at en sådan indregning er væsentlig for at kunne gennemføre egentlig benchmarking med private operatører.

5.11. Hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser

5.11.1. Garantiforpligtelser

Formålet med at påtage sig en garantiforpligtelse er at forsikre borgere eller virksomheder imod konsekvenserne af, at tredjemand ikke kan opfylde sine forpligtelser. Statslig garantistillelse vil som regel kun forekomme, hvor garantien er en forudsætning for opnåelsen af et bestemt politisk formål.

Forvaltningen af garantier vurderes ikke at være relevant for opnåelsen af en mere effektiv opgavevaretagelse på institutionsniveau. Formålet med at inddrage garantier i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem er snarere at synliggøre omkostningerne forbundet med de politiske valg, som ydelsen af garantier er udtryk for.

I det øjeblik man kan sandsynliggøre en risiko ved en indgået garanti og opgøre den sandsynlige beløbsmæssige konsekvens på en pålidelig måde, er der reelt tale om, at staten påføres en omkostning, som ikke i det nuværende udgiftsbaserede system bliver registreret. Formålet med at passivere og omkostningsregistrere på dette område er således at skabe større gennemskuelse og dermed et bedre grundlag for blandt andet den politiske prioritering.

I vurderingen af, hvordan garantier kan behandles i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem, har udvalget fundet det relevant at sondre mellem to hovedtyper af garantier:

For *garantier vedr. udlån* anbefaler udvalget

- At der foretages en hensættelse på grundlag af en kollektiv vurdering.
- At der som led i implementeringen af et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem foretages en nærmere gennemgang af de enkelte garantiordninger med henblik på en endelig vurdering af, hvilke garantier der bør bogføres centralt og for hvilke garantier, der kan foretages en decentralisering af bogføringen
- At der i forbindelse med en eventuel central bogføring indføres en betaling fra det pågældende ministerområde til Finansstyrelsen

Den foreslåede metode svarer til praksis i den finansielle sektor, f.eks. i forsikringsselskaber eller pengeinstitutter. Regnskabsreglerne for finansielle

le virksomheder kræver, at der indregnes hensættelser til garantier og lignende forpligtelser, idet disse typer af virksomheder har en lang række af forpligtelser, som minder om statens garantier.

Opgørelsen af hensættelsen bør foretages i forbindelse med forslag til finanslov samt i forbindelse med årsregnskabet. Reguleringerne vil påvirke både budget og regnskab og kan i nogle tilfælde medføre store fluktuationer i bevillingerne.

For *andre garantier mv.*, som typisk omfatter garantier af mere politisk betinget karakter, f.eks., sælgerindeståelser ved salg af statslige aktiver, garantier for Den Afrikanske Udviklingsbank, Verdensbanken mv., anbefaler udvalget, at der ikke foretages hensættelser og omkostningsbaseret registrering. Disse typer af garantier vil være svære at opgøre beløbsmæssigt, ligesom det kan være svært at sandsynliggøre disse. Endvidere vil der være en lang række politiske signaler ved at hensætte på denne type af garantier, som kan være meget uhensigtsmæssige.

5.11.2. Lovbundne overførselsudgifter

Definition og formål

Lovbundne overførselsudgifter er kendetegnet ved, at en kreds af modtagere, som opfylder bestemte betingelser, har et retskrav på en bestemt ydelse fra staten.

Langt størstedelen af ordningerne er ”ufinansierede” ordninger, hvor udbetalingerne løbende dækkes af statens samlede indtægter. Dette gælder alle de store overførselsordninger på det sociale område, uddannelsesområdet, boligområdet og arbejdsmarkedsområdet.

Det bemærkes, at vurderingerne i dette afsnit ikke omfatter tjenestemandspension, som er behandlet selvstændigt i afsnit 5.11.3 nedenfor.

Årsregnskabsloven og internationale regnskabsprincipper

Lovbundne overførsler er i sagens natur et særkende for den offentlige sektor, hvorfor der ikke findes konkrete bestemmelser herom i årsregnskabsloven. Der er ikke udviklet særlige internationale regnskabsstandarder for lovbundne overførsler.

I bedømmelsen af den fremtidige budget- og bevillingsmæssige behandling af de lovbundne overførsler kan dog tages udgangspunkt i den nye årsregnskabslovs kriterier for behandling af henholdsvis hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser.

Indregning af en hensat forpligtelse kræver, at:

- Virksomheden på balancedagen har en retlig eller faktisk forpligtelse som resultat af en tidligere begivenhed, og
- Det er sandsynligt, at afviklingen heraf vil medføre et træk på virksomhedens økonomiske ressourcer og
- Der kan foretages en pålidelig beløbsmæssig måling af forpligtelsen

En eventualforpligtelse er defineret ved et forhold eller en pligt, der eksisterer på balancedagen som resultat af tidligere begivenheder, men hvor:

- Forpligtelses eksistens først kan bekræftes af en eller flere usikre fremtidige begivenheder, som er uden for virksomhedens kontrol eller
- Hvor det ikke er sandsynligt, at afviklingen af forpligtelsen eller forholdet medfører et træk på de økonomiske ressourcer.
- Endelig kan eventualforpligtelser omfatte forpligtelser, hvis beløbsmæssige omfang ikke kan opgøres med tilstrækkelig pålidelighed.

Eventualforpligtelser skal i modsætning til hensatte forpligtelser ikke indregnes, men blot oplyses i årsregnskabet med mindre et træk på virksomhedens økonomiske ressourcer vurderes at være meget usandsynligt.

Nuværende principper i staten

Der foretages i dag ikke hensættelser på statens status til forpligtelser i forbindelse med lovbundne overførselsordninger. På finansloven optages et skøn svarende til årets forventede udbetalinger af det pågældende tilskud. Udgifter optages således på udbetalingspunktet.

Den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling

I vurderingen af den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling af lovbundne overførselsordninger kan tages udgangspunkt i årsregnskabslovens definitioner af hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser, jf. ovenfor.

Det kan således for det *første* overvejes, om lovbundne overførsler medfører en retlig eller faktisk forpligtelse for staten som følge af en tidligere

begivenhed. Modtagerne af lovbundne overførsler har definatorisk et retskrav på en ydelse fra staten, men det er betinget af, at bestemte fremtidige hændelser indtræffer, f.eks. at man kommer ud for en bestemt social begivenhed. Man kan derfor argumentere for, at staten i disse tilfælde først indgår forpligtelserne i takt med, at de fremtidige hændelser indtræffer.

Der gælder endvidere for lovbundne overførsler, at forpligtelsen alene er funderet i gældende lovgivning, som kan ændres af et fremtidigt folketing. Retskravet på eksempelvis folkepension – og dermed statens fremtidige forpligtelse overfor pensionister – kan således principielt fjernes ved lovændring, selv om dette ud fra en politisk betragtning ikke forekommer sandsynligt. For ordninger med et optjeningsprincip vil der derimod ligeledes være tale om en privatretlig forpligtelse. Staten vil således næppe kunne undslå sig forpligtelsen alene ved en almindelig lovændring, idet dette vil have karakter af ekspropriation.

For lovbundne overførselsordninger, hvor der ikke sker løbende optjening af retten til ydelsen, vurderes der således ikke at være tale om en retlig eller faktisk forpligtelse som resultat af tidligere begivenheder.

For det *andet* kan det overvejes, om det er sandsynligt, at afviklingen af de fremtidige forpligtelser vil medføre et træk på statens økonomiske ressourcer, og om der kan foretages en pålidelig beløbsmæssig måling af forpligtelsen.

Det må betragtes som sandsynligt, at de lovbundne overførsler medfører et træk på statens økonomiske ressourcer. Derimod kan det være særdeles vanskeligt at opgøre det beløbsmæssige omfang heraf. Udmålingen af den konkrete ydelse vil i vid udstrækning afhænge af en række fremtidige forhold, som kan bevirke, at der skal lægges til eller trækkes fra ydelserne.

Udvalget har samlet set vurderet, at det ikke vil være hensigtsmæssigt at etablere hensættelser og foretage en omkostningsbaseret registrering af lovbundne overførsler. Behandling af disse ordninger efter omkostningsprincipper vurderes ikke at kunne rummes inden for en tolkning af årsregnskabslovens principper for indregning på balancen og registrering af omkostninger. Det skyldes, at der ikke kan defineres en retlig eller faktisk forpligtelse som et resultat af tidligere begivenheder, og at det beløbsmæssige omfang er vanskeligt at opgøre pålideligt.

Det anbefales derfor, at der fortsat budgetteres og regnskabsføres efter de løbende udbetalinger. Udvalget har overvejet, om der i tillæg hertil burde oplyses om det forventede omfang af de fremtidige forpligtelser i statsregnskabet, jf. årsregnskabslovens bestemmelser om eventualforpligtelser, men har fundet, at sådanne oplysninger vil være forbundet med stor usikkerhed og kun vil have en meget begrænset styringsmæssig værdi set i forhold til de ressourcer, der skal avendes på opgørelserne.

Det skal afslutningsvis bemærkes, at der findes lovbundne overførsler, som bygger på en forudgående hændelse, og hvor man kan opgøre den maksimale forpligtelse og hvornår den senest forfalder. Et eksempel herpå er præmiering af uddannelsesopsparing (§ 20.98.01). Ved sådanne ordninger bør forpligtelsen indregnes i balancen og der bør ske omkostningsbaseret registrering. Sådanne ordninger vil dog ikke skulle indgå som en hensættelse, men snarere som en gældspost.

5.11.3. Tjenestemandspension

Med den nuværende bevillingsmæssige håndtering af tjenestemandspension, betaler de enkelte institutioner et bidrag svarende til 15 pct. af den pensionsgivende løn. Bidraget indtægtsføres på finanslovens § 36, hvor fra pensionsudbetalingerne løbende foretages. Bidragsprocenten er ikke aktuarmæssigt beregnet og er således ikke tilstrækkelig til at dække tilvæksten i statens pensionsforpligtelser.

Sigtet med en eventuel ændring af de eksisterende budget- og regnskabsprincipper på tjenestemandsområdet bør først og fremmest være, at statsinstitutionernes omkostninger afspejler, hvad de forskellige personalegrupper rent faktisk koster staten. En synliggørelse af de korrekte omkostninger kan opnås ved at belaste institutionernes omkostningsregnskab med en højere omkostning vedr. tjenestemandspension. Hvis omkostningerne skal indgå i den styringsmæssige påvirkning af institutionerne, skal de ligeledes belaste den bevilling eller det tilskud, som institutionen tildeles.

Det styringsmæssige potentiale begrænses af, at tjenestemandssystemet er et nedbygningsområde, hvor der med undtagelse af de såkaldt uniformerede korps (politi, kriminalforsorg, officersgruppen af linjen, befalingsmænd i beredskabskorpset, præster, provster og biskopper) er lukket for nyoptag. For de uniformerede korps må det endvidere antages, at ansættelse på overenskomstvilkår ikke er en reel valgmulighed. Tilgangen af

tjenestemænd er kun ca. 3-400 personer årligt ekskl. de uniformerede korps.

Der er dog fortsat mulighed for at ansætte tjenestemænd i lønramme 37 og derover. Tjenestemænd kan ligeledes avancere til en højere stilling, hvilket kan give en væsentlig forøgelse af pensionsforpligtelsen, om end CFU-forliget af 1. april 2002 sætter betydelige begrænsninger på, hvor meget man kan avancere på tjenestemandsvilkår.

En forhøjelse af institutionernes nuværende pensionsbidrag, således at de tilnærmelsesvis afspejler institutionernes omkostninger, vil være et naturligt skridt set i forhold til de overordnede formål med at indføre omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper. Da omfanget og rækkevidden af registreringerne på statens status ikke i sig selv er et bærende motiv for omlægningen til omkostningsprincipper, vil etablering af hensættelser på statens status derimod ikke være et nødvendigt skridt.

Ulempen ved en forhøjelse af pensionsbidraget knytter sig især til de rammemæssige konsekvenser. Under forudsætning af, at der sker en fuld kompensation af de enkelte ministeriers rammer, vil der efterhånden opstå "luft" under rammerne som følge af, at tjenestemændene går på pension eller at stillinger ikke genbesættes på tjenestemandsvilkår, og pensionsbidraget dermed bliver lavere.

Hvis pensionsbidraget forhøjes for hele bestanden af aktive tjenestemænd på finansloven ekskl. tjenestemænd under selskaberne og personer omfattet af kommunal forhandlingskompetence, vil en forhøjelse til et gennemsnitligt bidrag på 19,5 pct. for ca. 62.000 personer skønnes at kræve en forhøjelse af ministeriernes rammer på ca. 0,8-1 mia.kr. Forhøjelsen indtægtsføres på §36.

De aktive tjenestemænd på finansloven kan opdeles i tre grupper:

For den *lukkede gruppe af tjenestemænd*, hvor genbesættelse af stillingerne på tjenestemandsvilkår ikke er mulig, gælder, at en forhøjelse af pensionsbidraget ikke vil have adfærdsmæssige konsekvenser, men kan forbedre gennemskueligheden og prioriteringsgrundlaget. Fuld rammekompensation for det forhøjede pensionsbidrag vil medføre, at der opstår luft under rammerne i takt med, at tjenestemændene går på pension. Som det fremgår af bilag 14, skønnes luften at udgøre ca. 45 mio.kr. i 2005 stigende til

240 mio.kr. i 2025. Denne luft er det teknisk muligt at geninddrive som led i rammefastsættelsen, men det vil kræve øget administration, hvilket skal ses i forhold til, at området alligevel er under afvikling.

For *de uniformerede korps* besættes stillinger fortsat på tjenestemandsvilkår. Da der reelt ikke er alternativer til tjenestemandsansættelse, vil et forhøjet pensionsbidrag ikke have adfærdsmæssige konsekvenser, men sikre, at de korrekte omkostninger indgår i prioriteringen af området. En fuld rammekompensation vil ikke medføre ”luft” under rammerne.

For *den resterende del af den åbne gruppe*, hvor genbesættelse af tjenestemandstillinger er mulig, og hvor der eksisterer et reelt alternativ til tjenestemandsansættelse, vil et forhøjet pensionsbidrag både skabe synlighed om omkostningerne og kunne påvirke adfærden. Ved fuld rammekompensation kan man geninddrive midlerne ved at lave en løbende negativ rammekorrektion efter en fast skabelon over en årrække. Denne metode vil fortsat muliggøre, at der er incitament til ikke at genbesætte stillinger på tjenestemandsvilkår.

Det er dog problematisk at beskære ministeriernes budgetter i de tilfælde, hvor ministeriet ikke har mulighed for at ændre adfærd. Ministerierne har kun meget begrænsede muligheder for at afskedige tjenestemænd eller ændre deres stillingsforhold og har heller ikke kontrol med, hvornår tjenestemændene går på pension.

Udvalget anbefaler på den baggrund, at der sker en forhøjelse af pensionsbidraget for hele gruppen af aktive tjenestemænd på finansloven ekskl. tjenestemænd under selskaberne og personer omfattet af kommunal forhandlingskompetence. Det forhøjede pensionsbidrag bør belaste både institutionernes regnskab og budget. Selv om forhøjelsen kun vil have adfærdsmæssige konsekvenser på en mindre del af området, lægges vægt på at opnå maksimal synlighed om omkostningerne forbundet med tjenestemandsansættelser.

Det anbefales, at der sker fuld rammekompensation for forhøjelsen vedr. de uniformerede korps. Set i lyset af vanskelighederne med at geninddrive midlerne bør der derimod kun ske en delvis kompensation af ministeriernes rammer for de øvrige områder. Den nærmere fordeling af rammekompensationen skal udmøntes i forbindelse med implementeringsarbejdet.

En nøjagtig aktuarmæssig opgørelse af pensionsbidraget forudsætter en beregning på baggrund af hver enkelt personsag. Af administrative grunde anbefales at give køb på den præcision, hvormed bidraget rammer de faktiske omkostninger i den enkelte institution. Princippet for opgørelsen af bidraget bør være, at der foretages en gennemsnitlig opgørelse svarende til skønsmæssigt 19,5 pct.

Det bør i samråd med Personalestyrelsen undersøges nærmere, om det er administrativt muligt eller hensigtsmæssigt at differentiere bidraget mellem forskellige personalegrupper.

5.11.4. Tilsagn om tilskud

Statslige tilsagnsordninger på tilskudsområdet adskiller sig fra de lovbundne tilskud behandlet ovenfor ved, at staten indgår en retligt bindende forpligtelse om at udbetale tilskud, som ikke kan ændres ved lov. For en række tilsagn gælder det, at en del af udbetalingen kan falde i senere finansår. Dette gælder for en lang række tilskudsordninger på erhvervsstøtteområdet, boligområdet mv.

Fra finansåret 2001 udgiftsføres tilsagn om tilskud på tidspunktet for indgåelse af en forpligtelse i stedet for som tidligere på udbetalingstidspunktet. En udgift anses således for afholdt, når staten meddeler et tilsagn og derved påtager sig en forpligtelse, uanset om tilskuddet udbetales i indeværende eller senere finansår.

Omlægningen har medført, at statens forpligtelser modsvares af hensættelser på statsregnskabet status. I hensættelserne indgår udestående forpligtelser fra tidligere år, tilsagn afgivet i finansåret (samt eventuelle tekniske reguleringer) minus årets udbetalinger.

Den nuværende behandling af tilsagn om tilskud er således hverken udgifts- eller omkostningsbaseret, men udtryk for et ”forpligtelsesbaseret” regnskabsprincip.

I forhold til omkostningsføringen kan tilsagn om tilskud til en vis grad sammenlignes med situationer, hvor private virksomheder omkostningsfører forventede tab på f.eks. garantier på tidspunktet for indgåelsen af garantiforpligtelsen. Forskellen er her, at statslige tilsagn om tilskud omkostningsføres svarende til, at der er 100 pct. sandsynlighed for, at forpligtelsen kommer til udbetaling.

Udvalget har ikke fundet grundlag for som følge af en omlægning til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper at ændre på de nuværende principper for budgettering og regnskabsføring af tilsagn om tilskud. Om end principperne ikke svarer til et egentligt omkostningsprincip, er det vurderet, at der ikke vil være gevinster ved at ændre på den budget- og regnskabsmæssige behandling set i forhold til de effektiviserings- og prioriterings hensyn, der er centrale i forbindelse med omlægningen.

5.11.5. Statens selvforsikringsordning

Som følge af statens selvforsikringsordning har statsinstitutioner ikke adgang til at tegne forsikringer for en række uforudsigelige hændelser såsom brand, tyveri, hærværk eller anden skade på bygninger eller løsøre mv. Udgifterne som følge af sådanne hændelser afholdes i stedet direkte, når de opstår.

Udgifterne finansieres som udgangspunkt inden for det pågældende ministerområde, men det afhænger i praksis af den udgiftspolitiske situation i øvrigt. Er der tale om skader af helt ekstraordinært omfang kan merudgifterne søges finansieret af de generelle reserver, jf. Budgetvejledning 2001 pkt. 2.4.4.

For skader, der som led i selvforsikringsprincippet finansieres af finanslovens generelle reserver, er der i princippet tale om, at statsinstitutionerne undgår omkostninger svarende til den præmie, de alternativt skulle betale for at forsikre sig imod skaderne.

Som led i et omkostningsbaseret bevillingssystem kunne det derfor overvejes at belaste institutionernes bevillinger svarende til en aktuarmæssigt beregnet forsikringspræmie.

Det skønnes umiddelbart muligt at foretage de nødvendige aktuarmæssige beregninger, da fordelingen af risiko, muligheder for at foretage udvælgelse mv. ikke adskiller sig fra vilkårene for forsikring af tilsvarende privat virksomhed.

Der kan umiddelbart peges på to mulige ændringer af de nuværende principper for selvforsikringsordningen.

En mulighed er at erstatte selvforsikringsordningen med en egentlig forsikringsordning, hvor institutionerne foretager præmieindbetalinger til en statslig fond eller lignende, der herefter udbetaler forsikringsbeløb. En sådan ordning vil dog næppe være økonomisk fordelagtig for staten som helhed. I forhold til selvforsikringsordningen vil der skulle afholdes udgifter til øget administration, hvortil kommer en forøget risiko for "moral hazard", dvs. at institutionerne ændrer adfærd som følge af, at de er forsikret imod eventuelle negative konsekvenser af deres handlen.

En anden mulighed er at bevare selvforsikringsordningen, således at skaderne fortsat som udgangspunkt dækkes inden for ministerområdernes budget, idet der internt i de enkelte ministerier oprettes en fælles hensættelse til hel eller delvis finansiering af selvforsikringsudgifterne. Hensættelsen forøges løbende ved opkrævninger hos de enkelte institutioner og nedsættes ved udbetaling af skadesudgifter. På denne måde vil institutionernes bevillinger blive belastet på en måde, der svarer til de forsikringspræmier, som private leverandører betaler.

Ordningen bør dog ikke have karakter af en egentlig forsikringsordning, der giver den enkelte institution en *ret* til erstatning. Det bør fortsat være departementet, der beslutter hvordan en given skade skal dækkes. Fordele for staten under ét ved den nuværende ordning bør således kunne opretholdes, idet omlægningen ikke forudsætter, at der opbygges yderligere administration, hvilket ville være tilfældet ved en egentlig forsikringsordning. Det vil fortsat være således, at skader af helt ekstraordinært omfang kan søges dækket af finanslovens generelle reserver.

Det bør dog i forbindelse med implementeringsarbejdet overvejes nærmere, hvordan opkrævningen fastsættes. En opkrævning, der på længere sigt giver fuld dækning for forsikringsudgifterne, vil formentlig være højere end en tilsvarende privat forsikringspræmie, idet risikoen skal afdækkes inden for et mindre område.

En anden problemstilling er, hvordan opkrævningen fordeles mellem institutionerne, mellem forskellige typer af forsikringskader mv. og hvor nøjagtigt opkrævningerne skal fastsættes. Der bør ikke foretages en egentlig risikovurdering, idet en sådan vil medføre væsentlige udgifter til administration, og i så fald bortfalder et væsentligt argument for at bevare selvforsikringsordningen.

Udvalget kan ikke anbefale, at der etableres en egentlig forsikringsordning til erstatning for selvforsikringsordningen, da en sådan ordning vil være økonomisk ufordelagtig for staten som helhed. Udvalget har derimod overvejet muligheden af at indføre et system med oprettelse af fælles hensættelser inden for ministerområderne. I forbindelse med opfølgningen på rapporten må det overvejes nærmere, om der kan findes en hensigtsmæssig udmøntning af denne løsningsmodel.

5.12. Institutionelle afgrænsninger?

Som nævnt i indledningen til kapitlet kan der eventuelt være behov for at afgrænse anvendelsen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper også ud fra andre dimensioner end den ”funktionelle”, der er diskuteret ovenfor.

Udvalget har i den forbindelse overvejet, om der er behov for at differentiere anvendelsen af omkostningsprincipper mellem statsinstitutionerne efter objektive kriterier såsom størrelse, typen af produktion eller omfang af materielle aktiver.

5.12.1. Differentiering af statsinstitutioner?

Formålet med at differentiere mellem statsinstitutionerne skulle være, at omkostningsprincipperne kun skulle gælde for visse institutioner. En differentiering ville kræve, at der identificeres nogle forhold af væsentlig betydning for opnåelsen af de primære formål med omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper. På baggrund af diskussionen i kapitel 2, hvoraf fremgår at især hensynet til effektivisering og prioritering står centralt, kunne eksempelvis differentieres ud fra:

1. Om der er tale om store eller små statsinstitutioner
2. Om institutionerne er markedsorienterede (statsvirksomheder) eller ikke-markedsorienterede (driftsbevilling)
3. Omfanget af materielle investeringer

Dernæst skulle der foretages en afvejning af, om der findes institutioner, hvor gevinsten ved at indføre omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper formodes ikke at stå mål med de administrative omkostninger, der er forbundet med omlægningen.

En differentiering kan forekomme tillokkende ud fra en betragtning om, at omkostningsprincipperne for visse institutioner isoleret set ikke vil in-

debære gevinster af betydning. På trods heraf kan udvalget ikke anbefale, at anvendelsen af omkostningsprincipperne i statsinstitutionerne differentieres.

Baggrunden for denne anbefaling er, at afvejningen af nytte i forhold til omkostninger må ses ikke bare i forhold til den administrative byrde, som den enkelte institution pålægges, men også i forhold til sammenhængen og gennemskueligheden i det samlede budget- og regnskabssystem. En differentiering vil indebære flere regelsæt, og reglerne vil gå på tværs af administrative skel, således at forskellige institutioner inden for samme ministerområde skal administrere og styres ud fra forskellige kriterier. Forskellige regelsæt kan endvidere medføre en risiko for, at der bliver spekuleret i placeringen af de enkelte institutioner i forhold til reglerne.

Differentieringen vil ligeledes skabe u hensigtsmæssigheder i administrationen af den enkelte institution over tid, således at en given institution skal skifte budget- og regnskabsprincip, såfremt en bestemt begivenhed indtræffer. F.eks. kan der opstå en situation hvor en institution, der vokser i størrelse, får forøget omfanget af sine materielle aktiver eller overgår fra driftsbevilling til statsvirksomhed skal skifte fra et udgiftsbaseret til et omkostningsbaseret budget- og regnskabsprincip.

Endvidere har udvalget fundet, at de enkelte ministerier har en række muligheder for at nedbringe den administrative byrde for de enkelte institutioner ved at ændre organiseringen af aktivforvaltning og forskellige regnskabsfunktioner mv. inden for koncernen. En ændret organisering af opgaverne inden for koncernen kan således ændre forudsætningerne for – eller måske endda overflødig gøre – differentiering på et område.

Endelig har udvalget lagt vægt på, at der er en række metodiske problemer forbundet med at opføre grundlaget for en objektiv differentiering og dermed for at vurdere gevinsttabet henholdsvis den administrative besparelse ved at udelukke en institution fra omkostningsprincipperne.

5.13. Sammenfatning og anbefalinger

Udvalget anbefaler, at følgende generelle regnskabsprincipper lægges til grund for afgrænsningen og den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling af statens aktiver og passiver:

Årsregnskabslovens værdibaserede princip modificeres ved anvendelse på det statslige område. Anskaffelses- eller kostprisen anvendes generelt som grundlag for værdiansættelsen af statens aktiver. Alene på områder, hvor eksistensen af et gennemsigtigt og velfungerende marked kan dokumenteres og hvor særlig hjemmel foreligger, bør der være mulighed for at foretage værdimæssige korrektioner af de bogførte aktivers værdi.

Hovedelementerne i udvalgets anbefalinger til den fremtidige budget- og regnskabsmæssige behandling af de forskellige aktiv- og passivområder er opsummeret i *boks 5.3.* nedenfor.

For en række aktiver i boksen er det anført, at der også registreres *forrentning* på finansloven. Det skal bemærkes, at dette ikke direkte følger af anbefalingerne i dette kapitel. Derimod skal henvises til det følgende kapitel om modeller for indførelse af omkostningsprincipper i statsinstitutioner. Når forrentning er medtaget i boksen, er det for at give et så fuldstændigt billede som muligt af de omkostningselementer, der anbefales registreret på finansloven og dermed indgår i bevillingsudmålingen.

Boks 5.3. Hovedelementer i udvalgets anbefalinger

	Indregning i statens status?	Hvad registreres på finansloven og statsregnskabet?	Bemærkninger
Immaterielle anlægsaktiver			
a. Aktiver erhvervet mod vederlag	Ja	Afskrivning og forrentning	
b. Internt oparbejdede værdier	Nej	Løbende udgifter til løn og varekøb mv.	Kan overvejes at tillade aktivering og omkostningsbaseret registrering på enkelte områder med særlig hjemmel

Boks 5.3. Hovedelementer i udvalgets anbefalinger, fortsat

Omsætningsaktiver	Ja (ekskl. mindre administrative lagre)	Nettotilgang til lagre samt eventuelt værdimæssige ændringer. Direkte og indirekte omkostninger til igangværende arbejder.	
Materielle anlægsaktiver			
a. Kortfristede aktiver (op til 5 år)	Ja	Afskrivninger, nedskrivninger og forrentning	
b. Ejendomme og andre langfristede aktiver, der indgår i alm. opgavevaretagelse	Ja	Afskrivninger, nedskrivninger (evt. opskrivninger for kontorejendomme) og forrentning eller husleje	Hvis indgår i SEA-reformen optages afskrivninger og forrentning hos ejendomsvirksomheden. Overvejes at anvende markedsværdier for ejendomsvirksomhedernes let omsættelige ejendomme (kontorejendomme).
c. Langfristede aktiver (over 5 år), der ikke indgår i alm. opgavevaretagelse	Ja	Årets investeringsudgift	
d. Beredskabsinvesteringer	Nej	Årets investeringsudgift	Afventer drøftelser med Forsvarsministeriet
e. Infrastruktur	Ja	Årets investeringsudgift	Model for værdireguleringer overvejes nærmere
f. Nationalejendom, der ikke indgår som produktionsfaktor hos den enkelte institution	Nej	Udgifter til vedligeholdelse jf. vedligeholdelsesplan	Udgiften kan evt. tage form af leje/eller afgift til ejendomsvirksomhed eller Kulturarvsstyrelsen
g. Nationalejendom der indgår som produktionsfaktor hos den enkelte institution	Ja	Afskrivninger og forrentning	Forudsætter isoleret værdiansættelse af f.eks. historiske bygninger der anvendes til administrative formål
h. Leje- og leasingudgifter	Kun ved finansiel leasing	Udgifter til betaling af leasingydelse	

Boks 5.3. Hovedelementer i udvalgets anbefalinger, fortsat

Finansielle anlægsaktiver	Ja	Nominal tilgang af nye udlån og værdipapirer	Værdireguleringer gennemføres uden drifts- og bevillingsmæssige konsekvenser
Gældsforpligtelser	Ja	Årets ændring i forpligtelsen	
Hensatte forpligtelser og evt. forpligtelser			
a. Garantiforpligtelser	Kun garantier vedr. udlån	Årets ændring i hensættelsen	Omkostningen kan modsvares af betaling fra ressortministeriet til Finansstyrelsen
b. Lovbundne overførselsordninger	Nej	Årets udbetalinger	Lovbundne ordninger, som har karakter af egentlige gældsforpligtelser bør dog passiveres
c. Tjenestemandspen-	Nej	Aktuarmæssigt pensionsbidrag (19,5 pct.) for aktive tj.mænd på finansloven	Pensionsbidragene indtægtsføres på finanslovens § 36. Bør overvejes kun at give delvis rammekompensation.
d. Tilsagn om tilskud	Ja	Årets indgåede forpligtelser	
Statens selvforsikringsudgifter	Nej	Udgifter til dækning af skader	Konkret model for interne hensættelser på ministerområderne overvejes nærmere.

Det skal afslutningsvis bemærkes, at boksen ovenfor sammenfatter de områder af statens virksomhed, hvor der efter udvalgets opfattelse er grundlag for særlige overvejelser i forbindelse med overgangen til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper.

Udvalget har ikke foretaget en fuldstændig gennemgang af områder, hvor der kan være forskellige budget- og regnskabsmæssige betingelser for henholdsvis statslig og privat opgaveudførelse, men anbefaler, at der i opfølgningen på denne rapport foretages en undersøgelse heraf.

Kapitel 6

Modeller for indførelse af nye budget- og regnskabsprincipper

6.1. Indledning

I kapitlet opstilles og vurderes forskellige modeller for, hvordan omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper kan indføres i statsinstitutioner. Der er lagt særlig vægt på den bevillings- og styringsmæssige sammenhæng, som omkostningsprincipperne skal indgå i, herunder om omkostningsprincipperne alene skal indføres i institutionernes regnskaber, eller om de ligeledes skal have betydning for bevillingsudmåling og disponeringsregler.

Der opstilles tre modeller, *jf. boks 6.1.* nedenfor. Modellerne vil kunne implementeres gradvist, således at man i en første fase implementerer model 1 og eventuelt 2 og efterfølgende bygger model 3 – eller elementer af model 3 – ovenpå. Man kan endvidere forestille sig, at model 3, eller dele heraf, til en start indføres efter et ”frivillighedsprincip” for de institutioner der ønsker det, og hvor det ud fra en vurdering af interne og eksterne styringsbetingelser vurderes hensigtsmæssigt.

Boks 6.1. Forskellige modeller for indførelse af nye budget- og regnskabsprincipper

	Uændret bevillingsstruktur	Ændret bevillingsstruktur (opgavebevillinger)
Omkostningsregnskaber	Model 1	
Omkostningsbevillinger	Model 2	
Omkostningsbevillinger med optjeningsprincip		Model 3

I *model 1* indføres omkostningsregnskaber i de statslige institutioner, jf. moderniseringsprogrammets forudsætning herom. De enkelte institutioner indarbejder omkostningsprincipper i virksomhedsregnskabet, der således bliver rammen for institutionernes fremtidige rapportering på

omkostningsbasis. For den enkelte institution medfører modellen krav om ændret periodisering og ændrede regnskabsmæssige opstillinger i det nuværende virksomhedsregnskab, i retning af de krav som private virksomheder bliver mødt med i årsregnskabsloven. Modellen vil kunne implementeres uden at ændre på finansloven og det samlede statsregnskab, der skal opstilles på samme form som finansloven, jf. afsnit 6.2.

Tilskyndelsen til effektivisering gennem *ændret adfærd* i statsinstitutionerne kan styrkes, hvis omkostningerne indarbejdes i bevillingsudmålingen, og disponeringsreglerne ændres. En af de væsentligste forudsætninger for et omkostningsbaseret bevillingssystem er, hvordan investeringerne styres. Dette diskuteres i afsnit 6.3.

I *model 2* udbygges omkostningsregnskabet med omkostningsbudgettering, jf. afsnit 6.4. På finansloven udmåles bevillingerne til statsinstitutionerne efter omkostningsprincipper, herunder kapitalomkostninger (afskrivninger og forrentning). Investeringer, lagerkøb og effektivering af hensættelser finansieres ved, at institutionerne trækker på en kassekredit med udgangspunkt i den eksisterende likviditetsordning. I den løbende tildeling af likviditet til institutionerne modregnes svarende til afskrivningerne.

Modellen forudsætter ændrede regler vedr. udgiftsføring, investeringer og likviditet, men gennemføres i øvrigt med den eksisterende bevillingsstruktur og uden at ændre væsentligt på styringsrelationerne mellem Folketinget, minister og institution. Med denne model bliver også det samlede statsregnskab opstillet efter omkostningsprincipper.

I *model 3* kombineres omkostningsbudgetteringen med et optjeningsprincip. Bevillingerne på finansloven gives som opgavebevillinger, der, hvor det er muligt eller hensigtsmæssigt, videreformidles til institutionerne som et præstationsafhængigt tilskud eller køb af en ydelse. Her kan institutionen kun indtægtsføre i takt med, at de aftalte ydelser leveres.

Modellen medfører en række ændringer i opstillingen af finanslov og statsregnskab og i disponeringsreglerne for statsinstitutioner. Finansloven bygges op omkring formål og opgaver. Statsinstitutionerne optræder ikke med selvstændige bevillinger på finansloven, men indtægtsfører tilskud eller provenu fra salg af ydelser fra de opgavebevillinger, som institutionen leverer til.

6.2. Model 1: Omkostningsregnskab

6.2.1. Hovedprincipper i modellen

I model 1 indføres omkostningsregnskaber i de statslige institutioner. De enkelte institutioner indarbejder omkostningsprincipper i virksomhedsregnskabet.

Virksomhedsregnskabet indeholder allerede i dag omkostningsbaserede opgørelser for de indtægtsdækkede og markedsstyrede områder. Modellen indebærer, at virksomhedsregnskabet fremover bliver fuldt omkostningsbaseret. Omkostningsregistreringerne sker på baggrund af en balance (status) for hver enkelt institution.

Modellen indebærer, at der anvendes regnskabsprincipper i statens institutioner svarende til de regnskabsprincipper, som anvendes i den private sektor i så stor udstrækning, det er muligt og hensigtsmæssigt. Det tilstræbes ligeledes at strukturere de statslige regnskabsregler i retning af den form, som den private sektor anvender.

Af Lov om Statens Regnskabsvæsen af 28. marts 1984 fremgår, at statsregnskabet i sin opstilling skal følge det pågældende års finans- og tillægsbevillingslove. Idet modellen forudsætter, at finanslovens bevillinger fortsat er udgiftsbaserede, vil det samlede statsregnskab også fortsat være udgiftsbaseret.

Det vil principielt være muligt, i tillæg til den udgiftsbaserede regnskabsaflæggelse, at foretage en samlet afrapportering på statens omkostninger. Gevinsten herved vurderes dog at være ret lille. For det første fordi regnskabsrapporteringen vil bestå af en sammenlægning af samtlige statens regnskaber og derfor ikke har nogen informationsværdi som selvstændigt regnskab. For det andet fordi de omkostningsbaserede oplysninger ikke umiddelbart vil kunne sammenkædes med bevillingerne.

Derimod må det forudsættes, at der skal foretages en række tilpasninger af statsregnskabets samlede statusopgørelse m.h.p. at etablere en hensigtsmæssig kobling til institutionernes statusopgørelse.

6.2.2. Forudsætninger for indførelse af omkostningsregnskaber

Indførelse af omkostningsregnskaber indebærer:

- Opstilling af en åbningsbalance
- Ændret periodisering som grundlag for omkostningsregistreringer i virksomhedsregnskabet
- Ændret koncept for rapporteringen

Herudover bør der som led i indførelse af omkostningsregnskaber ske en fordeling af omkostningerne på opgaver og aktiviteter, jf. kapitel 7.

Opstilling af åbningsbalance

Som grundlag for omkostningsregistreringerne skal institutionerne udarbejde en åbningsbalance. Afgrænsningen af hvilke aktiver og passiver, der skal indgå i balancen, og hvordan de skal indregnes og måles, fremgår af anbefalingerne i kapitel 5. Der kan endvidere anlægges forskellige ambitionsniveauer for opstillingen af åbningsbalancen, jf. diskussionen i kapitel 9.

Ændret periodisering

Ved udarbejdelsen af virksomhedsregnskabet skal anvendes en anden periodisering af de grundlæggende registreringer end den periodisering, der anvendes på finansloven og i statsregnskabet. Eksempelvis vil anskaffelse af produktionsmidler figurere som en anskaffelse (udgift) på finansloven og i statsregnskabet, men fremtræde ved periodens forbrug (afskrivning) af det pågældende aktiv i virksomhedsregnskabet.

Omkostningsregistreringerne vil med visse tilpasninger systemmæssigt kunne understøttes af de lokale økonomisystemer i staten, herunder Navision Stat.

Nyt koncept for rapporteringen

Implementeringen af omkostningsprincipper medfører et behov for ændrede regnskabsmæssige opstillinger i virksomhedsregnskabet, som i større omfang afspejler de krav, som årsregnskabsloven stiller til private virksomheder.

I kapitel 8 gennemgås udvalgets anbefalinger til et nyt rapporteringskoncept.

Den fremtidige rapportering i virksomhedsregnskabet baseret på omkostningsprincipper vil i vid udstrækning kunne baseres på årsregnskabslovens krav til private virksomheder, men indholdet af de enkelte regnskabsselementer – ledelsesberetning, balance, resultatopgørelse mv. – vil dog på væsentlige punkter skulle tilpasses vilkårene i staten.

6.2.3. Styringsmæssige overvejelser

Eftersom modellen er bygget op omkring ændringer i de regnskabsmæssige principper alene, vil en implementering af modellen ikke umiddelbart påvirke styringen på centralt niveau (udgiftspolitik og rammestyring mv.) eller skabe økonomiske incitamenter i institutionerne.

Modellen kan føre til en bedre anvendelse af regnskabsinformation – især på departementalt niveau. For det første vil det i større udstrækning være muligt at foretage sammenlignende regnskabsanalyser, såvel mellem statens institutioner som mellem statens institutioner og private virksomheder, hvilket kan føre til forbedrede prioriteringsmuligheder. For det andet kan en mere målrettet intern regnskabsrapportering føre til en bedre styring inden for de enkelte ministerier. Den styringsmæssige gevinst begrænses dog af, at et omkostningsregnskab ikke har en direkte incitamentsvirkning.

Modellen indebærer, at statens institutioner skal aflægge to former for regnskaber: Et bevillingsregnskab og et omkostningsregnskab. Bevillingsregnskabet vil fortsat udgøre den primære rapportering i statsregnskabet, mens omkostningsregnskabet vil have karakter af en parallel rapportering indenfor ministerområderne. Institutionerne vil således skulle tilrettelægge administration og styring med henblik på at kunne tilgodese begge behov.

Indførelse af omkostningsprincipper i staten vil under alle omstændigheder forudsætte, at der udarbejdes omkostningsregnskaber. Det vil ikke være meningsfuldt at indføre omkostningsbaserede bevillinger uden samtidig at foretage en omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse. Derimod kan man godt indføre omkostningsregnskaber uden nødvendigvis at lægge tilsvarende principper til grund for bevillingsudmålingen, men det styringsmæssige udbytte heraf vil være begrænset. Om end omkostningsregnskaberne kan stå alene, viser erfaringerne fra andre lande, at perspektivet vil være en efterfølgende indførelse af omkostningsprincipper på budgetsiden.

6.3. Styring af investeringer i et omkostningsbaseret bevillingssystem

En af de mest afgørende spørgsmål ved indførelsen af omkostningsbaserede bevillinger er, hvordan investeringerne styres. Dette gælder uanset, om omkostningsprincippet indføres i bevillingerne alene (model 2) eller sammen med et optjeningsprincip (model 3). I afsnittet gennemgås derfor en række problemstillinger i relation til investeringsstyringen, og der opstilles forslag til fremtidige disponeringsregler på investeringsområdet.

6.3.1. Grundlæggende sondringer i investeringsstyringen

Det vurderes, at indretningen af investeringsstyringen for det første må baseres på, om der er tale om kort- eller langfristede investeringer. Inden for kategorien af langfristede investeringer, er det for det andet relevant at sondre mellem investeringer i faste og variable aktiver samt endelig mellem investeringer, der kan håndteres inden og uden for huslejeordningen.

Kort- og langfristede investeringer

Baggrunden for denne sondring er, at de styringsmæssige og udgiftspolitiske risici alt andet lige forøges med afskrivningsperiodens længde.

For kortfristede investeringer op til 5 år vil konsekvenserne af institutionernes investeringsbeslutninger kunne rummes inden for finansåret plus budgetoverslagsperioden, altså den sædvanlige budgethorisont. Med en mere systematisk anvendelse af flerårsbudgettering i ministeriernes interne styring og i forbindelse med forelæggelsen af nye investeringsprojekter, skønnes en ændret periodisering af investeringsudgiften ikke at medføre væsentlige risici for udgiftsstyringen.

En ændret periodisering af langsigtede investeringer (udover fem år) kan medføre styringsmæssige problemstillinger, som især knytter sig til forhold:

- Risiko for ”overinvesteringer”

Registrering efter omkostninger indebærer, at gennemførelse af en investering kun indebærer udgiftsføring af årets omkostninger, mens det i det nuværende system ville indebære udgiftsføring af hele investeringsudgiften ”up front”.

Hvis kun en lille del af den samlede udgift har gennemslag i budgettet på tidspunktet, hvor beslutningen træffes, må omkostningsbudgettering af langfristede investeringer antages at give en større risiko for, at der sker overinvesteringer. Omkostningsbudgettering kan øge fristelsen til at gennemføre større investeringer, end der driftsøkonomisk er dækning for ud fra en forventning om, at "mankoen" kan dækkes ind på et senere tidspunkt.

Hvis der opstår et bevillingsproblem som følge af overinvesteringer, må det tilsvarende forventes, at imødekommelse af eventuelle merudgiftsønsker vil være mere sandsynlig, når merudgiften kan fordeles over mange år.

- Integration af omkostningerne vedr. langfristede investeringer i institutionernes bevilling

Når en investering er fuldt afskrevet, falder institutionens omkostninger alt andet lige. Ved lånefinansiering af investeringen, vil finansieringsomkostningerne endvidere falde i takt med, at forrentningen beregnes af en lavere restgæld. Langfristede investeringer vil typisk have et omfang, der i sådanne situationer kan skabe et stort bevillingsmæssigt råderum.

Hvis omkostningerne vedr. langfristede investeringer integreres i institutionernes bevilling, og hvis der ikke er et reinvesteringsbehov, der modsvare råde rummet, kan råderummet genanvendes til andre typer af investeringer. Hvis der følger likviditet med til bevillingen, jf. afsnit 6.4, vil råderummet endvidere kunne omsættes i almindelig drift.

Investeringer i "faste" og "variable" aktiver

Inden for kategorien af langfristede investeringer må der herudover sondres mellem investeringer, der kan indgå i institutionernes decentrale lønsomhedsbetragtninger, og investeringer, der ikke kan.

Grundtanken i omkostningsbudgettering er, at investeringsbeslutningerne skal tage udgangspunkt i lønsomhedsbetragtninger i de enkelte institutioner eller ejendomsvirksomheder, idet større investeringer fortsat skal forelægges bevillingsmyndighederne.

Decentrale investeringsbeslutninger forudsætter, at det er muligt på kort sigt at påvirke kapitalapparatets størrelse og sammensætning. Aktiver, hvor en sådan påvirkning er mulig og hensigtsmæssig, kan betragtes som

variable aktiver. Sådanne aktiver vil være kendetegnet ved, at de kan betragtes som almindelige produktionsfaktorer, hvor der ikke er tungtvejende politiske eller samfundsøkonomiske begrundelser for, at aktivet ikke kan indgå i institutionens tilpasning af kapitalapparatet.

Det vurderes, at langfristede investeringer i variable aktiver bevillingsmæssigt bør behandles på samme måde som kortfristede investeringer, dvs. at der udgiftsføres svarende til årets afskrivninger og forrentningen af den bagvedliggende finansiering. Denne vurdering er udtryk for en afvejning af effektiviseringsfordelen ved at inddrage investeringerne i institutionernes lønsomhedsovervejelser over for risikoen som følge af de lange afskrivningsperioder. Det er i denne afvejning blandt andet lagt til grund, at det kun er en mindre del af de langfristede investeringer, der sker i variable aktiver, hvorfor den udgiftspolitiske risiko samlet set er begrænset. En væsentlig del af investeringerne i variable investeringer vil endvidere ske i ejendomme mv., hvor styringen kan professionaliseres, jf. nedenfor.

Langfristede investeringer i aktiver, hvor en påvirkning af aktivsammensætningen ikke er mulig eller meningsfuldt kan foretages, kan benævnes investeringer i *faste* aktiver.

Investeringer i faste aktiver vil typisk være omfattet af et af de særlige statslige investeringsområder, der blev omtalt i kapitel 5. Det gælder infrastruktur, nationalejendom samt eventuelt forsvarets investeringer, hvor det blev anbefalet, at der fortsat udgiftsføres svarende til årets investeringsudgift.

Det kan dog ikke afvises, at der kan være aktiver, som ikke er omfattet af de særlige investeringsområder nævnt i kapitel 5, men som alligevel må betragtes som faste aktiver. For investeringer i sådanne aktiver bør bevillingsreglerne tilsvarende give mulighed for, at der udgiftsføres efter de kendte udgiftsbaserede principper.

Det skal endvidere overvejes, hvordan man bevillingsmæssigt håndterer de situationer, hvor den samme institution både råder over aktiver, der kan indgå i den decentrale omkostningsstyring og aktiver, der ikke kan. Det kan gøres ved enten at oprette en særskilt bevilling til udgifter vedr. de faste aktiver eller ved inden for bevillingen at lægge disponeringsmæssige begrænsninger på overførsler af midler mellem den faste og den variable del af bevillingen.

Inden og uden for huslejeordningen

En stor del af de langfristede aktiver vil bestå af ejendomme, der vil kunne håndteres på samme måde som den eksisterende huslejemodel. Det vil sige, at aktivforvaltningen overlades til specialiserede ejendomsvirksomheder, mens den enkelte institution betaler en leje, som i princippet svarer til kapitalomkostningen. Ejendomsvirksomhedernes investeringer finansieres ved særlige genudlånsordninger.

Da investeringsudgifterne vedr. ejendomme mv. under alle omstændigheder periodiseres i et omkostningsbudget, vil det ikke ændre betingelserne for udgiftsstyringen at overdrage flere ejendomme til huslejeordningen. Tværtimod kan det være en fordel, at investeringsbeslutningerne professionaliseres, og at der kommer et par ”ekstra øjne” på investeringsbeslutningerne.

6.3.2. Disponeringsregler vedr. investeringer

De mulige ændringer af disponeringsreglerne for investeringer kan sammenfattes på følgende måde.

Udgiftsføring

Retserhvervsprincipper indebærer, at investeringer i dag udgiftsføres ved købet eller når arbejdet er udført. Omkostningsbaserede bevillinger indebærer et ændret registreringsprincip for investeringer. Som følge af periodiseringen udgiftsføres i takt med ressourceforbruget (afskrivningerne). Der vil være undtagelser for investeringer i faste aktiver, jf. ovenfor.

Forelæggelsesregler

Beslutningen om igangsættelse af et anlægsprojekt eller køb og salg af anlæg kræver efter de nuværende regler særskilt godkendelse af Finansudvalget, hvis investeringen overstiger et beløb på 10 mio.kr. (50 mio.kr. inden for huslejeordningen).

Periodiseringen medfører mere lempelige regler for udgiftsføringen af investeringer. Omkostningsbudgetteringen vil åbne mulighed for, at sådanne investeringer kan gennemføres uden, at der på forhånd er skabt det fornødne bevillingsmæssige råderum. Der vurderes derfor fortsat at være behov for forelæggelse af større investeringer.

Som følge af omkostningsbudgetteringen vil der bevillingsmæssigt ikke blive sondret mellem anlægsinvesteringer og øvrige investeringer. Man

kunne derfor vælge at lade forelæggelsesreglerne gælde for alle investeringer. Det ville dog indebære en skærpelse for investeringer, der under det nuværende system konteres under standardkonto 15 og således ikke kræver forelæggelse. Det vurderes, at dette ville medføre en u hensigtsmæssig centralisering af investeringsbeslutningerne i staten.

Et mere hensigtsmæssigt alternativ er at hæve beløbsgrænsen for forelæggelse til 50 mio.kr. Reglen vil opfange de store investeringer, herunder også hovedparten af de langfristede investeringer. Da der i forvejen er indført en beløbsgrænse på 50 mio.kr. inden for huslejeordningen og for IT-investeringer, vil en hævelse af beløbsgrænsen indebære en forenkling af regelsættet. Det særlige regelsæt for igangsætning, forelæggelse og risikovurdering af IT-investeringer forudsættes opretholdt.

Reglen vil indebære, at visse investeringer over driften, f.eks. større materielanskaffelser, i modsætning til i dag vil skulle forelægges. Det hører dog til sjældenhederne, at statsinstitutioner gennemfører materielanskaffelser mv. af denne størrelsesorden.

Det kan i forbindelse med implementeringsarbejdet overvejes at supplere forelæggelsesreglerne med krav om, at aktstykker skal indeholde flerårsbudgetter, der viser totaløkonomien i det pågældende projekt.

Behandling af indtægter fra salg af aktiver

Som reglerne er i dag, tilføres indtægterne fra salg af anlægsaktiver de generelle reserver, med mindre andet er forudsat på finansloven.

En mulighed for at genanvende en del af salgsprovenuet vil kunne give en tilskyndelse til at effektivisere ved at sælge eventuelle overskydende aktiver.

Givet at investeringer låne- eller kreditfinansieres, bør der i så fald stilles krav om, at institutionen indfrier gælden ved afhændelse af større aktiver. Det kan herefter overvejes, om man skal lade institutionen frit disponere over kapitalgevinster svarende til forskellen mellem gælden og den faktiske salgspris. Omvendt ville udredningen af kapitaltab, hvor salgsindtægten er mindre end den resterende gæld, være omfattet af ministeriets/institutionens rammeansvar.

Det er imidlertid tvivlsomt, i hvor stort omfang sådanne kapitalgevinster overhovedet vil optræde. Mest afgørende for incitamenterne til at tilpasse kapitalapparatet vil formentlig være en mere konsekvent anvendelse af et rammebevillingsprincip, mens opnåelsen af eventuelle kapitalgevinster vil have knap så stor betydning.

Såfremt en institution ønsker at beholde en eventuel kapitalgevinst, skal dette fortsat hjemles på finansloven eller aktstykket. Det kan dog overvejes at hæve forelæggelsesgrænsen for gennemførelse af salg af ejendomme og andre aktiver.

6.4. Model 2: Omkostningsbevillinger

6.4.1. Hovedprincipper i modellen

I model 2 udbygges omkostningsregnskabet som beskrevet i afsnit 6.2 med omkostningsbudgettering. På finansloven udmåles bevillingerne til statsinstitutionerne efter omkostningsprincipper, og det samlede statsregnskab vil således også blive aflagt efter omkostningsprincipper. Institutionernes investeringer styres efter kapitalomkostninger (afskrivninger og forrentning).

Formålet er for det første at opnå effektiviseringer ved at påvirke institutionernes adfærd. For det andet at sikre, at omkostninger synliggøres allerede på budgetteringstidspunktet og således kan bruges fremadrettet som grundlag for prioriteringsbeslutninger, såvel i Folketinget som i det enkelte ministerium.

Modellen forudsætter ændrede regler vedr. registreringsprincipper, investeringer og likviditet, men gennemføres i øvrigt med den eksisterende bevillingsstruktur og uden at ændre væsentligt på styringsrelationerne mellem Folketinget, minister og institution.

Institutionens bevilling skal dække institutionens nettoomkostninger set i forhold til de resultater, der ønskes opnået med den pågældende bevilling. Investeringer, lagerkøb og effektivering af hensættelser finansieres ved, at institutionerne trækker på en kassekredit med en tilknyttet rente med udgangspunkt i den eksisterende likviditetsordning.

6.4.2. Modellens styringsparametre

Omkostningsbudgetteringen medfører, at styringen af statsinstitutionerne i et vist omfang sker ud fra andre parametre, end man hidtil har været vant til.

Bevilling

I og med, at bevillingen udmåles efter omkostninger frem for udgifter, vil bevillingen i højere grad end i dag kunne udtrykke den "pris", som Folketinget vil betale for at få løst de opgaver, der er placeret i den pågældende institution. En omkostningsbaseret bevilling vil bedre kunne danne udgangspunkt for sammenligninger med alternative leverandører af den enkelte ydelse.

For at sikre, at modellen giver incitamentet til effektiviseringer, bør institutionerne mere konsekvent styres ud fra et rammebevillingsprincip. Rammebevillingsprincippet skal sikre, at institutionen kun foretager investeringer, såfremt det giver en bedre totaløkonomi på sigt i kraft af f.eks. arbejdskraftbesparelser. Såfremt en institution træffer beslutning om nye investeringer, skal der også være plads til eventuelle øgede kapitalomkostninger inden for bevillingen. Omvendt skal der ikke modregnes i bevillingen, hvis en institution kan opnå besparelser ved at investere mere fornuftigt.

Det er dog klart, at man må overveje bevillingsniveauet i de tilfælde, hvor det kan dokumenteres, at bevillingen er ude af trit med omkostningerne set i forhold til de resultater, der ønskes leveret. Endvidere skal der fortsat være mulighed for at pålægge institutionerne generelle besparelser.

Likviditet

Likviditet bliver i højere grad end i dag en selvstændig styringsparameter. Det skyldes den ændrede periodisering, der medfører en større tidsmæssig forskydning imellem bevilling og likviditetsbehov, jf. afsnit 6.4.3. nedenfor.

Set fra institutionens synsvinkel bevirker omkostningsbudgettering et behov for selvstændigt at fokusere på, om der på et hvilket som helst tidspunkt er likviditet til at respektere betalingsforpligtelserne. Samtidig skal institutionen kunne vurdere behovet for at trække ny likviditet i forhold til den belastning af fremtidige bevillinger, som en sådan gældsætning medfører i form af afskrivninger og forrentning.

Da likviditetsstyringen i vid udstrækning er overladt til institutionerne, bliver ministerens (departementets) rolle hovedsageligt ud fra institutioners afrapporteringer at føre tilsyn med likviditetsudviklingen i institutionerne og sikre at eventuelle disponeringsregler for akkumulering af gæld mv. er opfyldt.

Resultatopgørelse

I institutionens omkostningsregnskab vil indgå en resultatopgørelse eller en tilsvarende opgørelse, jf. kapitel 8.

I forhold til i dag vil institutionernes resultatopgørelse blive tillagt større vægt af ledelsen i de pågældende institutioner. Det skyldes, at resultatopgørelsen kan bruges til at vise institutionens evne til at løse opgaverne billigt. Dog indebærer omkostningsbudgetteringen ikke i sig selv en konkurrence om opgaveløsningen.

Modellen ændrer heller ikke på, at en statsinstitutions resultat ikke kan gives en præcis tolkning. Med mindre der kombineres med et optjeningsprincip, kan det være vanskeligt at kontrollere, at et overskud ikke blot er udtryk for manglende udførelse af opgaver eller lavere kvalitet i opgaveudførelsen.

6.4.3. Finansiering og likviditet

Boks 6.2. Sammenhængen mellem omkostninger og likviditetsbehov

Det eksisterende bevillingssystem herunder ordningen vedrørende selvstændig likviditet baserer sig på, at bevilgede udgifter for det første *udløser en betaling*, og for det andet at der kun er *ringe tidsmæssig forskel mellem udgiftens afholdelse og selve betalingen*.

En bevilling baseret på omkostninger indeholder en række *kalkulatoriske* poster, som ikke nødvendigvis udløser en betaling, eller hvor betalingen først ligger på et fremtidigt tidspunkt. Generelt kan der sondres mellem tre dimensioner heraf:

Elementer af en omkostningsbevilling, som udløser et behov for likviditet:

- Løbende udbetalinger til løn, pension, husleje og almindeligt forbrug
- Ydelser på eventuelle finansieringskilder (renter og afdrag)
- Anskaffelse af investeringsgoder
- Indkøb til lager

Elementer af en omkostningsbevilling, som ikke udløser et behov for likviditet:

- Afskrivninger og beregnet forrentning
- Forbrug fra lager
- Hensættelser
- "Hensættelser" til feriepengeforpligtelser

Elementer af en omkostningsbevilling, der skaber likviditet:

- Indbetalinger vedrørende driftsindtægter
- Indbetalinger vedrørende indtægter fra salg af anskaffede investeringsgoder
- Likviditet vedrørende nettobevillinger

Forslagene til håndtering af institutionernes likviditet og finansiering under model 2 kan sammenfattes på følgende måde:

Overgang til modellen

Ved overgang til omkostningsbudgettering efter model 2 etableres en åbningsbalance. Det enkleste og mest hensigtsmæssige vil være, at institutionerne udstyres med en "startgæld" svarende til institutionens aktiver. Hermed undgås, at institutionerne i udgangssituationen kan få udløst ressourcer ved at få overvurderet deres aktiver, idet lånet blot forøges tilsvarende. Endvidere kan man opnå, at der sker en forrentning af den kapital, som institutionerne råder over. Institutionerne skal således betale renter af startgælden.

Hvis der fastsættes en gæld svarende til institutionernes aktiver, vil egenkapitalen i udgangssituationen være lig nul. Det kan give det problem, at en institution blot skal have et lille underskud for at få en negativ egenkapital. En negativ egenkapital vil principielt ikke have samme betydning som i en privat virksomhed, idet staten som helhed hæfter for statsinstitutionerne. En negativ egenkapital vil imidlertid sende det signal, at statsinstitutionen er ”insolvent”, hvilket næppe er hensigtsmæssigt.

Det foreslås derfor, at staten indskyder et illikvidt aktiv i institutionernes åbningsbalance svarende til en statsforskrivning. En statsforskrivning er et dokument, hvor staten påtager sig en forpligtelse på et nærmere fastsat beløb og svarer således indholdsmæssigt til en garanti. Statsforskrivningen kan fastsættes svarende til loftet for institutionernes kassekredit, jf. nedenfor. Statsforskrivningen vil dermed udtrykke, at staten som helhed hæfter for det maksimumbeløb, som institutionerne kan låne inden for. Da institutionens aktiver forøges svarende til statsforskrivningen, vil der ske en tilsvarende forøgelse af egenkapitalen, *jf. boks 6.3.* nedenfor. Institutionen vil alt andet lige først få en egenkapital på nul i det øjeblik, at institutionen rammer låneloftet. Hermed giver størrelsen af egenkapitalen et bedre udtryk for, hvornår institutionen er i økonomisk uføre.

Boks 6.3. Illustration af princippet i en statsforskrivning

Åbningsbalance uden statsforskrivning

Aktiver = Opgørelse af institutionens værdier

Passiver = Startgæld svarende til institutionens aktiver

Egenkapital = (aktiver – passiver) = 0

Åbningsbalance med statsforskrivning

Aktiver = Opgørelse af institutionens værdier

+ statsforskrivning

Passiver = Startgæld svarende til institutionens aktiver ekskl. statsforskrivning

Egenkapital = (aktiver – passiver) = statsforskrivning

En statsforskrivning udløser ikke i sig selv likviditet. Derimod vil institutionen kunne opnå likviditet ved at trække på kassekreditten, hvorved gælden forøges.

En tilsvarende model med statsforskrivning har tidligere været anvendt i forhold til Kongeriget Danmarks Fiskeribank for at forhindre, at banken

kom i egenkapitalproblemer i forbindelse med indførelse af ændrede hensættelsesprincipper.

De statsforskrivninger, som staten allerede har meddelt, opgøres i et tillæg til statsregnskabet. Tilsvarende kunne statsforskrivninger til institutionerne i forbindelse med en overgang til omkostningsprincipper oplyses i statsregnskabet. Denne oversigt vil således også give en oversigt over de enkelte institutioners lånelofter. Det kan dog overvejes, om der skal findes en anden terminologi end statsforskrivninger, idet institutionerne er en integreret del af staten.

Udgangspunktet må være, at overgangen til model 2 er rammemæssigt neutral for ministerierne. Det vil indebære, at rammerne nedjusteres svarende til institutionernes budgetterede investeringsudgifter og opjusteres svarende til afskrivninger og forrentning af de aktiver, der indgår i åbningsbalancen.

Den opsparing, som institutionerne ligger inde med ved overgangen til omkostningsbudgettering, vil fortsat optræde som et bevillingsmæssigt overskud. Institutionerne bør dog ikke kunne ligge inde med likviditet ved overgangen til ordningen, og opsparingen bør derfor kun udløse likviditet i takt med, at forbruget af opsparingen budgetteres.

Adgang til finansiering

Det forudsættes, at statsinstitutioner ikke kan opnå adgang til finansiering på det private lånemarked, men skal anvende statslig finansiering. Herved opnås, at der er maksimal synlighed omkring, hvor meget likviditet den enkelte institution anvender, således at de mest oplagte styringsmæssige risici ved finansieringen af investeringer mv. kan undgås. Endvidere kan man ved statslånefinansiering sikre, at der anvendes den billigste finansieringsform for staten som helhed. Den rente, som den enkelte institution betaler, kan dog godt afvige fra den bagvedliggende statslånerente.

Bevillingsstyring

Hvis en institution skal foretage en investering eller effektuere en hensættelse, er der behov for likviditet, der ligger ud over den likviditet, der løbende tildeles i takt med bevillingen, jf. boks 6.2.

En sådan "ekstra" likviditet bevilges ikke særskilt. I stedet kan institutionen trække på en kassekredit, hvorefter der modregnes svarende til af-

skrivningerne i den løbende likviditetstildeling. Endvidere skal institutionen betale renter af trækket på kassekrediten, jf. nedenfor.

Bevillingsstyringen vil således udelukkende vedrøre institutionens løbende omkostninger, herunder afskrivninger/afdrag og forrentning, men ikke likviditet til investeringer og effektivering af hensættelser mv.

Etablering af kassekreditmodel

Institutionernes likviditetsbehov kan håndteres ved at etablere en kassekreditordning med udgangspunkt i det eksisterende likviditetssystem. Kassekrediten kan anvendes til at dække et likviditetsbehov, der ligger udover den likviditet, der følger med bevillingen, herunder til anskaffelse af kortfristede investeringsgoder, indkøb til lager mv.

Den eksisterende ordning, hvor institutionen har en eller flere konti i Nationalbanken med en tilknyttet forrentning, kan fortsat anvendes. Forrentningen af disse konti bevirker, at det er forbundet med en omkostning for institutionerne at trække likviditet og giver således incitamenter til en fornuftig likviditetsstyring.

Kalkulatoriske budget- og regnskabsposter, der ikke umiddelbart udløser et likviditetsbehov, friholdes fra den løbende likviditetstildeling til institutionerne. Den løbende likviditet, der stilles til rådighed, vil således alt andet lige svare til institutionens nettobevilling fratrukket forventede afskrivninger og andre ikke-likviditetsdrivende elementer.

Der skal således i regi af det eksisterende likviditetssystem etableres et system, der kan håndtere omkostningselementer i form af kalkulatoriske budget- og regnskabsposter. I praksis indebærer dette, at institutionen skal specificere afskrivningerne på særskilte standardkonti i SB-systemet. Disse standardkonti bruges herefter til at modregne et givet beløb i likviditetstildelingen. Det vil være mest hensigtsmæssigt, at afskrivningerne bogføres og fratrækkes i samme takt som likviditeten tildeles. Hvis likviditeten tildeles i månedsrater, skal afskrivningerne tilsvarende fordeles på årets måneder og fratrækkes likviditeten. Hvis afskrivningerne først fratrækkes ultimo året, vil institutionen kunne ligge inde med "uberettiget" likviditet i løbet af året.

Idet der forlods er fratrukket et beløb svarende til afskrivningerne, er der ikke tale om, at institutionen foretager en egentlig afbetaling af trækket på

kassekreditte. Da afskrivningerne antages at svare til de alternative afbetalinger, giver løsningen dog samme dispositionsmuligheder, som hvis man først tildelte likviditet til afskrivningerne og herefter opsugede dem igen i form af afbetalinger.

Finansiering af langfristede investeringer i variable aktiver

Investeringer i langfristede variable aktiver forudsættes at indgå i den decentrale omkostningsstyring på lige fod med kortfristede investeringer, jf. afsnit 6.3. Der kan derfor også anvendes en tilsvarende model for finansiering og likviditet, hvor der modregnes i likviditeten svarende til afskrivningerne. Der kan imidlertid være et behov for at holde likviditetsstrømmene vedr. langfristede variable investeringer adskilt fra den likviditet, der knytter sig til de kortfristede investeringer. Dette kunne f.eks. ske ved at etablere to separate sæt af konti i likviditetssystemet.

Baggrunden er, at der knytter sig en række risici til f.eks. opførelsesfasen af større anlægsprojekter, hvor projektet kan ændre sig, totaludgiften kan skride mv. Når først projektet er færdigt, og der alene er tale om afvikling af den bagvedliggende gæld, er behovet for at adskille de forskellige former for likviditet derimod ikke så stort. Dette kunne eventuelt tale for, at man alene opererer med adskilte nationalbankkonti i opførelsesfasen, hvorefter afviklingen af gælden overføres til de "normale" likviditetskonti.

Loft for gældsætningen

Det vil være hensigtsmæssigt at indbygge et loft for gældsætningen i likviditets- og finansieringsmodellen. Loftet bør omfatte finansieringen af såvel kort- som langfristede investeringer. Et sådant loft skulle alene tjene til at forhindre, at institutionen uden videre kan gældsætte sig ud over et vist niveau uden at forelægge spørgsmålet for ressortministeriet og eventuelt Finansministeriet.

Det er således ikke nødvendigvis et problem, at en institution gældsætter sig ud over dette niveau, hvis det kan sandsynliggøres, at der er driftsøkonomisk dækning for det, og den fornødne godkendelse er opnået. Loftet skal altså alene opfattes som en forebyggende foranstaltning, der ikke i sig selv har styringsmæssig betydning.

Det må overvejes nærmere, på hvilket grundlag loftet skal fastlægges, men én mulighed er at tage udgangspunkt i anskaffelsesværdien af institutionens eksisterende aktiver. Som nævnt oven for kan loftet for gældsætning

gen modsvares af en statsforskrivning til institutionen og dermed indgå i institutionens egenkapital.

Forrentningskrav på institutionens egenkapital?

Der kan generelt argumenteres for, at egenkapital skal pålægges et forrentningskrav, der modsvarer statens alternativomkostning. Egenkapital kan kun opstå i kraft af, at institutionen har fået stillet nogle økonomiske dispositionsmuligheder til rådighed, som alternativt kunne anvendes på et andet formål eller have givet en besparelse på statens bagvedliggende finansieringsomkostninger.

Et andet argument er, at omkostningsbudgetteringen bør medføre, at investeringer skal foretages ud fra lønsomhedsbetragtninger i den enkelte institution, uanset om investeringerne er finansieret ved egen opsparing eller lån.

Den egenkapital, som institutionerne opnår ved indskydelsen af en statsforskrivning på åbningsbalancen vurderes imidlertid ikke hensigtsmæssigt at kunne pålægges et forrentningskrav. Det skyldes, at statsforskrivningen kun kan udnyttes ved, at institutionen gældsætter sig. Denne gældsætning vil institutionerne efterfølgende skulle betale renter af. Hvis man herudover lægger et særskilt forrentningskrav på egenkapitalen, vil institutionerne i en vis forstand blive ”dobbeltforrentet”.

Udover den del af egenkapitalen, der modsvarer statsforskrivningen, vil institutionernes egenkapital kunne udvikle sig positivt eller negativt som følge af, at institutionen opererer med over- eller underskud. En forøgelse af egenkapitalen vil eksempelvis kunne ske ved, at institutionen forøger indtægterne eller mindsker omkostningerne i forhold til det budgetterede. Alternativt kan det ske ved, at institutionen opnår kapitalgevinster ved at sælge aktiver.

Denne type af egenkapital vil umiddelbart kunne udnyttes til at finansiere f.eks. køb af investeringsgoder. Som illustreret af eksemplerne i bilag 16.1 er problemet ved et forrentningskrav på denne type egenkapital, at institutionerne får mindre eller eventuelt intet incitament til at spare op til at foretage nye investeringer. En anden ulempe ved forrentning af egenkapitalen er, at institutionerne har et mindre incitament til at sikre en fornuftig likviditetshåndtering henover året, således som det er tilfældet i den nuværende ordning om selvstændig likviditet.

Det vurderes, at den mest hensigtsmæssige løsning vil være, at man undlader at forrente institutionernes egenkapital. Det virker uhensigtsmæssigt at forrente en egenkapital, som institutionerne selv opbygger til konsolidering og fremtidige investeringer. For at hindre, at nogle institutioner opsparer store beløb, vil et bedre alternativ være at sætte udsvingsrammer på resultater og/eller egenkapitalen. Dermed kan man sikre, at egenkapitalen kommer ud at arbejde for formålet og ikke står ubenyttet hen.

6.4.4. Diskussion af risici og incitament er ved den foreslåede likviditets- og finansieringsmodel

Nedenfor gennemgås risici og incitament er ved den foreslåede model for finansiering og likviditet. Der henvises endvidere til bilag 16, hvor virkningerne af finansierings- og likviditetsmodellen er illustreret ved en række eksempler.

Afskrivninger

Omkostningsbudgettering kan generelt give et incitament til at udskyde omkostninger til afskrivninger. Dette imødegås dog ved, at man følger afskrivninger centralt via SB-systemet og likviditetstildelingen. Dette understøttes af forrentningen på kassekrediten, der isoleret set giver et incitament til at afskrive hurtigt og derved at nedbringe en negativ saldo på kassekrediten.

Likviditetsadgang

Den ændrede periodisering medfører, at en institution over en periode kan råde over likviditet, som først skal anvendes på et senere tidspunkt. Som nævnt i afsnit 6.4.2 kan en institution ved udgangen af året have et likviditetsmæssigt over- eller underskud, der afviger fra det bevillingsmæssige resultat. Det rejser spørgsmålet, om der er tilstrækkelig kontrol med likviditetsadgangen.

Hvis der omkostningsføres en hensættelse i løbet af året, vil det således påvirke det bevillingsmæssige resultat negativt, men ikke likviditeten, hvis betalingen først forfalder i det følgende år.

Der kan være en risiko forbundet med, at institutionen vælger at bruge likviditeten med det samme ud fra en forventning om, at mankoen kan dækkes ind på et senere tidspunkt. Anvendelsen af likviditeten vil dog på et eller andet tidspunkt belaste institutionens bevilling og således nødvendiggøre, at der på anden vis spares op til at kunne effektuere hensættelsen.

Hvis der ønskes yderligere sikkerhed for, at institutionen afsætter de nødvendige likviditetsreserver til hensættelser, kunne man overveje at indføre et krav om, at der ved omkostningsføring af hensættelser skal indsættes midler på en spærret konto. Der bør i forbindelse med implementeringsarbejdet fastsættes nærmere retningslinjer for de enkelte institutioners behandling af hensættelser, idet reglerne for hensættelser vedr. tilsagn om tilskud forudsættes uændrede, jf. kapitel 5.

En anden situation kunne være, at institutionen skaffer sig likviditet ved f.eks. at trække et større beløb på kassekrediten, end der er behov for til at gennemføre en investering.

Herved råder institutionen alt andet lige over likviditet, der kan omsættes i almindeligt forbrug. Anvendelsen af likviditeten vil imidlertid også i denne situation belaste institutionens bevilling. Det vil være muligt i forbindelse med regnskabsaflæggelsen at kontrollere, at der ikke er anvendt midler, som ikke enten er straksafskrevet (og dermed tæller fuldt ud i årets bevilling) eller er omkostningsført med den foreskrevne afskrivnings-sats.

Likviditet via andre finansieringskilder

Det kan overvejes, om tilstedeværelsen af andre finansieringskilder end bevillingsfinansiering kan svække den statslige kontrol og styring med tilskuddene og give anledning til overvejelser om disponeringsmæssige begrænsninger:

Hvis en institution har *salgsindtægter*, der er mindre end budgetteret, kan det medføre et træk på kassekrediten i det omfang, effekten ikke kan neutraliseres ved effektiviseringer på andre områder. I det omfang indtægterne overstiger det budgetterede, skabes likviditet, som på kort sigt kan anvendes til andre formål.

Den likviditet, der følger med indtægterne, vil dog som regel først blive indbetalt i takt med, at salget sker. Forudbetalinger vil sandsynligvis kun i de færreste tilfælde forekomme. Da prisen ifølge budgetvejledningen skal fastsættes svarende til gennemsnitsomkostningerne, kan der ikke på længere sigt skabes ekstra likviditet ved stigende salgsindtægter.

Ved *gebyrer* må som udgangspunkt antages at gælde de samme mekanismer som for almindelige salgsindtægter. Det må således antages, at geby-

ret forfalder i takt med, at den gebyrudløsende aktivitet forekommer. Der er eksempler på, at gebyrer først forfalder den sidste dag i finansåret, hvorfor institutionen i sådanne tilfælde opnår en betydelig rentebelastning, der dog i fornødent omfang kan indregnes i gebyret (hvis der er hjemmel hertil).

Forskningsmidler fra forskningsrådene og særlige statsfinansierede programmer i øvrigt er likviditetsskabende, i det omfang midlerne udbetales, inden de skal anvendes. Hvis midlerne udbetales, før de skal anvendes, lider staten under ét et rentetab, og institutionen opnår adgang til gratis likviditet, som i mellemtiden kan anvendes til andre formål. Hvis dette skal undgås, kan en model være, at midlerne først udløses ved refusion. En sådan model vil endvidere forudsætte, at det i et særligt regnskab kan dokumenteres, hvorledes midlerne er disponeret.

Disponeringsregler vedr. finansiering og likviditet

Diskussionen af risici og incitamenter viser, at den foreslåede kassekreditmodel ikke på længere sigt giver mulighed for uhensigtsmæssig adfærd, idet dispositionerne før eller siden belaster institutionens bevilling.

Kassekreditmodellen giver dog mulighed for på kort sigt at handle uansvarligt, med mindre der fastlægges supplerende retningslinjer. Det kan f.eks. ske ved, at institutionen overinvesterer og opbygger en stadigt voksende gæld, som ikke vil blive afviklet, uden at institutionen på et eller andet tidspunkt tilføres et kapitaltilskud, jf. også diskussionen afsnit 6.3.

Det foreslåede loft for den akkumulerede gældsætning synes at være den enkleste og mest hensigtsmæssige løsning på denne problemstilling.

6.5. Model 3: Omkostningsbevillinger med optjeningsprincipper

6.5.1. Hovedprincipper i modellen

Omkostningsbudgettering kan i sammenhæng med indretningen af disponeringsreglerne medføre effektiviseringer og større gennemsikuelighed til forbedring af blandt andet prioriteringsgrundlaget. En væsentlig styrkelse af både effektivitet og prioriteringer inden for staten må imidlertid indebære, at der ikke blot styres på omkostningerne, men ligeledes på opgaveudførelsen og de resultater, der ønskes opnået.

I model 3 sættes omkostningsbaserede budgetter og regnskaber derfor ind i en reformeret bevillings- og styringsmæssig sammenhæng. Det centrale element heri er anvendelsen af et *optjeningsprincip* på alle de områder, hvor det er muligt eller hensigtsmæssigt. Optjeningsprincippet indebærer, at institutionerne kun kan indtægtsføre i takt med, at de leverer de aftalte ydelser.

Modellen vil virke bedst med en ny bevillingsstruktur, hvor bevillingen gives til udførelse af opgaver eller aktiviteter, men ikke længere er bundet til bestemte institutioner. Leverandørerne vil i de fleste tilfælde være statsinstitutioner, men modellen lægger op til, at de ligeledes kan være private. Bevillingen videreformidles til institutioner eller alternative leverandører i form af et tilskud eller ved, at ministeren køber en specificeret ydelse. Folketinget stemmer kun om opgavebevillinger, mens indtægtsføringen og forbruget hos den enkelte institution ikke optræder som en selvstændig bevilling på finansloven.

I det omfang leverandørerne er statsinstitutioner, styres de således ikke direkte ved en bevilling til institutionen, men ved tildelingen af likviditet, der svarer til det beløb, der indtægtsføres hos institutionen, et sæt af budget- og regnskabsregler – et ”økonomireglement” – samt institutionens evne til at opfylde de i opgavebevillingen forudsatte aktiviteter, mål og resultater.

Modellen er i vid udstrækning parallel til styringen af selvejende institutioner på Undervisningsministeriets område, hvor der styres på omkostninger og resultater i sammenhæng med øgede frihedsgrader til den enkelte institution, jf. beskrivelsen i kapitel 3. Model 3 indebærer dog ikke en ændring af statsinstitutionernes juridiske status.

Den ændrede bevillingsstruktur stiller krav om, at institutionen er i stand til at fordele omkostninger – herunder træk på fællesomkostninger – på de enkelte opgaver. Omkostningsfordeling gennemgås nærmere i kapitel 7.

Det samlede tilskud til institutionen forudsættes at dække institutionens nettoomkostninger set i forhold til de resultater, der ønskes opnået inden for de opgavebevillinger, som institutionen leverer til.

Ud over de fordele og ulemper, der også gælder for model 2 oven for, gælder særligt for model 3, at der med optjeningsprincippet skabes øget fokus på opgaveløsningen i staten. Da der kun kan indtægtsføres i takt med leveringen, kan institutionerne styres direkte på resultater. Hvor institutionerne i dag kan opsamle og videreføre midler som et resultat af, at de forudsatte opgaver ikke udføres, vil der med et optjeningsprincip alene kunne opsamles et overskud ved, at opgaverne udføres billigere end forudsat. Institutionens resultatopgørelse vil således kunne tolkes mere præcist.

Desuden kan den ændrede bevillingsstruktur bruges som udgangspunkt for en klarere adskillelse af bestiller og udfører rollen inden for staten og en større konkurrence om opgaveløsningen.

Modellen vil styrke Folketingets muligheder for at følge op på udførelsen af opgaver, men reducere muligheden for at kontrollere, *hvordan* opgaverne udføres. Den konkrete sammensætning af produktionsfaktorer overlades i vid udstrækning til den enkelte minister og den enkelte institution.

Endelig kan modellen bruges som udgangspunkt for en væsentlig forenkling af finanslov og regnskabsdokumenter.

6.5.2. Ny bevillingsstruktur

Som led i model 3 vil det være hensigtsmæssigt at udvikle et nyt koncept for bevillingstildelingen. Den ændrede bevillingsstruktur sigter på at:

- foretage en bevillingsafgrænsning, der kan tjene som udgangspunkt for at anvende optjeningsprincippet
- tydeliggøre adskillelsen mellem bestiller og udfører
- skabe et godt grundlag for en fornyelse af mål- og resultatstyringen samt at
- forenkle opstillingen af finanslov, statsregnskab og virksomhedsregnskaber.

Det overordnede princip bør være, at bevillingen budgetteres centralt under det enkelte ministerium opdelt efter opgaver og aktiviteter, men adskilt fra de statsinstitutioner eller andre leverandører, der modtager bevillingen. Denne bevilling benævnes herefter *opgavebevilling*. Hos den enkelte institution eller eksterne leverandør indtægtsføres bevillingen og specificeres på relevante udgiftsarter.

Opgavebevillingen gives til ministeren, der får bemyndigelse til at benytte den som betaling for levering af en bestemt ydelse eller opretholdelse af et bestemt myndighedsberedskab. Bevillingen videreformidles til leverandørerne som et tilskud (standardkonto 51-55), men der kan i visse tilfælde også være tale om et køb af varer eller tjenesteydelse (standardkonto 14), jf. afsnittet om kontraktbaserede ydelser.

Ved at opgavebevillingen videregives som betaling for en ydelse eller opretholdelse af et myndighedsberedskab, signaleres, at politikerne kan forøge bevillingen ud fra et ønske om f.eks. højere kvalitet eller kvantitet. Tilsvarende kan man naturligvis sætte bevillingen ned som led i nedprioriteringen af et bestemt område eller generelle udgiftspolitiske hensyn. Derimod er det ikke meningen, at løbende ændringer i nettoomkostningerne hos den modtagende leverandør skal give sig udslag i stadige bevillingsjusteringer.

Den enkelte institution vil kunne modtage tilskud fra flere forskellige opgavebevillinger. Endvidere vil den enkelte institution kunne modtage indtægter fra andre ikke-statslige kilder. Det er vigtigt, at institutionerne så vidt muligt kan betragte indtægterne som en samlet blok, som ledelsen selv prioriterer inden for under hensyntagen til de opgaver, der skal udføres under de enkelte bevillinger. I modsat fald opnås ikke den tilsigtede ansvarliggørelse af ledelsen på institutionerne. Lønsum må dog i en række tilfælde undtages fra dette blokbevillingsprincip.

Principper for fordeling af opgavebevillingen på leverandører

I forhold til leverandøren kan bevillingen fremover fordeles enten som et *fast* tilskud eller som et *variabelt* tilskud eller køb af en ydelse, hvor indtægtsføringen hos leverandøren afhænger af det leverede resultat. Et variabelt tilskud kan optræde i to former:

- et aktivitets- eller præstationsafhængigt tilskud. Princippet svarer til taxameterområdet.
- En kontraktbaseret ydelse. Ministeriet køber en specifik ydelse, som leveres under specifikke vilkår. Der indtægtsføres efter et optjeningsprincip afhængig af om – eller i hvilket omfang – den aftalte ydelse faktisk leveres.

De forskellige bevillingsprincipper kan sameksistere således, at forskellige institutioner finansieres efter forskellige modeller. Endvidere kan det forekomme, at den samme institution modtager et taxametertilskud eller en

kontraktbaseret ydelse til dækning af een aktivitet og et fast tilskud til en anden.

Fast tilskud

Et fast tilskud anvendes på områder kendetegnet ved, at outputtet ikke på en hensigtsmæssig måde kan specificeres eller opdeles i entydige aktivitetsmål. Det vil gælde for størstedelen af statens reguleringsopgaver, politikformuleringsopgaver, forsknings- og udviklingsopgaver og bevillingsfinansierede myndighedsopgaver.

Det faste tilskud kan sammenlignes med et abonnement, hvor ministeren aftager et beredskab til en fast pris. Alternative leverandører kan byde ind på opgaven, hvis de kan levere ydelse bedre eller billigere. For en række myndighedsopgaver, vil muligheden for at anvende alternative leverandører dog være begrænset.

Taxametertilskud

Tilskuddet til leverandøren udmåles i forhold til en eller flere indikatorer for den aktivitet eller præstation, der ønskes opnået. Der styres således på takster.

En væsentlige fordel ved taxameterstyringen er, at der automatisk sker en omflytning af ressourcer mellem områder med høj og lav aktivitet. Så længe de faktiske marginalomkostninger er mindre end taksten, er der endvidere et incitament til at imødekomme efterspørgslen ved at forøge produktionen eller omdirigere indsatsen imellem forskellige aktiviteter. Dette forudsætter dog, at institutionerne helt eller delvist kan beholde "overskuddet".

De indikatorer, som præstationen måles efter, kan i princippet være såvel proces-, som resultat- eller effektmål. Det skønnes dog mest realistisk at styre efter proces- eller resultatmål.

Udmålingen af tilskuddet vil afhænge af de konkrete afregningsmodeller, men vil typisk bestå af:

- Et fast grundtilskud, hvis størrelse afhænger af omkostningsstrukturen på det pågældende område.
- Et variabelt tilskud svarende til det budgetterede antal producerede enheder ganget med den bevilgede takst pr. enhed.

Opnåelse af fordelene ved taxametertilskud stiller en lang række betingelser herunder, at der skal kunne fastsættes dækkende, objektive og kontrollerbare mål for aktiviteten eller resultatet samt at det skal være både muligt og legitimt at styre de samlede udgifter på det pågældende område mv. For en udvidet gennemgang af betingelserne for anvendelse af taxameterstyring henvises til Rapport om Taxameterstyring (Finansministeriet mfl. 1998).

Kontraktbaseret ydelse

Ved denne model knyttes afregningen direkte til en konkret kontrakt mellem ministeren (departementet) og den enkelte institution. Betalingen udformes som et køb af en ydelse, og kan kun indtægtsføres hos institutionen i det omfang, den aftalte ydelse faktisk leveres.

Denne model må især forudses anvendt ved afgrænsede ydelser, snarere end ved afregning for hele institutioners virksomhed. Modellen kan være særligt velegnet til tidsbegrænsede forløb, f.eks. gennemførelse af kampanjer eller projekter.

Modellen adskiller sig fra taxametertilskud ved to forhold. For det første ved, at institutionens indtægt kun er variabel i nedadgående retning. For det andet ved, at afregningen af institutionen gøres tidsmæssigt afhængig af kontrakten og dermed opgavens udførelse. Når kontraktforløbet afsluttes, falder bevillingen tilbage til ministeren, der så under forudsætning om fornyede bevillinger til området kan vælge at indgå en ny kontrakt med institutionen eller en anden leverandør. Hermed mindskes bindingen mellem bevillingen og den konkrete institution yderligere i forhold til modellen med et fast tilskud. Det vil dog være muligt at arbejde med rullende kontrakter, hvor betingelserne med faste intervaller tages op til fornyet overvejelse.

Modellen forudsætter, at det klart kan defineres, om bevillingen er optjent. Der skal således i kontrakten fastsættes objektive og dækkende resultatindikatorer. I nogle tilfælde kan der være tale om, at aktiviteten kan opdeles i entydige enheder med en tilknyttet takst svarende til et aktivitets- eller præstationsafhængigt tilskud. I andre tilfælde vil der i kontrakten med leverandøren kunne defineres et loft, hvor eksempelvis de sidste 20 eller 30 pct. af ydelsen gøres afhængig af, at nærmere kriterier er opfyldt.

Opgavebevillingernes niveau og afgrænsning

For de bevillinger, der budgetteres centralt under det enkelte ministerium, skal det overvejes nærmere, på hvilket detaljeringsniveau bevillingsformålet skal formuleres. En opgavebevillingsstruktur skal opfylde følgende betingelser:

For det *første* skal det være muligt at identificere opgaver, hvor optjeningsprincippet kan anvendes i form af enten et taxametertilskud eller en kontraktbaseret ydelse. Den samme institutions aktiviteter skal kunne fordeles på flere forskellige opgaver.

For det *andet* skal opgavebevillingerne formuleres på et niveau, der gør det lettere at udskille opgaver, der kan varetages af alternative leverandører.

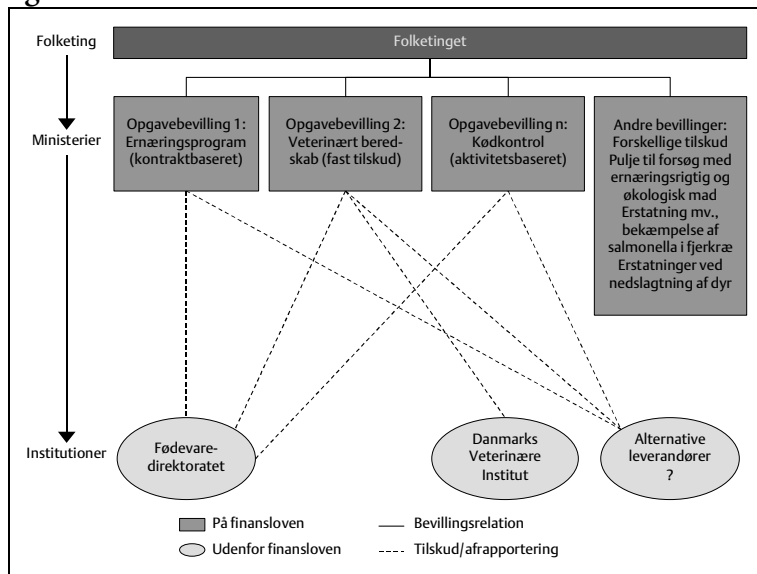
For det *trede* skal bevillingsstrukturen være velegnet til at sammenkæde bevillingen med resultatinformationer samt formuleringen af politiske og strategiske mål. En mulighed er, at opgavebevillingerne kan aggregeres til overordnede formål, der kan danne grundlag for mål- og resultatstyringen.

I *figur 6.1.* nedenfor er angivet et eksempel på, hvordan bevillingsstrukturen og styringsrelationerne kunne se ud i det skitserede opgavebevillingssystem.

Bevillingen til de enkelte opgaver forudsættes at indeholde den del af fællesomkostningerne hos de enkelte institutioner, der kan allokeres til den pågældende opgave.

Der kan endvidere være områder, hvor opgavebevillinger er knap så meningsfulde, idet alternative leverandører er utænkelige, og det ikke giver mening at sikre en tæt opfølgning på opgavens udførelse. Dette gælder eksempelvis ministerbetjening og policyformulering i departementerne. Man kunne her vælge enten at opretholde en bevilling til departementet eller definere opgavebevillingen så bredt, at den omfatter alle eller størstedelen af departementets aktiviteter.

Figur 6.1. Bevillingsstruktur og styringsrelationer i model 3 eksempelviseret ved aktivitetsområde 24.32. Husdyrforhold og levnedsmidler



6.5.3. Modellens styringsrelationer

Med udgangspunkt i figur 6.1. ovenfor kan styringsrelationerne i model 3 mellem Folketing, minister og institution beskrives på følgende måde.

Folketinget giver den enkelte minister en bemyndigelse til at afholde udgifter og oppebære indtægter i overensstemmelse med et givet formål for opgavebevillingen og de bevillingsforudsætninger, der fremgår af anmærkningerne.

Relationen til institutionerne er særlig interessant i denne model, da de ikke optræder med en driftsbevilling på finansloven. Man må derfor betragte institutionerne som *tilskudsinstitutioner*. Dette indebærer for det første, at der ikke eksisterer en bevillingsrelation direkte mellem Folketinget og den enkelte institution. Folketinget bevilger alene midler til opgaver, evt. med undtagelse af departementerne. Koncernniveauet og den enkelte minister får således større ansvar for udførelsen af de opgaver, Folketinget tager stilling til, men vil til gengæld i højere grad kunne ansvarliggøres på resultaterne.

For det andet, at den enkelte ministers styring af statsinstitutionerne sker ud fra andre parametre, end man hidtil har været vant til. I styringen af institutionerne vil den enkelte minister fremover skulle interessere sig for følgende styringsparametre:

Resultatopgørelse

For de områder, hvor der anvendes et optjeningsprincip, vil bevillingen kunne betragtes som en egentlig indtægt, og vil derfor kunne indtægtsføres direkte i resultatopgørelsen. Et overskud vil alene kunne optræde ved, at institutionen kan levere billigere end den pris, der er fastsat for den pågældende opgave, mens manglende opgaveudførelse ikke vil kunne generere et uberettiget overskud hos institutionen. Institutionens resultat kan således – i modsætning til model 2 og situationen i dag – gives en præcis tolkning.

Opgavebevillingerne medfører ligeledes, at der i højere grad kan skabes konkurrence om at levere opgaverne bedst og billigst, og det bliver derfor væsentligere for institutionen at kunne fremvise et overskud for dermed at kunne bevare opgaven.

Institutionernes over- eller underskud vil til forskel fra model 2 ikke indgå som et bevillingsmæssigt over- eller underskud, hvilket øger den enkelte ministers ansvar for og styringsmæssige interesse i at følge nøje med i institutionernes resultatudvikling.

Likviditet

Som følge af periodiseringen gælder her – i lighed med model 2 – at likviditeten i langt højere grad får selvstændig styringsmæssig relevans for institutionens ledelse, mens ministeren især vil skulle følge op på, om institutionerne handler ansvarligt på længere sigt og overholder disponeringsreglerne for kassekreditten mv.

Udførelse af aktiviteter og opnåelse af resultater

For de områder, hvor optjeningsprincippet anvendes, indgår resultatsiden direkte i bevillingsudmålingen. Men også for faste tilskud vil afgrænsningen af bevillingerne efter opgaver give et bedre grundlag for at styre institutionerne efter mål og resultater.

Disponeringsregler i økonomireglementet og eventuelle tilskudsbetingelser

Endelig indgår det som en væsentlig styringsparameter, om institutionen overholder de disponeringsregler, der er knyttet til at agere som statsinstitution, jf. afsnit 6.5.5 nedenfor.

6.5.4. Finansiering og likviditet

Forslagene til håndtering af institutionernes likviditet og finansiering under model 3 er på følgende punkter helt parallel til model 2:

- Ved overgangen til omkostningsbudgettering udstyres institutionerne med en gæld svarende til omfanget af aktiverne (ekskl. en statsforskrivning). Institutionerne tilføres et illikvidt aktiv i form af en statsforskrivning, som svarer til loftet for institutionens gældsætning. På åbningsbalancen vil egenkapitalen således svare til omfanget af statsforskrivningen. Der foretages en rammekorrektion, således at overgangen er neutral for ministerierne.
- Statsinstitutionerne kan ikke opnå finansiering på det private låne marked, men skal anvende statslig finansiering
- Likviditet til at gennemføre investeringer og effektuere hensættelser bevilges ikke. Institutionerne har adgang til at trække på en kassekredit med en tilknyttet rente og med et loft for den akkumulerede gældsætning. Langfristede variable investeringer finansieres svarende til kortfristede, idet der kan være behov for at adskille likviditetsstrømmene.

Forskellene til model 2 består i følgende forhold:

- Institutionerne optræder ikke med en bevilling på finansloven. Der tilføres i stedet løbende likviditet til institutionerne svarende til det indtægtsførte tilskud. Der modregnes således ikke for afskrivningerne. I stedet pålægges institutionerne at afbetale gælden mindst svarende til afskrivningerne, idet institutionerne skal følge generelle retningslinjer for afskrivningsprofilen på forskellige typer af investeringer.
- De forskellige tilskudsmodeller stiller krav om forskellige likviditetsmodeller.

Decentral model for afskrivninger og afbetalinger

Idet statsinstitutionerne ikke optræder med en selvstændig bevilling på finansloven, men blot indtægtsfører et tilskud fra det pågældende ministerium, bør den løbende likviditet svare til det bevilgede tilskud, herunder også afskrivninger.

Hvis denne likviditet ikke opsuges igen, vil det være ensbetydende med, at institutionerne i takt med afskrivningerne opsamler likviditet, som de kan spare op til at afholde de nødvendige investeringsudgifter. Dette svarer til den måde, man i New Zealand har valgt at håndtere likviditeten til institutionerne, jf. kapitel 4. En sådan model vurderes imidlertid at give institutionerne for store muligheder for uansvarlig adfærd på kort sigt. Ved tilskud til statsinstitutioner bør likviditeten derfor opsuges igen.

Der skal derfor vælges en metode til at styre institutionens afbetalinger. Det forekommer mest hensigtsmæssigt at vælge en decentral model, hvor der i et økonomireglement (se nedenfor) fastsættes nogle retningslinjer for afskrivningsperioder ved forskellige typer af investeringer. Det er herefter institutionens og ministeriets (ministerens) eget ansvar at fastsætte afskrivningsprofiler, der ligger inden for disse retningslinjer. De valgte afskrivningsprofiler vil naturligvis være genstand for revision.

Institutionen indbetaler afskrivningerne løbende og indfrier hermed den gældsætning, der opstår ved f.eks. afholdelse af en investeringsudgift. Der stilles krav om, at der skal afdrages mindst svarende til de samlede afskrivninger.

Likviditetstildeling ved forskellige tilskudsmodeller

Nedenfor beskrives likviditetstildelingen ved de forskellige tilskudsmodeller nævnt i afsnit 6.5.2.

- **Fast tilskud**

Institutionen indtægtsfører den samlede blokbevilling i 12 rater. Der udløses likviditet svarende hertil efter de nuværende principper for selvstændig likviditet.

- **Taxametertilskud**

På taxameterområdet gælder i dag forskellige principper for likviditetstildeling. Selvejende institutioner får udbetalt tilskuddet månedsvis forud, mens (stats)institutioner med driftsbevilling (fuld standardkontospecifikation) som udgangspunkt er omfattet af de almindelige regler om selvstændig likviditet.

Efter principperne for den eksisterende likviditetsordning skal likviditet udløses i takt med, at aktivitetskravet opnås og indtægten optjenes. Hvis indtægtsoptjeningskravet skal være afgørende for likviditetstilførsel, skal

der løbende (månedsvi) foretages en vurdering og registrering heraf, og likviditetstilførslen kan således være variabel hen over finansåret. Alternativt skal der forudsættes en ratevis optjening og en tilsvarende regelmæssig likviditetstilførsel.

Endelig kunne en model være, at den likviditet der forlods udløses, behandles som en a conto likviditet (dvs. optræder som en finansiel gæld til staten), som først indtægtsføres i takt med aktivitetens gennemførelse.

Da det aktivitetsbaserede element i tilskuddet bør fastsættes på baggrund af omkostningerne til den opnåede aktivitet, vil den finansieringsmæssige håndtering af investeringer skulle foregå på samme vis som i forbindelse med et ikke-aktivitetsbaseret tilskud. Tilsvarende gælder de samme styringsmæssige risici og overvejelser herom.

- Kontraktbaseret ydelse

Den enkle model består i, at der udløses likviditet i lige store rater. I en situation, hvor institutionen ikke optjener hele den planlagte indtægt, skal denne ekstra likviditet i så fald optræde som en gæld. En lettere tilgang til problemet kunne derfor i stedet være forlods at optage den likviditet der udløses i takt med tilskuddet som en finansiel gæld til staten (et statsligt lån/driftsindskud), som først indtægtsføres, når "leverancen" periodisk godkendes.

6.5.5. Diskussion af incitament og risici ved den foreslåede løsning

For model 3 gælder de samme incitamentsvirkninger, der blev diskuteret under model 2 med undtagelse af de forhold, der er nævnt nedenfor.

Afskrivninger og afbetalinger

Den decentrale model for styring af afskrivninger og afbetalinger indebærer, at afskrivningerne ikke er bundet til konteringen på bestemte standardkonti, men at institutionerne og ministerierne selv er ansvarlige for at afskrive "nok" i forhold til de regler, der fastsættes. Den centrale kontrol med, at afskrivningsreglerne er fulgt, og at der er indbetalt mindst svarende hertil på kassekrediten, sætter således ind på et senere tidspunkt end i model 2.

De uformelle sanktioner over for en ledelse, der ikke følger afskrivningsreglerne vil dog formentlig være ganske kraftige og truslen herom vil i sig

selv have en præventiv effekt. Hertil kommer, at måneds- eller kvartalsvise afrapporteringer fra institutionen samt en styrkelse af den interne revision vil kunne styrke opfølgings- og kontrolindsatsen på koncernniveau.

Samspillet med variable tilskudsformer

Det kan overvejes om kombinationen af adgang til en kassekredit og en variabel tilskudsform giver anledning til styringsmæssige problemer. Problemet skulle i givet fald være, at institutionen i forvejen har gældsatt sig op til eller i nærheden af loftet for kassekreditten. Herefter viser det sig, at institutionen ikke kan levere varen og dermed indtægtsføre tilskuddet i det forventede omfang.

Problemet kan løses ved at anvende den oven for skitserede refusionsordning, hvor den forventede likviditet ved fuld leverance forlods optages som en gæld, som gradvist nedskrives i takt med institutionens leverancer. På denne måde vil gæld som følge af manglende leverancer være indarbejdet i institutionens handlemønster. Det skal dog overvejes, hvordan man indretter loftet for gældsætningen, således at institutioner finansieret ved taxameter eller kontraktbaserede tilskud ikke har anderledes kreditmuligheder end andre institutioner.

6.5.6. Konsekvenser for disponeringsregler mv.

Som følge af den ændrede bevillingsstruktur, vil model 3 medføre en række ændringer af disponeringsreglerne. Nedenfor skitseres nogle af de væsentligste ændringer.

Forholdet til grundloven og grundlæggende bevillingsprincipper

Det fremgår af Grundlovens §46, at forinden finansloven eller en midlertidig bevillingslov er vedtaget af Folketinget, må skatterne ikke opkræves. Endvidere fremgår, at ingen udgift må afholdes uden hjemmel i den af Folketinget vedtagne finanslov eller i en af Folketinget vedtaget tillægsbevillingslov eller midlertidig bevillingslov.

Den i Grundloven foreskrevne hjemmel til at afholde udgifter og oppebære indtægter gives ved bevillinger på finansloven. En bevilling defineres i Budgetvejledningen som ”en bemyndigelse til ministeren til i finansåret at afholde udgifter til et angivet formål eller oppebære indtægter af en angivet art i overensstemmelse med de forudsætninger, hvorunder bevillingen er givet.”

Det forhold, at statsinstitutionerne i model 3 ikke optræder med en selvstændig bevilling på finansloven, vurderes imidlertid ikke at indebære en konflikt med Grundloven og grundlæggende bevillingsprincipper. Grundloven og definitionen af bevillingsbegrebet siger således ikke noget om, på hvilket niveau i kontoplanen, bevillingerne skal gives. I princippet kan man således have én bevilling til hver minister, der giver bemyndigelse til at afholde de nødvendige udgifter på ministerområdet.

Det afgørende er derimod, at de udgifter, der afholdes under statsinstitutionerne, er i overensstemmelse med de forudsætninger, hvorunder opgavebevillinger til området er givet.

Disse bevillingsforudsætninger vil dels kunne optræde i form af disponeringsreglerne i budgetvejledningen, herunder generelle regler for den enkelte bevillingstype, dels i form af anmærkningerne på finansloven.

For den administrative ledelse på statsinstitutionerne vil det fortsat gælde, at beføjelserne til at disponere over de midler, der modtages med hjemmel i de samlede opgavebevillinger beror på delegation fra den pågældende minister.

Konsekvenser for budgetvejledningen

De nuværende disponeringsregler i Budgetvejledningen knytter sig til givne bevillinger. For opgavebevillinger vil dette princip blive videreført. For de statsinstitutioner, der modtager tilskuddet/ydelsen vil disponeringsreglerne imidlertid ændre karakter, da de ikke direkte vil være knyttet til en given bevilling på finansloven.

Budget- og regnskabsreglerne under model 3 vil generelt kunne håndteres ved at opdele regelsættet i to adskilte dele:

En *budgetvejledning*, der knytter sig til bevillingsniveauet, dvs. disponeringsregler for de samlede bevillinger til de forskellige formål. Budgetvejledningen vil ligeledes blive videreført for en række bevillinger, der ikke nødvendigvis påvirkes af overgangen til model 3, f.eks. bevillinger til en række indkomstoverførsler, øremærkede tilskudsbevillinger, bevillinger knyttet til indtægtsbudgettet mv.

Et ”*økonomireglement*” der fastsætter en række regler for statsinstitutionernes dispositioner. Her vil optræde regler der knytter sig til afholdelse af

bestemte typer af udgifter og indtægter, personale og personaleudgifter, investeringer, likviditetsanvendelse mv. Det vil formentlig være hensigtsmæssigt at inddrage dele af regnskabsbekendtgørelsen, således at økonomireglementet også dækker krav til rapportering og registrering mv.

Det skønnes, at det vil blive nødvendigt at ændre statsregnskabsloven og regnskabsbekendtgørelsen som følge af indførelsen af et økonomireglement.

Bevillingstyper

Bevillingen af det samlede tilskud eller køb af ydelse under model 3 vil kunne gives som enten "anden bevilling" eller reservationsbevilling afhængig af, om der skal være videreførelsesadgang. Opgavebevillingen vil således kunne gives ved at anvende de allerede eksisterende bevillingstyper.

Derimod vil bevillingstyperne driftsbevilling og statsvirksomhed kun blive anvendt i det omfang, man måtte vælge at undtage nogle institutioner fra den ændrede bevillingsstruktur. Hermed forsvinder også muligheden for at bruge bevillingstyperne til at sondre mellem institutioner efter omfanget af frihedsgrader.

Dette problem kan dog løses ved i "økonomireglementet" at undtage visse typer af institutioner fra lønsumsstyringen og regulere adgangen til videreførelse af underskud.

Bevillingstypen anlægsbevilling vil formentlig kun blive anvendt for områder såsom infrastruktur og nationalejendom, der fortsat budgetteres og udgiftsføres svarende til årets andel af investeringsudgiften, jf. beskrivelsen i kapitel 5. Lovbundne bevillinger vil kunne videreføres uændret.

Bevilling af indtægter

En lang række statsinstitutioner har betydelige indtægter, som ikke hidrører fra staten, i form af gebyrer, salg af varer og tjenesteydelser, EU-tilskud, tilskud fra private fonde etc.

For de indtægter, der i dag er en del af bevillingen til statsinstitutionerne på finansloven, gives som følge af nettobevillingsprincippet for bevillingstyperne driftsbevilling og statsvirksomhed en mulighed for at genanvende

øgede indtægter. Dermed har institutionerne et incitament til at være opmærksomme på budgettets indtægtsside.

Da institutionernes driftsbevilling eller statsvirksomhed i model 3 ikke figurerer på finansloven, skal der findes en anden måde at håndtere sådanne indtægter.

Under forudsætning af, at institutionerne også fremover skal have mulighed for at genanvende øgede indtægter, skal det overvejes nærmere, hvordan indtægterne håndteres. En mulighed er, at indtægter og udgifter vedrørende indtægtsgivende aktivitet bemyndiges som en del af tilskudsbetingelserne for det enkelte tilskud. Indtægter og udgifter vil således alene optræde i institutionens eget budget og regnskab. Man skal dog være opmærksom på, at en sådan model bryder med det eksisterende bruttokonteringsprincip.

De nuværende regler for prisfastsættelse og omkostningskalkulation mv. i forbindelse med udførelse af indtægtsdækket virksomhed, salg af varer og tjenesteydelser, gebyrer mv. vil kunne videreføres som en del af økonomireglementet.

Lønsum

Model 3 må indrettes, så der tages hensyn til, at restriktioner på personaleomkostningerne (løn og feriepenge) kan videreføres. Lønstyringen kan bevares ved i økonomireglementet at videreføre særlige regler for disponering af lønomkostninger i statsinstitutioner.

Et system med lønsumsrammer for hvert ministerområde vil kunne videreføres, men det kræver, at budgetteringen af lønudgifter i den enkelte statsinstitution fortsat kan identificeres og rammekodes (i SB-systemet).

Videreførelsesadgang

For visse bevillingstyper er der i dag mulighed for at kunne videreføre uforbrugte bevillinger til efterfølgende finansår. Med model 3, hvor den enkelte statsinstitutionens indtægter og omkostninger er adskilt fra bevillingsniveauet, ændres betingelserne for videreførelsesadgangen.

For *den enkelte institution* vil der således ikke være tale om videreførsel af bevillinger. Derimod vil der i den enkelte institution kunne optræde et

likviditetsmæssigt over- eller underskud, som vil kunne reguleres via likviditetsordningen.

På *bevillingsniveauet* kan der fortsat optræde videreførelse af uforbrugte bevillinger i traditionel forstand. Der vil imidlertid ikke som hovedregel være behov for at kunne videreføre uforbrugte bevillinger, idet hensynet til institutionernes incitamenter og driftsmæssige fleksibilitet tilgodeses via likviditetsordningen.

Der kan dog være situationer, hvor bevillingen af en eller anden grund ikke har kunnet udmøntes og formålet derfor ikke har kunnet tilgodeses.

Håndtering af underskudsgivende institutioner

Det kan være nødvendigt at indføre regler, der sikrer imod videreførelse af meget væsentlige underskud eller akkumulering af underskud over flere år.

Der kan derfor overvejes et supplement til de foreslåede lofter for gældsætningen. F.eks. kan videreførelse af underskud over eksempelvis tre år – eller akkumulering af et underskud over en vis størrelse – medføre, at institutionen i samarbejde den ansvarlige minister pålægges at udarbejde en plan til løsning af problemet, som herefter forelægges Finansministeriet. Tilførsel af ekstraordinære midler til nødlidende institutioner bør være omfattet af den pågældende ministers rammeansvar.

Fordeling af omkostninger på opgaver

Der vil blive stillet krav om, at institutionerne kan adskille og fordele indtægter og omkostninger vedr. de enkelte opgavebevillinger. Der henvises til diskussionen i kapitel 7.

6.6. Sammenfatning og anbefalinger

Nedenfor sammenfattes udvalgets anbefalinger og vurderinger af fordele og ulemper ved de tre modeller, der er diskuteret i kapitlet:

Fordelen ved at indføre omkostningsregnskaber (model 1) er primært, at der sker en synliggørelse af omkostninger og dermed ressourceforbruget i staten. Anvendelsen af regnskabsinformation styrkes, og den interne regnskabsrapportering kan målrettes i forhold til institutionernes og ministeriernes styringsbehov.

Der kan godt indføres omkostningsregnskaber uden nødvendigvis at lægge tilsvarende principper til grund for bevillingerne. Den styringsmæssige gevinst begrænses dog af, at et omkostningsregnskab ikke har en direkte incitamentsvirkning. Institutionerne vil endvidere skulle indrette administration og styring, således at man kan tilgodese såvel en udgiftsbaseret bevillingsrapportering som en parallel omkostningsrapportering inden for ministerområdet.

Om end omkostningsregnskaberne kan stå alene, viser erfaringerne fra andre lande, at perspektivet vil være en efterfølgende indførelse af omkostningsprincipper på budgetsiden.

Udvalget anbefaler model 2 som en ramme for indførelse omkostningsprincipper i bevillingsudmålingen og disponeringsreglerne. Fordelen ved model 2 er således, at de skitserede ændringer i disponeringsreglerne styrker institutionernes incitamenter til – og muligheder for – at gennemføre investeringer, der på sigt medfører effektiviseringer, at forbedre kapitaludnyttelsen samt at styrke vedligeholdelsesindsatsen. Modellen vil endvidere generelt styrke og ansvarliggøre ledelsesniveauet. Endelig kan modellen sikre, at synliggørelsen af omkostninger sker allerede på budgetterings-tidspunktet og således kan bruges fremadrettet som grundlag for prioriteringsbeslutninger, såvel i Folketinget som i det enkelte ministerium.

Model 2 indeholder imidlertid ikke i sig selv elementer til at kæde styringen på omkostninger sammen med styringen på opgaveudførelsen og de resultater, der ønskes opnået. Dette er netop baggrunden for den tredje model, der er behandlet i kapitlet.

Fordelen ved model 3 er, at der med anvendelsen af et optjeningsprincip skabes øget fokus på opgaveløsningen i staten. Da der kun kan indtægtsføres i takt med leveringen, kan institutionerne styres direkte på resultater, og der vil kun kunne opspares og videreføres midler i institutionerne, hvis de aftale opgaver kan udføre billigere end forudsat i afregningsmodellen.

Desuden kan den ændrede bevillingsstruktur bruges som udgangspunkt for en klarere adskillelse af bestiller- og udførerrollen inden for staten og en større konkurrence om opgaveløsningen. Endelig kan modellen danne udgangspunkt for en væsentlig forenkling af finanslov og regnskabsdokumenter.

Udvalget finder, at en integreret styring af omkostnings- og indtægtssiden som foreslået under model 3 vil have en række principielle fordele set i forhold til omlægningens overordnede sigte. Det bør derfor tilstræbes, at omkostningsbaserede bevillinger på sigt kombineres med optjeningsprincipper for bevillingsudmålingen, og at optjeningsprincippet understøttes af en ændret bevillingsstruktur på finansloven, som foreslået i diskussionen af model 3.

Model 3 forudsætter imidlertid væsentlige ændringer i styringsrelationer, disponeringsregler og opstillingen af finanslov og regnskabsdokumenter. Det anbefales derfor, at der igangsættes et analysearbejde med henblik på en nærmere udmøntning af modellen. Først på baggrund af dette analysearbejde tages endelig stilling til implementeringen af modellen.

Udvalget skal bemærke, at selv om man på baggrund af dette analysearbejde måtte vælge ikke at gennemføre model 3, vil der under alle omstændigheder være behov for i sammenhæng med indførelsen af omkostningsprincipper at forny og styrke redskaberne i statens mål- og resultatstyring.

Indførelse af omkostningsprincipper på finansloven vil have væsentlige styringsmæssige konsekvenser, herunder især på investeringsområdet. Det anbefales, at den konkrete tilrettelæggelse af retningslinjerne for bevillingsstyringen og for styring og finansiering af investeringer baseres på følgende hovedpunkter:

- Principperne for udgiftsføring ændres for kortfristede investeringer med en levetid op til fem år, således at der udgiftsføres svarende til årets afskrivninger og forrentning af den pågældende investering. Dette vil give institutionerne bedre muligheder for at investere i f.eks. ny teknologi med henblik på opnåelse af effektiviseringer. Tilsvarende retningslinjer bør gælde for langfristede investeringer i aktiver, der kan betragtes som almindelige produktionsfaktorer, og som kan indgå i institutionernes tilpasning af aktivsammensætningen på kort sigt (variable aktiver).
- Disponeringsreglerne bør indrettes således, at investeringer i aktiver, hvor det ikke er muligt eller hensigtsmæssigt på kort sigt at ændre aktivsammensætningen (faste aktiver), kan behandles efter de nuværende udgiftsbaserede principper. Det vil især gælde infrastruktur, nationalejendom og eventuelt forsvarets investeringer.

- For at sikre incitamenter til effektiviseringer bør anvendes et mere konsekvent rammebevillingsprincip, således at institutionerne kun foretager investeringer, såfremt det er rentabelt ud fra en totaløkonomisk betragtning. Der skal være plads inden for bevillingen til øgede kapitalomkostninger. Omvendt skal institutionerne kunne beholde en gevinst, hvis der kan opnås besparelser ved at investere mere fornuftigt.
- Forelæggelsesreglerne justeres, således at alle anskaffelser og investeringer over 50 mio.kr. skal forelægges. Flerårsbudgetter bør spille en væsentlig rolle som grundlag for godkendelsen af nye investeringsprojekter.
- Mulighederne for at overføre flere ejendomme til huslejeordningen bør undersøges, således at styringen af ejendomsinvesteringerne i videst mulig udstrækning professionaliseres.
- Reglerne for finansieringen bør indrettes så enkelt som muligt, idet der bør gælde, at:
 - Ved overgangen til omkostningsbudgettering udstyres institutionerne med en gæld svarende til omfanget af aktiver. Herudover forøges aktiverne med en statsforskrivning, der svarer til loftet for institutionens gældsætning, således at egenkapitalen på åbningsbalancen svarer til omfanget af statsforskrivningen. Der foretages en rammekorrektion, således at overgangen er neutral for ministerierne.
 - Statsinstitutionerne kan ikke opnå finansiering på det private lånemarked, men skal anvende statslig finansiering
 - Likviditet til at gennemføre investeringer og effektuere hensættelser bevilges ikke. Institutionerne har i stedet for adgang til at trække på en kassekredit med en tilknyttet rente og med et loft for den akkumulerede gældsætning.

Kapitel 7

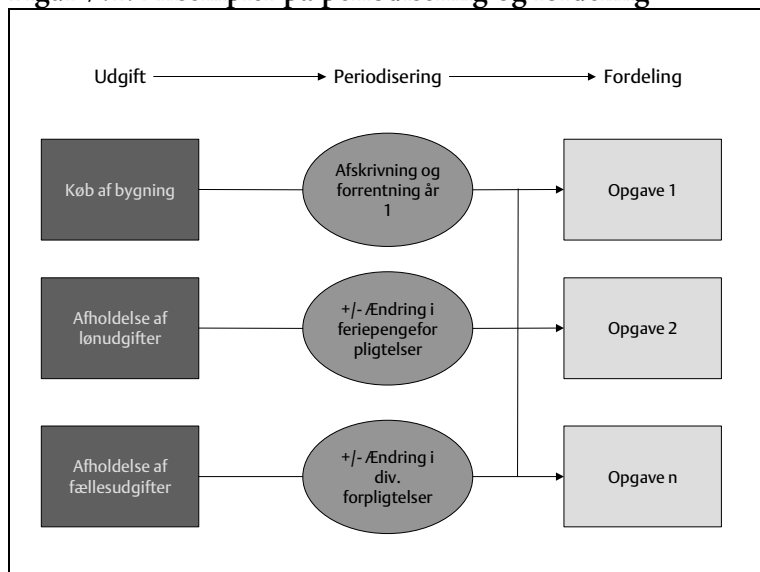
Omkostningsfordeling

7.1. Indledning

Ved anvendelse af omkostninger som grundlag for regnskabsaflæggelsen og den bevillingsmæssige styring skal institutionernes værdier og forpligtelser opgøres, og der skal foretages en tidsmæssig opdeling af ændringerne heri – en *periodisering*. Forskellige afskrivningsmetoder fastsætter eksempelvis en periodisering af investeringsudgifter i takt med ressourceforbruget.

Periodisering er imidlertid ikke tilstrækkeligt. For at opnå formålene med en omlægning til omkostningsbaserede budget- og regnskabs som beskrevet i kapitel 2, må vi ligeledes være i stand til at *fordele* årets omkostninger på relevante dimensioner såsom hovedformål, aktiviteter eller opgaver. I *figur 7.1.* nedenfor er principperne i henholdsvis periodisering og fordeling illustreret.

Figur 7.1. Eksempler på periodisering og fordeling



Omkostningsfordelinger er blandt andet en forudsætning for at kunne øge gennemskuelligheden om, hvad de enkelte opgaver eller aktiviteter koster og for at kunne sammenholde omkostninger og resultater. Omkostningsfordelinger er endvidere et vigtigt redskab i institutionernes interne styring.

Omkostningsfordeling vil endelig indgå som en nødvendig forudsætning for eventuelt at basere den fremtidige bevillingsstyring på et optjeningsprincip for bevillingsudmålingen og indførelse af opgavebevillinger.

Omkostninger henføres ofte til forskellige niveauer eller dimensioner afhængig af, hvad omkostningsfordelingen skal bruges til. Det er derfor afgørende, at den omkostningsfordeling, der vælges som grundlag for den eksterne bedømmelse og præsentation af institutionen ligeledes giver mening i forhold til den interne styring.

Der er allerede indarbejdet retningslinjer i det statslige budget- og regnskabssystem for omkostningsfordelinger i forbindelse med pris- og takstfastsættelse, udarbejdelse af projektbudgetter for ikke-kommercielle aktiviteter samt andre indtægtsgivende aktiviteter.

Statsinstitutionerne skal endvidere fordele bevillinger på hovedformål og aktiviteter i finanslovens virksomhedsoversigter, idet fællesudgifterne dog figurerer som et selvstændigt hovedformål.

Med en generel indførelse af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper vil det være hensigtsmæssigt at udvide kravene til anvendelse af omkostningsfordelinger. Dette kan ske ved at generalisere de regler, der i dag findes i vejledning om priskalkulation og præsentere oplysningerne i en fornyet virksomhedsoversigt.

I forhold til de nuværende virksomhedsoversigter bør omkostningsfordelinger i et omkostningsbaseret bevillingssystem indebære, at fællesomkostningerne fordeles på de øvrige opgaver eller aktiviteter, herunder omkostninger til afskrivning og forrentning.

Anvendelse af omkostninger i regnskab og eventuelt bevillinger bør også være en katalysator for at anvende omkostningsfordelinger som en del af det interne styringsgrundlag.

I afsnit 7.2 gennemgås formålene med omkostningsfordeling set i forhold til omlægningens overordnede formål.

I afsnit 7.3 beskrives de retningslinjer for omkostningsfordelinger, der allerede gælder i staten.

På baggrund af formålsdiskussionen opstilles i afsnit 7.4 forslag til, hvordan omkostningsfordelinger fremover kan foretages i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem med henblik på henholdsvis den eksterne præsentation og bedømmelse af institutionens opgavevaretagelse og den interne styring.

7.2. Formål med omkostningsfordelinger

Der angives typisk tre generelle begrundelser for at foretage omkostningsfordelinger i en virksomhed. For det første kan omkostningsfordelinger indgå i grundlaget for prisfastsættelsen af virksomhedens ydelser eller produkter og for fastsættelsen af interne afregningspriser. For det andet kan omkostningsfordelinger bruges til at beregne rentabiliteten af virksomhedens forskellige aktiviteter. Endelig er en fordeling af omkostningerne et vigtigt redskab til at foretage sammenligninger mellem virksom-

heden og andre leverandører eller af den samme organisationsenheds leverancer over tid.

Disse generelle formål er også gældende for statsinstitutioner, idet hensynet til rentabiliteten dog sjældent er relevant i staten på samme måde som i en privat virksomhed. I stedet kan det være relevant at sammenstille omkostningerne med målopfyldelsesgraden for en bestemt aktivitet eller opgave.

I forhold til det overordnede sigte med omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper kan formålene med omkostningsfordelinger sammenfattes som følger:

Øget gennemsækelighed

Når regering og Folketing skal tage stilling til nye bevillingsforslag, kan det i mange tilfælde være relevant, at omkostningerne kan identificeres på opgave- eller aktivitetsniveau. Omkostningsfordeling kan således være en forudsætning for, at der er tilstrækkelig gennemsækelighed om, hvad de forskellige opgaver eller aktiviteter koster. Denne information kan herefter blandt andet bruges til at forbedre grundlaget for prioriteringer.

Endvidere kan omkostningsfordelingen bruges som udgangspunkt for sammenligninger af alternative leverandører eller af den samme leverandør over tid. Det niveau man vælger at omkostningsfordele på i finanslov og virksomhedsregnskab vil dog ikke i alle tilfælde være det relevante niveau i forhold til konkurrenceudsættelse. Det må forudses, at konkurrenceudsættelse også fremover primært vil ske i forhold til mere afgrænsede funktioner i en statsinstitution, såsom rengøring, IT-service og lignende, hvilket stiller krav om en mere detaljeret omkostningsfordeling, end den der hensigtsmæssigt kan præsenteres i finanslov og virksomhedsregnskab.

Bedre intern styring

Omkostningsfordeling kan ligeledes være et hensigtsmæssigt instrument til at sikre, at omkostningsprincipperne får gennemslag på alle relevante niveauer i institutionernes interne styring. En række institutioner anvender allerede omkostningsfordelinger som grundlag for den interne styring. I forbindelse med forsvarets nye økonomistyringsmodel er fordeling af omkostninger på slutprodukter eksempelvis et helt afgørende element, jf. kapitel 3.

Eksterne krav til præsentation af omkostningsfordelinger vil formentlig i sig selv fungere som en katalysator for også at bruge omkostningsfordelinger i den interne styring. For at omkostningsfordelinger kan medvirke til at forbedre styringsgrundlaget forudsættes, at der er en tæt sammenhæng imellem den interne og den eksterne fordeling.

Forudsætning for optjeningsprincipper og opgavebevillinger (model 3)

Hvis omkostningsprincipperne indføres i kombination med optjeningsprincipper og opgavebevillinger (model 3), får omkostningsfordelinger en anden og langt mere formel stilling som grundlag for bevillingsudmålingen. Hvilken metode, der vælges til at fordele eksempelvis afskrivninger, forrentning eller andre beregnede omkostningselementer vil således efter denne model have direkte betydning for udmålingen af bevillinger til de enkelte opgaver eller for takster pr. enhed af en opgave.

7.3. Nuværende principper for omkostningsfordeling i staten

I den private sektor er der kun meget få regler for omkostningsfordelinger. Det skyldes blandt andet, at prisfastsættelsen som udgangspunkt ikke er reguleret, men afspejler markedsforholdene. Derudover kan der være konkurrencehensyn, der taler for at begrænse de lovgivningsmæssige krav på dette felt.

I staten er situationen i en vis forstand den omvendte. Prisfastsættelsen er reguleret, og de konkurrencemæssige hensyn går især på at sikre, at der er åbenhed omkring omkostningerne for de enkelte produkter eller ydelser, og at institutionernes prisfastsættelse ikke er konkurrenceforvridende. For afgifter og gebyrer af ikke-skattemæssig karakter, er det af hensyn til grundlovens bestemmelser endvidere vigtigt at kunne dokumentere, at taksten ikke overstiger omkostningerne.

De væsentligste nuværende krav til anvendelse af omkostningsfordelinger i staten findes på følgende områder:

- Områder omfattet af vejledning om priskalkulation
- Virksomhedsregnskaber
- Virksomhedsoversigter i finansloven

7.3.1. Områder omfattet af vejledning om priskalkulation

Beregningsgrundlaget for fastsættelse af priser og takster i forbindelse med salg og gebyrfinansierede aktiviteter, projektbudgetter for ikke-kommercielle aktiviteter og beregning af omkostninger for indtægtsdækket virksomhed og indtægtsgivende aktiviteter i øvrigt er fastsat i *vejledning om priskalkulation*.

Vejledningen indebærer, at institutionerne ved siden af de udgiftsbaserede budgetter og regnskaber skal beregne omkostninger, som med visse undtagelser indeholder de samme elementer, der indgår i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem som beskrevet i de foregående kapitler.

Vejledningens hovedkrav til omkostningsberegningerne er:

For *direkte omkostninger* såsom køb af varer og tjenesteydelser og lønudgifter stilles ikke krav om periodisering som grundlag for omkostningsberegningen, hvorfor årets udgifter henføres direkte til det enkelte produkt eller den enkelte ydelse. For løn tages udgangspunkt i en fordeling efter tidsforbrug på baggrund af tidsregistreringer eller lejlighedsvis skøn.

For *indirekte omkostninger*, der allerede fremgår af institutionens budget og regnskab (f.eks. husleje, kontorhold, IT, ledelse og administration i øvrigt), fordeles omkostningerne efter en eller flere fordelingsnøgler. En fordelingsnøgle er en regneregulering, der fastsætter, hvordan de indirekte omkostninger fordeles på f.eks. ydelser eller produkter. Typisk anvendes lønandele, hvor den pågældende omkostning fordeles med en andel, der svarer til andelen af lønomkostninger for det pågældende produkt. Alternativt kan eksempelvis anvendes andel af lokaleforbrug.

Indirekte omkostninger, der ikke fremgår af budget og regnskab, og som derfor skal beregnes særskilt, omfatter forrentning og afskrivninger af kapital, beregnede omkostninger for produktionsfaktorer, der er stillet gratis til rådighed, samt forbrug af tidligere afholdte driftsudgifter. Forrentningen skal baseres på en af Finansministeriet udmeldt real kalkulationsrente. For afskrivninger er der ikke fastsat præcise krav til afskrivningsmetoden. De beregnede indirekte omkostninger fordeles efter samme principper som andre indirekte omkostninger.

Såfremt institutionen har en stabil opgavevaretagelse, giver vejledningen mulighed for, at man kun behøves at foretage omkostningsberegningerne

én gang, hvorefter man i de efterfølgende år kan nøjes med at beregne et fast procenttillæg for de indirekte omkostninger.

7.3.2. Virksomhedsregnskaber

Virksomhedsregnskaberne skal indeholde omkostningsbaserede resultatopgørelser for de indtægtsdækkede områder. Her anvendes vejledning om priskalkulation som grundlag for omkostningsfordelingen, jf. ovenfor. Der skal i virksomhedsregnskabet redegøres for de anvendte fordelingsprincipper.

Det skal endvidere overvejes, hvorvidt der for ensartede institutioner kan foretages analyser af fællesudgifter. Det oprindelige aktstykke for virksomhedsregnskabsordningen indebærer, at der i driftsregnskabet for de enkelte hovedformål skal opgøres udgifter til generel ledelse og administration over 4 år i procent af bruttoudgifterne. I driftsregnskaberne kan der herudover opereres med en bidragsmodel, og driftsregnskabet kan i øvrigt udarbejdes omkostningsbestemt.

Datagrundlaget for opgørelse af fællesudgifter skal endvidere så vidt muligt fremgå direkte af de økonomisystemer, institutionen anvender i den daglige økonomistyring. Datagrundlaget tilvejebringes eksempelvis i institutionens interne regnskab, tidsregistreringssystemer eller skøn baseret på lejlighedsvis registreringer.

7.3.3. Virksomhedsoversigter i finansloven

Institutioner med bruttoudgifter over 10 mio.kr. skal i finanslovens anmærkninger opstille en virksomhedsoversigt. Oversigten viser en fordeling af bevillingen på hovedformål. Fordelingen indeholder dermed ikke omkostningselementer såsom afskrivninger og forrentning. Der stilles heller ikke krav om fordeling af fællesudgifter, der i stedet opgøres som et separat hovedformål i oversigten.

Virksomhedsoversigten er således ikke udtryk for en egentlig omkostningsfordeling, men en justeret oversigt vil fremover kunne danne udgangspunkt for omkostningsfordelinger i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem, jf. afsnit 7.4.

Ud over fordelingen på hovedformål indeholder virksomhedsoversigten fordelinger på:

- aktiviteter. Her angives aktivitetsomfanget for et eller flere aktivitetsområder under hvert hovedformål, f.eks. antal sager, antal elever mv.
- produktivitet/enhedsomkostninger. Her angives ressourceforbruget pr. produceret enhed under hver aktivitet
- behov og behovsdækning. Her angives indikatorer for opfyldelsen af de behov, som aktiviteterne skal tilgodese.
- effektivitet. Under dette punkt opføres indikatorer for kvaliteten eller virkningen af ydelserne.

Institutioner, der udarbejder virksomhedsregnskab skal dog kun udfylde den del af virksomhedsoversigten i finansloven, der vedrører hovedformål og aktiviteter.

Virksomhedsoversigterne har ikke status af egentlige bevillingsforudsætninger. Oversigterne er i de senere år blevet tillagt mindre vægt, hvilket formentlig skyldes, at kravene til produktivits- og effektivitetsopgørelser, som i sin tid var en væsentlig motivation for at indføre oversigterne, ikke længere gælder for institutioner, der udarbejder virksomhedsregnskaber.

7.4. Omkostningsfordeling i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem

I afsnittet gennemgås først nogle principper for de omkostningsfordelinger, som statsinstitutionerne i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem skal præsentere udadtil i virksomhedsoversigter eller lignende. Principperne forholderes til de tre modeller for indførelse af omkostningsprincipper, der blev gennemgået i kapitel 6. Dernæst diskuteres principper for omkostningsfordelinger i den interne styring.

7.4.1. Generelle principper for eksterne omkostningsfordelinger

Omkostningsfordeling i et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem bør indebære, at alle relevante omkostninger fordeles på aktiviteter eller opgaver. Forskellen til de omkostningsfordelinger, der allerede foretages i staten, vil dels bestå i, at reglerne for omkostningsfordeling på indtægtsdækkede områder mv. kan bredes ud til alle statsinstitutioner, dels at fællesomkostninger – herunder afskrivninger og forrentning – kan fordeles ud på opgaver og aktiviteter.

Afgrænsning

Set i lyset af formålene med at indføre omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper vurderes, at alle statsinstitutioner som udgangspunkt bør være omfattet af eksterne krav til omkostningsfordelinger uanset finansieringsform. I forbindelse med implementeringsarbejdet kan spørgsmålet om bagatelgrænser og dispensationsmuligheder overvejes nærmere. Endvidere kan det overvejes, om kravet om omkostningsfordelinger nødvendigvis skal rulles ud samtidig med en overgang til omkostningsprincipper i regnskab og/eller bevillinger.

Hvad skal omkostningerne henføres til?

Afhængig af formålet kan en statsinstitutions omkostninger fordeles på en række dimensioner. De eksterne krav til institutionernes omkostningsfordelinger bør fremover navnlig knytte sig til *opgaveniveauet*. Den præcise definition og afgrænsning af opgaver vil variere fra område til område. Ligesom der i dag ikke er centralt fastsatte krav til afgrænsningen af hovedformål og aktiviteter i virksomhedsoversigterne, bør der ikke være præcise regler for afgrænsningen af opgaver, men Finansministeriet vil kunne udarbejde en vejledning, som ministerierne kan anvende i deres egen afgrænsning af opgaverne.

Opgaverne vil dog skulle skabe en balance i forhold til lovgivningsmæssige krav, resultatkontrakter og til institutionernes interne styring. Det vurderes, at opgaver i de fleste tilfælde vil kunne oversættes til de nuværende kategorier "hovedformål" eller "aktiviteter" i virksomhedsoversigterne.

Præsentation: Justering af virksomhedsoversigterne

Indførelsen af obligatoriske omkostningsfordelinger kan tage udgangspunkt i en justering af retningslinjerne for udarbejdelsen af virksomhedsoversigter i finansloven respektive de opgørelser på hovedformål og aktivitet, der findes i virksomhedsregnskaberne. Der vil dog gælde en række særlige forhold afhængig af den valgte generelle model for indførelse af omkostningsprincipper.

Fordelen ved at tage udgangspunkt i virksomhedsoversigterne knytter sig blandt andet til, at opdelingen i hovedformål og aktiviteter skønnes at svare nogenlunde til den opdeling, det fremover vil være relevant at henføre omkostningerne til. Desuden vil det være en fordel at videreføre den systematik og de arbejdsprocesser omkring udarbejdelsen af finanslov og

virksomhedsregnskaber, som allerede er indarbejdet i ministerier og institutioner.

I forhold til den nuværende opsætning af virksomhedsoversigterne vil der skulle foretages en række justeringer. Oversigten vil fremover være omkostningsbaseret og dermed indeholde beregnede omkostningsselementer såsom afskrivninger og forrentning. Denne ændring vil ske automatisk i kraft af det ændrede grundlag for regnskabsaflæggelsen og eventuelt bevilningen. Hvor fællesomkostninger i dag er samlet i et særskilt hovedformål ("generel ledelse og administration"), vil fællesomkostninger og andre omkostninger, der ikke direkte kan henføres til de enkelte hovedformål, skulle fordeles efter en eller flere fordelingsnøgler. Det vil dog være relevant, at oversigten opbygges på en sådan måde, at det fremgår, hvor meget de indirekte omkostninger udgør af hver enkelt opgave, og hvor meget de udgør totalt set.

Det bør være regelfastsat, at alle direkte og indirekte omkostninger skal fordeles, med mindre institutionen har opnået dispensation herfra. Den konkrete fordeling af omkostningerne i virksomhedsoversigterne bør dog ikke være en egentlig bevillingsforudsætning. Det indebærer, at principperne for fordeling kan gøre til genstand for revision, mens den konkrete fordeling ikke har bevillingsmæssig betydning og derfor ikke meningsfuldt kan revideres.

Fordelingsnøgler

De relevante fordelingsnøgler vil kunne variere for forskellige områder, men principperne i vejledning om priskalkulation vil i vid ustrækning kunne videreføres. I vejledningen anvendes fordeling efter gennemsnitsomkostninger. Det indebærer, at både variable og faste omkostninger fordeles på opgaver. Denne fremgangsmåde vil også fremover i langt de fleste tilfælde være den mest relevante.

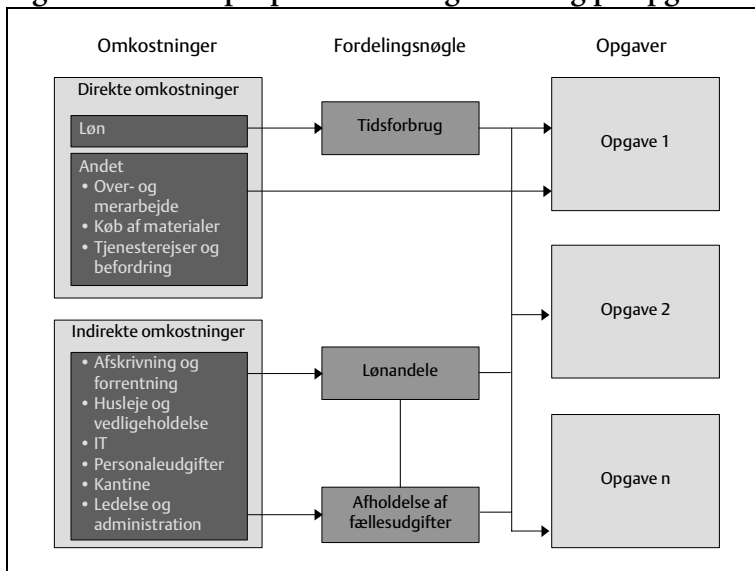
Hvor hele årsværk ikke direkte kan henføres til en opgave, vil lønomkostningen kunne fordeles efter tidsforbrug. Indirekte omkostninger vil i de fleste tilfælde kunne fordeles efter lønandele, således at andelen af den pågældende omkostningsart fordeles svarende til opgavens andel af lønomkostningerne. I andre tilfælde kan det være relevant at anvende f.eks. lokaleudgifter som fordelingsnøgle.

I forhold til fordelingsnøgler og andre konkrete metoder til fordeling af omkostninger, vurderes det mest hensigtsmæssigt ikke at formulere præcise regler for, hvilke metoder der skal anvendes. Denne linje har hidtil vist sig tilstrækkelig i forhold til de krav, som konkurrenceudsættelsen og grundloven stiller til omkostningsberegninger, og skønnes også tilstrækkelig fremover, med mindre man vælger at overgå til opgavebevillinger, jf. nedenfor. Præcise regler for valg af fordelingsnøgler vil også være problematisk set i lyset af, at forskellige fordelingsnøgler kan være relevante på forskellige områder.

Det er derfor bedre at udarbejde en generel vejledning som afløser for priskalkulationsvejledningen. Af en sådan generel vejledning kan fremgå, hvilke fordelingsnøgler der generelt vil være velegnede. Der bør dog være krav om, at ministerierne i virksomhedsregnskabet redegør for de anvendte fordelingsprincipper, jf. kapitel 8 om rapportering.

I figur 7.2. nedenfor er vist et eksempel på en omkostningsfordeling på opgaver.

Figur 7.2. Eksempel på omkostningsfordeling på opgaver



Omkostningsfordeling efter model 1: Omkostningsregnskab

Som beskrevet i kapitel 6 indebærer model 1, at omkostningsprincipperne alene indføres i institutionernes virksomhedsregnskaber sideløbende med

en udgiftsbaseret finanslov. Grundlaget for de eksisterende virksomhedsoversigter i finansloven og en egentlig omkostningsfordeling vil derfor ikke være det samme.

En oversigt over omkostningerne fordelt på opgaver kan optræde i virksomhedsregnskabet i tilknytning til den omkostningsbaserede regnskabsaflæggelse.

Hvis omkostningsfordelingen ligeledes skal optræde på finansloven, rejser den problemstilling, at der ikke vil være sammenhæng imellem omkostningsfordelingen og bevillingen til den pågældende institution. For at man som læser kan slutte fra bevillingen og budgetspecifikationen i anmærkningerne til virksomhedsoversigten, kunne man evt. udvide virksomhedsoversigten, således at udgifter og omkostninger udskilles både for hver enkelt opgave og for totalen.

Dette vil dog gøre finanslovens anmærkninger længere og mere komplicerede. Hvis model 1 kun er en overgangsmodel, indtil der gennemføres omkostningsbaserede bevillinger (model 2 eller 3), vil det formentlig heller ikke være hensigtsmæssigt at bruge mange administrative ressourcer på en præsentation i finansloven.

Omkostningsfordeling efter model 2: Omkostningsbevillinger

Model 2 indebærer, at omkostningsprincipperne indarbejdes i bevillingsudmålingen, således at bevillinger og regnskaber udarbejdes på det samme grundlag. Dette vil også give et ensartet grundlag for virksomhedsoversigten i finansloven og virksomhedsregnskabet.

Det vil medføre en væsentlig forenkling i forhold til model 1, idet der i finansloven vil være overensstemmelse mellem bevilling, budgetspecifikation og omkostningsfordelingen i en justeret virksomhedsoversigt.

Omkostningsfordeling efter model 3: Omkostningsbaserede bevillinger med optjeningsprincip

Model 3 medfører, at bevillingen udmåles efter et optjeningsprincip, og bevillingsstrukturen opbygges efter opgavebevillinger. Det indebærer, at omkostningsfordelinger får en væsentligt anderledes betydning end i model 1 og 2.

For det første vil omkostningsfordelingen skulle anvendes direkte i afgrænsningen af de enkelte opgavebevillinger og i beregningen af priser pr. opgave eller takster pr. produceret enhed af en opgave. Det kan overvejes, om dette vil kræve mere præcise regler for, hvordan omkostningsfordelingerne skal foretages, herunder hvilke fordelingsnøgler der skal anvendes. Hvis en institution dækker flere opgaver, skal det endvidere overvejes nærmere, hvordan dobbeltregning af fordelte omkostninger kan undgås.

For det andet vil den ændrede bevillingsstruktur indebære, at institutionerne ikke længere optræder med selvstændige bevillinger på finansloven. Virksomhedsoversigterne vil derfor ikke kunne videreføres som grundlag for omkostningsfordelinger på finansloven. I virksomhedsregnskaberne vil der dog fortsat være behov for en oversigt, der viser institutionens aktiviteter fordelt på opgaver.

7.4.2. Omkostningsfordelinger i institutionernes interne styring

Som en del af grundlaget for god økonomistyring bør statsinstitutionerne være i stand til at sammenkæde økonomi, aktiviteter og resultater. Det skal således være muligt at henføre omkostninger til konkrete aktiviteter. En yderligere ambition bør være at sammenkoble ressourceforbruget for de enkelte aktiviteter med de resultater, der ønskes opnået.

Det er allerede med det eksisterende budget- og regnskabssystem muligt at etablere et styringsgrundlag, der i mere eller mindre avanceret form tillader sådanne sammenstillinger af ressourcer, aktiviteter og resultater. En række statsinstitutioner benytter således også allerede omkostningsfordelinger i den interne styring.

Et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem kan dog medvirke til at forbedre vilkår og muligheder for en intern styring baseret på omkostningsfordeling.

Den afgørende forudsætning er, at den interne omkostningsfordeling kan kobles til den eksterne. Det skal give mening for den enkelte institution at indrette den interne styring på en sådan måde, at alle relevante omkostninger kan henføres til de opgaver eller aktiviteter, der fremgår af finanslovens virksomhedsoversigter eller en tilsvarende opgørelse i virksomhedsregnskabet. Den interne omkostningsfordeling kan således være en del af grundlaget for ledelsens vurderinger af, om ressourceanvendelsen er hen-

sigtsmæssig set i forhold til de eksterne krav og forventninger til opgavevaretagelsen.

Idet der lægges op til, at ministerier og institutioner grundlæggende selv skal formulere og afgrænse opgaver og aktiviteter i virksomhedsoversigterne, synes det rimeligt at forvente, at det sker på en måde, der giver mening internt. Omvendt er det selvfølgelig klart, at opgaven skal tages alvorligt, hvis omkostningsfordelingen skal have en reel styringsmæssig betydning.

I et omkostningsbaseret system vil regnskab og eventuelt bevillinger indeholde omkostningselementer såsom afskrivning og forrentning. Det betyder, at det bliver nemmere at skabe overensstemmelse imellem den eksterne finansielle styring og den interne styring. Samtlige fællesomkostninger vil kunne fordeles internt, uden at man skal etablere et særskilt regnestykke ved siden af regnskabet/bevillingen.

Endelig kan omkostningsprincipperne mere uformelt være ”bærer” af en kulturforandring i statsinstitutionerne, som ligeledes indbefatter overvejelser om omkostningsfordelinger.

I den interne styring vil omkostningerne typisk blive fordelt på:

- *organisatoriske enheder* med henblik på at opgøre enhedernes træk på hinandens ressourcer (f.eks. omkostningscentre, kapacitetscentre, produktions- og servicecentre).
- *aktiviteter* med henblik på at opgøre omkostningerne for forskellige produkter og ydelser. Denne tilgangsvinkel benævnes ofte *Activity Based Costing*. Der fokuseres her på aktiviteterne og deres indbyrdes afhængigheder i udførelsen af institutionens opgaver.

For at skabe en forbindelse til den eksterne omkostningsfordeling er især en aktivitetsbaseret omkostningsfordeling relevant. I institutionernes interne styring vil der dog ofte være behov for at kunne opgøre ressource-trækket i forhold til både aktiviteter og organisatoriske enheder. Generelt stiller det større krav til den styringsmæssige kompetence og registreringsstruktur, at styringen og rapporteringen skal kunne tilgodese flere rapporteringsdimensioner.

Interne registreringer

Anvendelse af omkostningsfordeling forudsætter, at en relevant registreringsstruktur anvendes. I tilknytning til Navision Stat findes sags- og ressourcestyringsmoduler, der kan understøtte en mere udbygget registreringsstruktur.

For at institutionerne kan foretage kalkulationer for de enkelte opgaver, skal datagrundlaget og regnskabsregistreringen også være til stede for hver enkelt opgave.

For at den interne styring indrettes så hensigtsmæssigt som muligt, bør data ikke kun være til stede til brug for forkalkulationen, men også med henblik på at foretage en efterkalkulation, så det er muligt at følge med i, hvordan omkostningerne og indtægterne udvikler sig i løbet af den periode, hvor produktionen foregår.

Det vil endvidere være hensigtsmæssigt, at relevante data er tilgængelige løbende, hvis der er behov for med kort varsel at skulle afgive et tilbud på en leverance – f.eks. i forbindelse med en udfordringssituation.

Visse projekter strækker sig ofte over flere kalenderår. Der er derfor behov for at have data (omkostninger) for hele projektet på tværs af kalenderår. Af *boks 7.1.* fremgår eksempler på relevante data.

Boks 7.1. Eksempler på styringsrelevante data i institutionernes interne registreringer

- indtægter
- hver enkelt type af direkte omkostninger
- hver enkelt type af indirekte omkostninger
- momspligtig eller ikke-momspligtig aktivitet
- periodeopdeling
- præstationer, antal enheder
- tidsforbrug

Endelig skal det i forhold til institutionernes interne styring bemærkes, at der allerede i regnskabsbekendtgørelsens § 7 er fastsat generelle retningslinjer for det interne regnskab, *jf. boks 7.2.* nedenfor.

Boks 7.2. Regnskabsbekendtgørelsens bestemmelser om internt regnskab

§ 7. Regnskabsregistreringen skal tilrettelægges således, at der i hensigtsmæssigt omfang kan udarbejdes regnskaber, rapporter mv. med oplysninger om, hvorledes institutionernes udgifter og indtægter er fordelt på formål, sted, produkt og aktivitet mv.

Stk. 2. Til belysning af aktiviteterne i institutionen skal der i hensigtsmæssigt omfang foretages en registrering af kvantitative oplysninger omfattende præsterede ydelser og ressourceforbruget (f.eks. personalets tidsforbrug) mv.

Stk. 3. Regnskabsregistreringen skal kunne danne grundlag for belysning af, hvad de enkelte aktiviteter og ydelser koster eller forventes at koste, samt hvilke faktorer der er bestemmende for forbruget af ressourcer til produktion. Ligeledes skal det interne regnskab kunne danne grundlag for belysning af forholdet mellem indsats af produktionsfaktorer og antallet af producerede ydelser (produktivitet).

Stk. 4. Finansministeriet kan pålægge regnskabsførende institutioner at anvende interne regnskaber med angivelse af sådanne regnskabers indhold.

De eksisterende bestemmelser indeholder grundlæggende allerede de nødvendige krav til institutionernes registreringer til understøttelse af omkostningsfordelinger. Det vil ikke være hensigtsmæssigt i regnskabsbekendtgørelsen at præcisere anvendelsen af interne regnskaber yderligere, idet bestemmelsen om registrering af kvantitative oplysninger såsom tidsforbrug dog bør gøres mere forpligtende.

7.5. Sammenfatning og anbefalinger

For at opnå formålene med en omlægning til omkostningsbaserede budget- og regnskabssystem som beskrevet i kapitel 2, vil det være hensigtsmæssigt at kunne *fordele* årets omkostninger på institutionernes opgaver.

Omkostningsfordelinger er blandt andet en forudsætning for at kunne øge gennemskueligheden om, hvad udførelsen af de enkelte opgaver eller aktiviteter koster og for at kunne sammenholde omkostninger og resultater. Omkostningsfordelinger kan endvidere være et vigtigt redskab i institutionernes interne styring.

Omkostningsfordeling vil endelig indgå som en nødvendig forudsætning for eventuelt at basere den fremtidige bevillingsstyring på et optjeningsprincip for bevillingsudmålingen og indførelse af opgavebevillinger.

Udvalget anbefaler derfor, at der i et fremtidigt omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem fastlægges et generelt krav om, at institutionerne foretager en fordeling af omkostninger på opgaver.

Udvalget anbefaler, at følgende lægges til grund for de fremtidige obligatoriske omkostningsfordelinger:

- Kravet om omkostningsfordelinger bør gælde samtlige statsinstitutioner, herunder departementer.
- Omkostningerne skal henføres til de opgaver, som institutionerne varetager, idet den nærmere definition og afgrænsning af opgaver foretages decentralt på baggrund af en generel vejledning fra Finansministeriet. Opgaveafgrænsningerne skal sikre en balance i forhold til lovgivningsmæssige krav, resultatkontrakter mv. samt i forhold til den interne styring i institutionerne.
- Omkostningsfordelingerne vil hensigtsmæssigt kunne præsenteres i regi af virksomhedsoversigterne i finansloven og en tilsvarende opstilling i virksomhedsregnskabet. Opstillingerne skal justeres, således at samtlige indirekte omkostninger fordeles, herunder afskrivninger, forrentning og øvrige fællesomkostninger.
- Der vil næppe være hensigtsmæssigt – og i øvrigt forbundet med væsentlige administrative omkostninger – at fastsætte præcise regler for, hvilke fordelingsnøgler institutionerne skal anvende i udarbejdelsen af omkostningsfordelingerne. Men generelle anbefalinger kan indgå i et fremtidigt vejledningsmateriale til afløsning for den nuværende vejledning om priskalkulation.
- De omkostningsfordelinger, der præsenteres eksternt bør udformes, så der kan skabes en tæt sammenhæng til institutionernes interne styring. De nuværende relativt brede krav til institutionernes interne regnskaber og registreringer i regnskabsbekendtgørelsen kan videreføres med mindre justeringer. Indholdet af kravene kan i det store og hele videreføres, men formuleringerne bør gøres mere forpligtende.

De nærmere retningslinjerne vil endvidere afhænge af, hvilken generel model for indførelse af omkostningsprincipper i statsinstitutioner der vælges, jf. kapitel 6.

Kapitel 8

Rapportering

8.1. Indledning

Formålet med statsinstitutioners rapportering er væsensforskellig fra formålet i private virksomheder. Hvor det finansielle resultat har en dominerende betydning for private virksomheders regnskabslæsere, er det i staten *institutionernes opgavevaretagelse i forhold til politisk fastsatte opgaver og målsætninger*, der er af størst betydning. Det indebærer, at de krav der kan stilles til form og indhold af statsinstitutioners rapportering på flere punkter er forskellige fra de krav, der kan stilles til private virksomheder.

Der opereres i staten med tre typer af regnskaber:

- Statsregnskabet, hvor det kontrolleres om finanslovsbevillingerne er afholdt i overensstemmelse med forudsætningerne for deres afgivelse.
- Institutionernes interne regnskaber, der anvendes i den interne styring og ledelse, og som ikke offentliggøres.
- Virksomhedsregnskaberne, som bruges til at kommunikere institutionens finansielle og indholdsmæssige opgavevaretagelse overfor omverdenen.

I dette kapitel vurderes, hvordan den statslige rapportering kan tilrettelægges under omkostningsprincipper. Kapitlets overvejelser vedrører overvejende den eksterne rapportering i statslige institutioner. Statens samlede regnskab berøres kun i begrænset omfang, ligesom de interne regnskaber kun stedvist inddrages.

Indledningsvis opstilles i afsnit 8.2 kort regnskabets brugere og deres informationsbehov. På den baggrund diskuteres i afsnit 8.3, hvordan rapporteringen bør tilrettelægges. Herefter diskuteres i afsnit 8.4 rapporteringsdokumenternes struktur.

8.2. Regnskabets brugere og deres informationsbehov

Der kan identificeres en række potentielle brugere af private virksomheders regnskaber, herunder nuværende og potentielle ejere, finansanalytikere, långivere, leverandører, kunder, ansatte, konkurrenter, offentlige myndigheder og virksomhedens ledelse. Der kan således overordnet skelnes mellem regnskabets interne brugere (ledelsen) og de eksterne (øvrige).

For institutioner i staten suppleres – og delvist erstattes – listen af interessenter med institutioner som Folketinget, Rigsrevisionen, departementer, Finansministeriet og offentligheden i bred forstand. Disse interessenter har til en vis grad – men ikke fuldstændig – roller og interesser, som modsvare private virksomheders regnskabsbrugere jf. nedenfor.

8.2.1. Eksterne brugere

Tages der først udgangspunkt i de informationsbehov, eksterne brugere af private virksomheders regnskaber har, kan der identificeres en række forhold⁴:

- Regnskabet skal give de *nuværende ejere* mulighed for at vurdere, om virksomhedens ledelse forvalter den anvendte kapital i overensstemmelse med ejernes ønsker.
- Regnskabet skal yderligere give *mulige fremtidige ejere* mulighed for at træffe informerede beslutninger om anbringelse af deres kapital. Regnskabet skal derfor give mulighed for at få et indblik i virksomhedens ”evne til at generere fremtidige positive nettobetalinge”.
- Et tilsvarende krav har *ansatte, leverandører og kreditorer*, som stiller produktionsfaktorer til rådighed for virksomheden i forventning om at kunne få betaling herfor.
- Tilsvarende er *kunder* interesserede i, om virksomheden kan levere på indgåede forpligtelser.

Grundlæggende kan der således tales om kontrolinformation (i forhold til nuværende ejere) og om beslutningsinformation (i forhold til mulige fremtidige ejere, ansatte, leverandører, kreditorer og kunder), som skal tilvejebringes via regnskabet.

Den offentlige sektor adskiller sig fra den private ved en række forhold:

⁴ Christensen og Nielsen, Virksomhedens regnskab, 2000.

- Dele af den beslutningsinformation, som i forhold til offentlige institutioner er relevant for ansatte og leverandører, tilvejebringes i budgettet frem for i regnskabet i og med, ingen offentlig udgift kan afholdes uden hjemmel i en bevilling. En særlig forskel er, at bevillingerne på Finansloven er offentlige i modsætning til private virksomheders budgetter, der bevares som interne dokumenter.
- Selvom kontrolrollen varetages også i forhold til statslige institutioner, er det, der kontrolleres, af en anden og mere kompleks karakter, end i private virksomheder. Succes i den offentlige sektor vurderes ikke ud fra bundlinjens resultat, men ud fra omkostningseffektiv implementering af politiske prioriteringer og målsætninger. Egentlig kontrol af anvendelse af finansielle midler har dog overvejende været rettet mod retmæssig anvendelse (anvendelse i overensstemmelse med bevillingsforudsætninger) frem for effektiv anvendelse.
- Ejere, umiddelbar kreditor, og fremtidige ejere er i dag i det store og hele sammenfaldende kategorier for statslige institutioner.

Blandt andet disse forskelle kan forklare anvendelsen af forskellige regnskabsprincipper og rapportering i den offentlige og private sektor.

Hensigten med at indføre omkostningsprincipper er imidlertid at ændre karakteren af de ”beslutninger” og den ”kontrol”, der foretages, og derfor at forøge omfanget og ændre karakteren af den beslutnings- og kontrolinformation, der tilvejebringes. Den vægt der lægges herpå, og måden hvorpå det gøres, er forskellig i de tre modeller, der skitseres i kapitel 6:

1) I alle tre modeller er rationalet for at indføre omkostningsprincipper, at det skal blive lettere at sammenligne ”prisen” på offentlig og privat produktion af offentligt finansierede ydelser. Det indebærer, at de samme typer af information skal tilvejebringes for offentlige og private producenter i et sammenligneligt format.

2) I forlængelse heraf er det i alle modeller et ønske at give den styrende part (departementerne) en større valgfrihed med hensyn til, hvor de kan få mest for de bevilgede penge. Hvad enten man betragter sådan et valg som et køb af ydelser (kundeforhold) eller forrentning af indskudt kapital (ejer), fordrer informerede beslutninger, at der tilvejebringes beslutningsinformation. Dette element er tilrettelagt forskelligt i de tre modeller, jf. kapitel 6; mindst vidtgående i model 1 – mest vidtgående i model 3.

3) En kreditordning som skitseret i model 2 og 3 nødvendiggør information, som er nødvendig til ”kreditvurdering”, dvs. beslutningsinformation.

4) I model 2 og 3 gives større dispositionsfrihed til institutionerne, hvorfor de i større omfang får ansvar for at forvalte deres ressourcer forsvarligt. Den kontrol, der i dag foretages med bevillingsafregningen, er derfor i en vis forstand utilstrækkelig og må suppleres med en ændret regnskabsafklæggelse, som kan muliggøre systematisk ”kontrol” med forvaltningen af dispositionsfrierhederne.

Både i den offentlige og i den private sektor er et af formålene med regnskabsafklæggelse at sikre, at producenterne handler i overensstemmelse med ”ejernes” ønsker. I den offentlige sektor er det imidlertid ikke alene ansvarlig økonomistyring, der er af interesse, men også omkostningseffektiv målopfyldelse i forhold til politiske prioriteringer. Der kan argumenteres for, at også dette forhold kan indeholdes i begrebet om ”kontrolopgaven” fra regnskaber i den private sektor. Da kontrolopgaven i forhold til private virksomheder imidlertid overvejende vedrører finansiel information i snæver forstand, er det meningsfuldt at operere med målopfølgning som et særligt formål for den offentlige sektors rapportering. Dette ikke mindst for at opretholde begrebsmæssig klarhed.

Et særligt aspekt af regnskabsrapporteringens kontrolopgave i den offentlige sektor er yderligere, at der skal foretages egentlig bevillingsrapportering, dvs. det forhold, at der skal følges op på, om de bevillinger der er afgivet i Finansloven, er anvendt i overensstemmelse med bevillingsforudsætningerne. Uanset hvordan regnskabsrapporteringen tilrettelægges, skal de underliggende registreringer kunne anvendes i bevillingskontroløjemed. Konsekvensen heraf er nærmere uddybet i afsnit 8.3 nedenfor.

Samlet peger de formål, man ønsker at realisere med indførelse af omkostningsprincipper i retning af en styrkelse af regnskabets beslutningsinformation og en kvalitativ forbedring af den finansielle kontrolinformation. Formålet med rapporteringen peger imidlertid også hen mod et tredje element, som er særlig for den offentlige sektor, nemlig opnåelsen af resultater i forhold til målsætninger fastsat af de styrende instanser.

8.2.2. Interne brugere

Det ændrede informationsbehov blandt de eksterne brugere i forhold til rapporteringen afspejler, at der stilles ændrede krav til de statslige institutioner. Hvis institutionerne skal være i stand til at opfylde disse forventninger, er det nødvendigt, at de udvikler eller justerer deres interne økonomistyring og til det formål tilvejebringer nye typer af styringsrelevant information.

I forhold til regnskabets virksomhedsinterne formål, kan der i private virksomheder opereres med⁵:

- Registreringsopgaven, dvs. registreringen af økonomiske transaktioner.
- Kontrolopgaven, hvorved forventet og faktisk forbrug sammenholdes.
- Budgetopgaven, som vedrører tilvejebringelse af information for budgetudførelse.
- Alternativopgaven, som vedrører input til beslutninger om fremtidige tiltag, f.eks. ressourcensammensætning, investeringer og lønsomhed.
- Kalkulations- og prisfastsættelsesopgaven, dvs. for- og efterberegninger med henblik på optimal fastsættelse af priser på de solgte ydelser.
- Overskudsopgaven, dvs. den i resultatopgørelsen foretagne nedbrydning af årets resultat (uanset at dette i statslige institutioner eventuelt vil være nul), jf. afsnit 8.4.

I det statslige regnskabssystem har vægten også i henseende til regnskabets interne anvendelse hidtil været på kontrolopgaven, på registreringsopgaven og i et begrænset omfang på budgetopgaven og kalkulationsopgaven. En af de væsentligste forventninger til indførelse af omkostningsprincipper er imidlertid, at en sådan ændring vil få institutionerne til at tænke mere informeret om fremtidige alternative produktionsfaktorsammensætninger, dvs. alternativopgaven. Opereres yderligere med indførelse af et optjeningsprincip som skitseret i model 3 i kapitel 6, vil kalkulationsopgaven og overskudsopgaven blive tilsvarende væsentligere.⁶

⁵ Jensen og Christensen, Økonomistyring og budgettering, Systime, Århus 2001

⁶ Det bemærkes, at statslige institutioner kunne forventes allerede i dag at foretage kalkulationer og alternativberegninger som led i effektiv økonomistyring. Økonostyrelsens kortlægninger af økonomistyringen i staten viser imidlertid, at dette ikke er tilfældet i alle institutioner.

Også i henseende til regnskabet interne brugere, indebærer indførelse af et omkostningsprincip således en introduktion af ”beslutningsinformation” og indsigt i omkostningsstrukturer.

De overvejelser, der fremlægges nedenfor i afsnit 8.4 om rapporteringens form, kan danne udgangspunkt for mere uddybede og detaljerede interne regnskaber. Relevansen af sådanne interne regnskaber vil stige i takt med, at der stilles større krav til effektiv økonomistyring i staten, herunder omkostningsfordeling – uanset om model 3 lægges til grund eller ej.

8.3. Rapporteringens tilrettelæggelse

8.3.1. Hvilke institutioner skal rapportere?

Der opereres i Årsregnskabsloven med en såkaldt ”byggeklodsmodel”, der indebærer, at regnskabskravene er forskellige for forskellige typer af virksomheder. Således gælder det, at kun ”store” virksomheder – dvs. koncerner og virksomheder i regnskabsklasserne C og D – skal inkludere samtlige regnskabelementer nævnt i afsnit 8.4 nedenfor i deres rapportering. Byggeklodsmodellen er illustreret i bilag 17.

I dag skal store statslige institutioner aflægge et virksomhedsregnskab, mens små institutioner foretager en mindre omfattende rapportering. Sideløbende med det foreliggende udvalgsarbejde er mulighederne for at forny virksomhedsregnskabsordningen analyseret. Dette arbejde sigter på at forenkle ordningen med udgangspunkt i det eksisterende udgiftsbaserede system. De forenklinger af den ikke-finansielle rapportering, der lægges op til, vil dog kunne videreføres under et omkostningsbaseret system, mens den finansielle rapportering vil ændre karakter.

I analysen af den fremtidige årsrapportering fastsættes, at den fremtidige ordning bør omfatte:

- alle virksomheder, afgrænset med udgangspunkt i regnskabsbekendtgørelsens virksomhedsbegreb,
- i særlige tilfælde departementer, der varetager udførende opgaver – f.eks. forvaltning af tilskud
- selvejende institutioner med ”tæt kobling” til staten.

Der lægges således op til, at alle institutioner der varetager udførende opgaver, skal aflægge den samme type af regnskab. Den tidligere særlige

ordning for små institutioner ophæves dermed. Omvendt lægges der op til at fritage mange departementer.

Fritagelsen af departementer er foretaget ud fra en betragtning om, at der ikke meningsfuldt kan foretages en resultatanalyse for departementernes opgaver, og at der ikke i dag er opstillet eksterne mål for departementernes virksomhed. Fritagelsen er yderligere baseret på, at rapporteringen foretages udgiftsbaseret.

Ved en overgang til et omkostningsbaseret regnskabssystem vurderes det dog ikke hensigtsmæssigt at fritage departementer *for så vidt angår den finansielle rapportering*.

8.3.2. Hvilke regnskaber skal aflægges?

Det er kendetegnende for staten, at den på én gang består af en lang række forholdsvis selvstændige virksomheder (styrelser mv.), en række koncernlignende strukturer (ministerier) og en enkelt meget stor ”koncern af koncerner” (staten som helhed).

I dag rapporteres der i staten på institutionsniveau i form af virksomhedsregnskaberne og for staten som helhed i statsregnskabet, idet ministeriernes finansielle rapportering i forhold til offentligheden er integreret i sidstnævnte. Bevillingsrapportering finder sted i statsregnskabet, mens institutionernes virksomhedsregnskaber alene har karakter af en regnskabsrapportering.

Da finanslovsbevillinger kan opdeles på flere institutioner, og institutioner kan være omfattet af flere bevillinger, er det hensigtsmæssigt at opretholde denne skelnen mellem en bevillingsrapportering i statsregnskabet og en regnskabsrapportering i institutionernes regnskaber, idet det dog fortsat må være et klart krav, at bevillinger kan genfindes på virksomhedsniveau. Det kan således foreslås, at også fremtidens rapportering for statslige institutioner skal indeholde en orienterende bevillingsafregning i skemaform.

Yderligere kan overvejes, om de regnskabsmæssige forklaringer, der skal afgives til Rigsrevisionen, kan inkluderes i institutionernes årlige rapportering, da dette vil indebære en betydelig administrativ lettelse for institutionerne.

Det har lejlighedsvist været diskuteret, om ministerierne bør pålægges at udarbejde koncernregnskaber. Argumentet for en sådan ordning har været, at det vil fremme helhedsorienteret koncernstyring. Argumentet imod har været, at omkostningerne ved at fremstille sådan et regnskab ikke vil stå mål med den faktiske anvendelse. Yderligere har det været anført, at koncernregnskaber for så vidt angår den finansielle rapportering alene vil have karakter af sammenstillinger af de underliggende institutionernes regnskabstal. Merværdien af en sådan øvelse skønnes at være begrænset, idet de underliggende institutioner også rapporterer selvstændigt i Statsregnskabet som forudsat i model 1 og 2.

Disse argumenter ændrer ikke karakter ved anvendelse af omkostningsprincipper *med mindre*, der indføres et optjeningsprincip efter den model, der er beskrevet i kapitel 6. I så fald vil institutionerne ikke optræde på Finansloven med selvstændig bevilling, idet departementerne vil administrere opgavebevillinger. Under en sådan ordning vil der formentlig være behov for at udarbejde koncernregnskaber både med hensyn til resultatopfyldelse og med hensyn til finansiell information. Det kan bemærkes, at institutionernes regnskaber under en sådan model i endnu højere grad vil få karakter af ministerie-interne styringsdokumenter.

I den sammenhæng kan der peges på årsregnskabslovens regler for koncernregnskaber. Disse sigter dels på at hindre manipulation af resultater ved overflytning af poster mellem moder- og datterselskaber, dels på at hindre dobbelttælling af poster mv. Der vil i staten ikke være helt de samme problemer, da departementer ikke i finansiell forstand ejer de underliggende institutioner, og ikke kan trække overskud ud af dem. Ejerskabet ligger i staten som helhed. Årsregnskabslovens regler for koncernregnskaber har derfor ikke stor relevans for de fremtidige årsrapporter i staten.

Regler til sikring mod dobbeltregning skal derfor tilrettelægges i forhold til staten som helhed. Eksemplerne fra kapitel 5, inkl. bilag, illustrerer, hvor det kan være relevant.

Med dette udgangspunkt kan følgende rapporteringsdokumenter opstilles:

Tabel 8.1. Regnskabsdokumenternes modtagere og formål

Regnskab	Primær modtager	Primært formål
Statsregnskab	<ul style="list-style-type: none"> • Folketinget • Rigsrevisionen 	<ul style="list-style-type: none"> • Bevillingskontrol
Virksomhedsregnskab <ul style="list-style-type: none"> • Ministeriernes underliggende institutioner • Ressortdepartementer som institutioner 	<ul style="list-style-type: none"> • Ressortdepartement • Finansministeriet • Rigsrevisionen (og derved Folketingets Finansudvalg) 	<ul style="list-style-type: none"> • Kontrol • Beslutning • Målopfyldelse

8.3.3. Princippet om hierarkisk konsolidering

I bekendtgørelsen om statens regnskabsvæsen (Bekendtgørelse nr. 188 af 18. marts 2001) fastsættes regnskabsvæsenets organisation. Ifølge bekendtgørelsen opdeles ministerområderne i virksomheder og regnskabsførende institutioner. Sidstnævnte organiseres dernæst i en eller flere bogføringskredse. Det er i bogføringskredsene, at den egentlige regnskabsmæssige registrering finder sted, og det er på dette niveau, at ud- og indbetalinger foregår. Opdelingen er hierarkisk konstrueret, således at underliggende niveauer entydigt kan henføres til overliggende niveauer og dermed til bevillingsstrukturen. Udarbejdelsen af overliggende regnskaber foretages i praksis delvist ved en sammenlægning/konsolidering af regnskaber for underliggende enheder.

Som bekendt aflægges alle disse delregnskaber ikke for offentligheden, men den underliggende registrering er tilrettelagt, så en konsolidering er mulig op til statsregnskabet, som er niveauet, hvorpå konsolideringen offentliggøres. Ved en diskussion af hierarkisk konsolidering, må der således skelnes mellem bagvedliggende registreringer og offentliggjorte regnskaber.

Uanset hvilke regnskaber der offentliggøres, skal transaktioner registreres, så det er muligt at konsolidere statsregnskabet. Derfor må *regnskabsprincipperne* være ens for alle institutioner på alle niveauer. Principielt kan der derfor kun i begrænset omfang opereres med valgfrihed i denne henseende, om end praktiske omstændigheder kan indebære, at der i en overgangsperiode må anvendes forskellige principper på enkelte områder.

Hvis regnskabsopstillingen – dvs. præsentationen af regnskabstal – skal være ens på de forskellige regnskabsniveauer, stilles i tillæg hertil krav til ens *skemastruktur* for resultatopgørelse, balance og pengestrømsopgørelse

jf. nedenfor. Det indebærer, at årsregnskabslovens delvise valgfrihed angående skemastruktur ikke kan anbefales for den statslige finansielle rapportering.

Yderligere indebærer dette forhold, at det kun vil give mening at operere med ”byggeklodsmodellen” for den finansielle rapportering i det omfang, man vil lade de mindste institutioner fastsætte fællesnævneren for regnskaber på højere niveauer.

Disse betragtninger om skemastruktur vil primært være relevante, hvis der opereres med concernregnskaber/ministerieregnskaber. For statsregnskabet vil det nok ikke give mening at lave en samlet resultatopgørelse, og en vis valgfrihed i henseende hertil vil principielt kunne bibeholdes. Det samme kan imidlertid ikke antages om balancen og pengestrømsopgørelsen, som må antages at skulle inkluderes i et omkostningsbaseret statsregnskab. Konsolideringskravet fordrer derfor ens skemastruktur for disse regnskabelementer.

Både med hensyn regnskabsprincipper og skemaopstilling må der i den forbindelse skelnes mellem rapportering af finansielle oplysninger og resultatoplysninger. I implementeringsmodellerne 1 og 2 vil den indholdsmæssige styring og rapportering ikke blive ændret, om end en reform af mål- og resultatstyringen må forudsættes implementeret, hvis de fulde fordele af et omkostningsprincip skal realiseres. Uagtet en sådan eventuel reform, kan det ved valg af model 1 og 2 antages, at der som nu skal opereres med hierarkisk konsolidering af regnskaberne på den finansielle side, mens der ikke foretages en tilsvarende konsolidering angående mål og resultater.

Dette forhold ændres imidlertid med model 3, hvor opgavebevillinger og optjeningsprincip integrerer mål- og resultatstyringen på den ene side og bevillingssiden og den finansielle rapportering på den anden. Model 3 indebærer således, at det må overvejes at opstilles ”skemakrav” også for målopstillingen og resultatrapporteringen, som skitseret i kapitlet om omkostningsfordeling. Alternativt kan som minimum overvejes, om der i rapporteringen i regnskabsnoter skal redegøres for regnskabspraksis med hensyn til omkostningsfordeling.

8.4. Rapporteringens udformning

I analysen af virksomhedsregnskabsordningen, som er foretaget sideløbende med dette udvalgsarbejde, foreslås, at den fremtidige rapportering får tre elementer:

- Beretning
- Målrapportering
- Finansiell rapportering

Denne skemaopstilling er begrundet i et ønske om at forenkle institutionernes rapportering og samtidig tage højde for de særlige rapporteringsvilkår i den statslige sektor.

Kravene til den ikke-finansielle information i statslige institutioners rapporteringsdokumenter skønnes ikke at ændre sig væsentligt ved en overgang til omkostningsprincipper. Derimod vil en ændring af regnskabsprincipper indebære afgørende ændringer i den finansielle rapportering, som i højere grad end i dag vil komme til at ligne private virksomheders rapportering. Derfor kan der for den finansielle rapportering tages udgangspunkt i årsregnskabsloven, mens der for den ikke-finansielle rapportering kan tages udgangspunkt i den fornyelse og forenkling af virksomhedsregnskabsordningen, der allerede er under udarbejdelse.

Årsregnskabsloven fastsætter, at årsrapporten skal indeholde følgende elementer:

- Ledelsespåtegning
- Ledelsesberetning
- Redegørelse for regnskabspraksis.
- Resultatopgørelse
- Balance/Status
- Likviditetsopgørelse/pengestrømsopgørelse
- Bevægelser på egenkapitalen
- Noter
- Revisionspåtegning

Yderligere åbnes mulighed for at inddrage ”supplerende beretninger”. Disse er dog valgfrie for alle regnskabsklasser.

I det følgende gennemgås elementerne i årsregnskabsloven, og det vurderes i hvilket omfang, elementerne meningsfuldt kan inkluderes i statslige institutioners finansielle rapportering.

Det lægges i vurderingen til grund, at formålene med statslige institutioners rapportering er forskellige fra formålene med private virksomheders rapportering jf. ovenfor.

8.4.1. Ledelsespåtegning

Med ledelsespåtegningen indestår ledelsen for rigtigheden af regnskabets oplysninger. Formålet er at sikre, at der gives rigtige oplysninger og at fastsætte, hvem der er ansvarlig for rigtigheden.

Spørgsmålet i henseende til rapportering i statslige institutioner er, hvorvidt institutionsledelsen, departementsledelsen eller ministeren bør påtage institutionernes regnskaber.

Ministeren er i sidste ende grundlovsfæstet ansvarlig for alle aktiviteter på ministerområdet, så en påtegning må retligt formodes at være overflødig.

Da institutionsledelsen kan formodes at have den nødvendige information såvel som kontrol over udarbejdelsen af regnskaberne, kan det foreslås, at institutionsregnskaberne påtegnes af institutionsledelsen, dvs. departementschefer for departementer (som institutioner) og direktører for underliggende institutioner.

I dag skal departementerne yderligere ledelsespåtegne virksomhedsregnskaber for underliggende institutioner. Dette afspejler en bestemt måde at betragte forholdet mellem departement og institution. Det kan overvejes, om dette forhold ændres med en eventuel indførelse af model 3 som beskrevet i kapitel 6.

Ledelsespåtegningen som et selvstændigt regnskabelement vil udgøre et supplement i forhold til de ændringer af kravene til årsrapportens indhold, der hidtil er lagt op til.

8.4.2. Ledelsesberetning

Ledelsesberetningen har i den nye årsregnskabslov fået en mere fremtrædende plads og er til dels blevet retliggjort i og med, at der er fastsat bin-

dende bestemmelser for dens indhold og for dens status i regnskabet som helhed.

For virksomheder i regnskabsklasse B skal beretningen indeholde 1) en beskrivelse af virksomhedens aktiviteter, 2) indregningsusikkerheder, 3) usædvanlige forhold, der har påvirket indregningen, 4) redegørelse for udviklingen i virksomhedens økonomiske forhold samt 5) betydningsfulde hændelser efter regnskabsårets afslutning. For virksomheder i regnskabsklasse C skal beretningen yderligere indeholde oplysninger om 6) virksomhedens forventede udvikling, 7) vidensressourcer, 8) risikoprofil, 9) miljøpåvirkninger, 10) forskningsaktiviteter, 11) udenlandske filialer, 12) sammenligning af resultat med forventninger samt 13) fem års hoved- og nøgletal. Virksomheder i regnskabsklasse D (koncerner) skal yderligere redegøre for 13) direktions- og bestyrelsesmedlemmers hverv i andre danske aktieselskaber.

Ledelsesberetningen har således efter revisionen af årsregnskabsloven medført en omfattende udvidelse af den type information, der skal leveres i regnskabet for de højere regnskabsklasser.

Erfaringer med de statslige virksomhedsregnskaber i deres nuværende form har været, at ønsket om at inkludere mange typer af information til en bred kreds af interessenter ikke er hensigtsmæssig. I dag omfatter virksomhedsregnskaberne i mange institutioner en bred vifte af information. Generelt er virksomhedsregnskaberne blevet for lange, hvilket har svækket interessen for at bruge regnskaberne, og i visse tilfælde er der medgået ressourcer til udarbejdelse af virksomhedsregnskaberne, som ikke står mål med deres anvendelse.

I analysen af de fremtidige krav til årsrapportens indhold, opereres der derfor med to mere kvalitative elementer i tillæg til de finansielle oplysninger, herunder:

- en *beretning*, som er en kortfattet introduktion til virksomheden og dens opgaver, og som beskriver mission, vision og opgaver samt hvilke hovedkonti årsrapporten dækker. Yderligere inkluderes institutionens overordnede økonomiske og faglige resultat.
- en *målrapportering*, hvor opfyldelse af eksternt fastsatte mål præsenteres og analyseres. I det omfang det er muligt, kobles finansielle oplysninger til resultatoplysninger.

Denne opstilling adresserer det særlige målrapporteringsbehov i den offentlige sektor identificeret i afsnit 8.2 ovenfor. Da beslutningsinformation og kontrolinformation i mere finansiel betydning imidlertid også er efterspurgt ved anvendelse af omkostningsprincipper, kan det foreslås, at en beretning på basis af omkostningsprincipper i tillæg til en rapportering på ekstern fastsatte mål kan indeholde de oplysninger, som private virksomheder i regnskabsklasse B skal erlægge, dvs. beskrivelse af aktiviteter, indregningsusikkerheder, usædvanlige forhold der har påvirket indregningen, redegørelse for udviklingen i økonomiske forhold samt hændelser efter regnskabsårets afslutning.

Boks 8.1. nedenfor redegør for, hvordan rapportering i forhold til målopfyldelse kan håndteres fremover, jf. også analysen af udformningen af fremtidige virksomhedsregnskaber. Det bemærkes, at udformningen er robust i forhold til ændringer i mål- og resultatstyringssystemet, men at der formodentlig er behov for videre analyse, hvis det vælges at bevæge sig mod model 3 for anvendelse af omkostningsprincipper.

Boks 8.1. Målopfyldelse

Det foreslås, at de i dag meget lange aktivitetsanalyser og beskrivelser erstattes af en forholdsvis kort rapportering på "ekstern fastsatte mål" for institutionens aktiviteter. Mål omfattet af rapporteringen kan være fastsat i resultatkontrakter, Finanslovens anmærkninger, anden lovgivning eller krav fra departementet.

Det foreslås, at analysen indledes med en oversigt over, hvor mange mål der er opfyldt. Yderligere gives en generel analyse af vigtige mål, herunder for eksempel hvis der er fastsat mål for målsætnings- og/eller omkostningseffektivitet. Yderligere foreslås, at der kan vises, hvor mange ressourcer, der er medgået til målrealiseringen.

Det skønnes, at en sådan udformning af målrapporteringen vil harmonere med den styring, der anvendes i institutionerne i dag.

Bredere oplysninger, som i den reviderede årsregnskabslov pålægges virksomheder i regnskabsklasse C og D, kan henlægges til ikke-obligatoriske bilag som frivilligt kan aftales mellem departement og institution, jf. også nedenfor om "supplerende beretninger".

Dog kan det eventuelt overvejes at inddrage særlige finansielle informationer, som helt grundlæggende normerer aktiviteterne i institutionen, f.eks. lønsumsoplysninger.

8.4.3. Redegørelse for regnskabspraksis

Årsregnskabsloven fastsætter, at der skal redegøres for de metoder, der anvendes til fastsættelse af af-, ned- og opskrivninger af passiver og aktiver. Loven fastsætter endvidere, at der i afsnittet skal redegøres for ændringer i regnskabspraksis samt for korrektion af fejl i tidligere regnskaber.

I henseende til af-, ned- og opskrivninger af passiver og aktiver tænkes gennemgående indført et uniformt system for alle statslige institutioner. Dog kan der være problemstillinger i regnskabet, der ikke er entydigt reguleret, og hvor den enkelte institution derfor har måttet træffe et valg. Af hensyn til regnskabslæserens forståelse er det derfor hensigtsmæssigt med en uddybende forklaring. Det vurderes derfor, at statsinstitutionerne afrapportering altid bør indeholde en redegørelse for regnskabspraksis, idet afsnittet dog skal være begrænset til væsentlige forhold, herunder også særlige ordninger, f.eks. vedrørende national ejendom.

Ændringer i regnskabspraksis mv., som er specifikke for den pågældende institution, bør tilsvarende medtages i et sådan afsnit⁷.

Yderligere kan det overvejes, om der i dette afsnit skal redegøres for principperne for omkostningsfordeling. Alternativt kan dette henlægges til noterne. Placeringen af sådanne oplysninger vil afspejle hvilken vægt omkostningsfordelingen tillægges. Da omkostningsfordelinger må antages at være en afgørende forudsætning for realisering af mange af de fordele ved indførelse af omkostningsprincipper, der er oplistet i kapitel 2, vil det være i overensstemmelse med øvelsens formål at placere redegørelsen for principperne for omkostningsfordeling i afsnittet om regnskabspraksis.

8.4.4. Resultatopgørelse

En resultatopgørelse viser virksomhedens indtægter og omkostninger i regnskabsperioden. I nogle virksomheder opdeles dele af resultatopgørelsen i det interne regnskab på varegrupper med henblik på styrkelse af den interne økonomistyring. Resultatopgørelsen bruges til at beregne årets

⁷ I dag henvender de enkelte institutioner sig til Økonomistyrelsen, som koordinerer udarbejdelsen og foretager konteringen af primokorrektioner. Korrektioner bliver oplyst i en note til statsregnskabet, som samtidig fungerer som en oplysning om ændringer i regnskabspraksis. I den enkelte institution synliggøres kun en del af primokorrektionerne, som vedrører langfristede statusposter og kun i de gamle SCR udskrifter. Der er ingen særskilte notekrav for den enkelte institution i dag.

resultat og kan for interne regnskab bestå af en række "delresultater", herunder dækningsbidrag, markedsføringsbidrag, og indtjeningsbidrag.

Der kan argumenteres for, at en resultatopgørelse ikke vil have den store styringsmæssige interesse i staten. Offentlige institutioner er ikke sat i verden for at genere et økonomisk overskud. Over en periode vil/bør statslige institutioners overskud være nul. En kontrol af økonomiforvaltningen under et omkostningsregime forudsætter imidlertid et indblik i virksomhedens omkostnings- og "indtjeningsstruktur", hvilket netop kan tilvejebringes med en resultatopgørelse. Særligt kan det under den foreslåede model 3 antages, at en intern resultatopgørelse, som inkluderer en "varegruppeopdeling", er en forudsætning for, at der kan "prissættes" og afregnes retvisende.

En nærmere afklaring af, hvad der skal indgå i en resultatopgørelse for statslige institutioner må afvente udarbejdelse af vejledning herom, idet der dog kan tages udgangspunkt i følgende for den eksterne resultatopgørelse:

- Driftsbevillinger kan enten betragtes som indtægter, og dermed medgå i institutionens "omsætning" eller indføres som et særligt "nettofinansieringsbehov", som tilføjes som en udvidelse af resultatopgørelsen.
- Som udgangspunkt vil det være naturligt, at resultatopgørelsen alene omfatter institutionens driftsbevillinger, herunder mindre tilskud og overførsler under driftsbevillingen. Særskilte bevillinger til tilskud og overførsler, der administreres af institutionen, bør ikke indgå i resultatopgørelsen, da selve tilskudsudgiften ikke er en del af institutionens drift. I stedet bør tilskud og overførsler med særskilte bevillinger fremgå af særskilte opgørelser i regnskabet. Administrationsbidraget vil dog være en del af institutionens drift og dermed indgå i samme resultatopgørelse som den øvrige drift.
- Ved indførelse af opgavebevillinger som skitseret i model 3 i kapitel 6 kan omkostningsprincippet tilrettelægges således, at beslutningstagere skal konfronteres med de samlede omkostninger ved at løse en given opgave, hvorfor bevillingen – og regnskabsaflæggelsen – i nogle tilfælde må inddrage såvel drift som overførsler. Tilrettelæggelse heraf fordrer imidlertid nærmere overvejelser.

- Regimet for afskrivning og rentebetaling følger af overvejelserne i kapitel 5 om afgrænsning af omkostningsprincipper og i afsnittet om likviditet, kassekredit og håndtering af investeringer i kapitel 6.

Årsregnskabsloven opererer med standardskemaopstillinger, dvs. bestemmelser om, hvordan resultatopgørelse og balance skal opstilles. Dog er der en vis valgfrihed med hensyn til, hvor detaljeret opgørelsen skal foretages. Dertil gives der mulighed for at vælge mellem en artsopdelt eller funktionsopdelt præsentation. Yderligere lægger årsregnskabslovens byggeklovsmodel til grund, at virksomheder i regnskabsklasse C og D skal anvende mere udbyggede skemaer.

Af hensyn til overskuelighed og gennemsigtighed i eksterne interessenters læsning af de statslige institutioners regnskaber – samt eventuelt konsolideringshensynet – kan det foreslås, at der ikke gives en sådan valgfrihed med hensyn til skemaopstillinger i statslige institutioner. Det kan derfor foreslås, at der i vejledningsmaterialet efterstræbes en skemaopstilling, eventuelt på baggrund af pilotforsøg med de forskellige modeller, jf. kapitlet om implementering.

To mulige opstillinger af en resultatopgørelse for statslige institutioner er vist i bilag 18 og 19. I Bilag 18 er lagt til grund, at bevillingen kan side-stilles med en indtægt. I bilag 19 er lagt til grund, at bevillingen kan betragtes som et særligt bidrag til dækning af omkostninger.

8.4.5. Balanceopgørelse/Status

Status – eller balanceopgørelsen – viser beholdningen af aktiver og passiver. Således viser balancen summen af institutionens økonomiske aktiviteter fra dens etablering til tidspunktet for den årlige balanceopgørelse.

Kapitlet om afgrænsning af omkostningsprincipper vedrører i sin essens principperne for, hvad der skal indregnes i balancen, og hvordan det skal gøres. I bilag 20 er opstillet en balanceopgørelse på baggrund af afgrænsningen fremlagt i kapitel 5.

8.4.6. Likviditetsopgørelse/Pengestrømsopgørelse

Den reviderede Årsregnskabslov fastsætter, at virksomheder i regnskabsklasse C og D udarbejder en pengestrømsopgørelse, dvs. en opgørelse af penge, der til- og fragår virksomheden.

I årsregnskabsloven er disse opgørelser først gjort obligatoriske i den seneste revision. I forlængelse heraf gives der i årsregnskabsloven ikke nærmere retningslinjer for udarbejdelse af en pengestrømsanalyse, om end oplysninger om drifts-, investerings-, og finansieringsaktivitet er fastsat som minimumskrav. Yderligere fastsættes, at der skal oplyses om den anvendte praksis. Nærmere vejledning findes i Regnskabsvejledning nummer 11, *jf. boks 8.2.*

Boks 8.2. Regnskabsvejledning nummer 11 (RV11)

Der foreligger en række regnskabsvejledninger udarbejdet af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i samarbejde med en række andre organisationer, der indgår i Regnskabspanelet. Københavns Fondsbørs kan stille krav om, at de noterede virksomheder aflægger regnskaber efter vejledningerne, og de følges derfor af alle børsnoterede virksomheder.

Ifølge RV11 skal pengestrømsopgørelsen vise regnskabsårets pengestrømme efter drifts-, investerings- og finansieringsaktivitet. Yderligere skal forskydningen i likvider i regnskabsåret samt likvider ved regnskabsårets begyndelse og slutning vises, idet der ved "likvider" forstås *likvide beholdninger*, som udgøres af "kontanter samt indskud til fri disposition i pengeinstitutter" samt "kortfristede værdipapirer, der uden hindring kan omsættes til likvide beholdninger...".

Vedrørende driftsaktiviteten skal opgørelsen omfatte betalinger relateret til virksomhedens hovedaktivitet, som ikke kan henføres til investerings- eller finansieringsaktivitet. Eksempler nævnt i RV11 inkluderer indbetalinger fra salg, royalties, honorarer mv. samt udbetalinger til leverandører og personale.

Investeringsaktivitet omfatter betalinger vedrørende køb og slag af anlægsaktiver og "andre aktiviteter, der ikke indgår som likvider". Som eksempler nævnes i RV11 blandt andet udbetalinger til anskaffelse af anlægsaktiver samt indbetalinger fra salg heraf, ind- og udbetalinger fra salg og køb af kapitalandele og lignende i andre virksomheder samt ind- og udbetalinger ved køb og salg af værdipapirer, som ikke er likvider.

Finansieringsaktivitet omfatter betalinger vedrørende sammensætningen og størrelsen af virksomhedens egenkapital og lån. Som eksempler nævnes blandt andet udbetalinger til aktionærer, indbetalinger ved optagelse af lån og indbetalinger ved udstedelse af aktier.

Kilde: Regnskabsvejledning 11: Pengestrømsopgørelsen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Regnskabsteknisk Udvalg, Marts 2002.

Givet at pengestrømsopgørelsen vil få en mere central placering i staten, *jf. nedenfor*, kan valgfriheden i årsregnskabsloven ikke anbefales.

Pengestrømsopgørelsen kan tillægges central betydning 1) fordi bundlinjen i opgørelsen angiver institutionens finansieringsbehov og 2) fordi opgørelsen fremlægger institutionens renteudgifter. Pengestrømsopgørelsen får således afgørende betydning, hvis model 2 eller 3 implementeres, idet kontrollen med institutionernes likviditetsanvendelse her er central, jf. kapitel 6.

En pengestrømsopgørelse har i alle modeller den fordel, at den kan tilrettelægges, så den mere letlæseligt svarer til den type af oplysninger, der i dag anvendes i det udgiftsbaserede budget- og regnskabssystem. Dog vil pengestrømmen ikke helt svare til de aktuelle udgiftsprincipper, da der opereres med udgiftsføring på tidspunktet for retserhvervelse frem for på betalingstidspunktet.

Grundlæggende skelnes der mellem direkte og indirekte præsentationer af pengestrømsopgørelser:

- Med anvendelse af direkte præsentationer tages udgangspunkt i ind- og udbetalinger, som præsenteres efter betalingens art.
- Med anvendelse af indirekte præsentationer tages der udgangspunkt i oplysningerne i enten resultatopgørelsen eller balancen, som renses for beregnede størrelser, der ikke har likviditetspåvirkende effekter.

Bundlinjen på pengestrømsopgørelsen er naturligvis den samme uafhængigt af hvilket princip der anvendes. Valg af præsentationsprincip må vente nærmere vejledning. Et eksempel på en mulig opstilling af pengestrømsopgørelsen for statslige institutioner er vedlagt som bilag 21.

8.4.7. Bevægelser på egenkapitalen

Regnskabsteoretisk set burde resultatopgørelsen forklare alle ændringer på balancen. I praksis er dette imidlertid ikke tilfældet, fordi særlige engangsværdiændringer, som ikke har vedvarende afsmittende virkning på indtjeningen, ikke medtages i resultatopgørelsen i den private sektor. For at gøre regnskabsaflæggelsen komplet, opereres derfor i årsregnskabsloven med en opgørelse af bevægelser på egenkapitalen til angivelse af sådanne ændringer.

Opgørelsen omfatter i private regnskaber tre dele:

- Nettoover- eller underskud for året

- Udbytte til ejerne og den kapital, som ejerne har indskudt i løbet af året
- Øvrige justeringer af engangskarakter

Sidstnævnte vedrører for private virksomheder eksempelvis overskud ved emmission, valutakursreguleringer ved hjemtagning af overskud fra udenlandske datterselskaber, opskrivninger af ejendomsvurderinger, som skyldes den almindelige prisudvikling.

Efter årsregnskabsloven kan opgørelsen over bevægelser på egenkapitalen valgfrit placeres som en regnskabsopstilling eller under noterne. For hver post skal oplyses årets bevægelser enten i regnskabsnoterne eller i benævnelsen.

Det kan diskuteres, om det vil være relevant med en opgørelse af bevægelser på egenkapitalen i offentlige institutioner. Som anført i kapitel 5 lægges der op til en konservativ fortolkning af årsregnskabslovens værdiansættelsesprincip, og engangsjusteringer skulle derfor kun forekomme i begrænset omfang. Yderligere kan det overvejes, om det egenkapitalbegreb der anvendes i den private sektor direkte kan overføres til statslige institutioner.

Dog bemærkes, at der i kapitel 5 gives mulighed for visse værdibaserede justeringer, som må antages ikke at have vedvarende afsmittende virkning på "indtjeningen" i offentlige institutioner. Yderligere kan der forekomme situationer, hvor institutioner som følge af ringe økonomistyring vil have behov for ekstraordinær indskud af kapital.

Det kan således foreslås, at værdimæssige justeringer af engangskarakter obligatorisk skal inddrages og belyses i noterne.

8.4.8. Noter

Med revisionen af årsregnskabsloven er det præciseret, at beskrivelser af de regnskabsprincipper, der er anvendt til de enkelte poster i regnskabet, gennemgående ikke som hidtil kan henlægges til noterne, men skal samles i det indledende afsnit om regnskabsprincipper, jf. ovenfor. Princippet er dog ikke indført fuldt ud.

Med den generelle overflytning af noteoplysninger til regnskabsprincipafsnittet tilbagesår, at virksomheder i regnskabsklasse B, C og D i noterne

skal godtgøre for 1) nærtstående parter, 2) incitamentsordninger for ledelsen, 3) indregnede aktiver, der ikke ejes af virksomheden og 4) eventuelaktiver. Virksomheder i regnskabsklasse C og D skal yderligere fremlægge 5) uddybende segmentoplysninger (opdeling af indregnede størrelser på geografiske markeder), 6) ophørte aktiviteter og 7) kreditorer der træder tilbage til fordel for andre kreditorer.

Fastsættelsen af, hvad der skal medtages i noterne, hvad der kan lades uoplyst, og hvad der skal medtages i et eventuelt afsnit om anvendt regnskabspraksis, må fastsættes i vejledning.

Angående hvad der kunne kaldes de ”supplerende noteoplysninger”, må det antages, at ikke alle vil have relevans i en offentligsektor sammenhæng:

- Offentlige institutioner kan ikke antages at have ”nærtstående parter” i finansiel henseende, som ikke er alment kendte (f.eks. et departement i forhold til en institution) og dem der er, kan ikke antages at have indflydelse på de i regnskabet indgåede størrelser.
- Oplysninger om ”incitamentsordninger for ledelsen” inddrages i private virksomheder fordi optioner, warrants mv. kan have indflydelse på den i regnskabet oplyste egenkapital mv. Selvom der i staten opereres med incitamentsordninger for ledelsen i form af resultatløn, kan disse ikke sammenlignes med de ordninger, der anvendes i private virksomheder i henseende til påvirkning af regnskabstallene, hvorfor det ikke af den grund vil være relevant at oplyse herom i regnskaber for statslige institutioner.
- ”Indregnede aktiver, der ikke ejes af virksomheden”, har efter årsregnskabsloven overvejende relevans i forbindelse med finansiel leasing. Som omtalt i kapitel 5 er der i meget begrænset omfang mulighed for at indgå i sådanne ordninger, og det må antages, at det vil være relevant at omtale sådanne forhold i regnskabsmæssige noter også i staten.
- Da offentlige institutioner kun i begrænset omfang opererer på markeder, og så godt som aldrig på markeder uden for landets grænser, vil det være overflødig obligatorisk at inkludere ”uddybende segmentoplysninger”
- Angivelse af ophørte aktiviteter kan have relevans for sammenligning af regnskaber over tid. Dette kan antages at have relevans også i den

- offentlige sektor, hvor omprioriteringer og ressortomlægninger forekommer.
- Oplysninger om ”kreditorer der træder tilbage” kan ikke antages at have relevans, da der alene åbnes mulighed for, at statslige institutioner kan have een kreditor – staten som helhed.
 - Efter revisionen af årsregnskabsloven skal eventualaktiver, dvs. kendte forhold som afhængig af fremtidige usikre begivenheder kan resultere i en fremtidig ressourceforøgelse for virksomheden, oplyses i noterne, selv om de ikke skal indregnes på balancen. Retssager anlagt af virksomheden kan nævnes som et eksempel.

Yderligere vil det være retvisende, at institutionerne i tillæg til omtale af de formentlig marginale eventualaktiver også pålægges – eller gives mulighed for – at omtale eventualforpligtelser som for eksempel retssager anlagt mod institutionerne. Yderligere kan overvejes om låneordninger, som man ønsker at orientere om uden at skabe fuld gennemsigtighed, kan inddrages som ”eventualforpligtelser”, jf. overvejelserne i kapitel 5. Dette fordrer imidlertid, at sådanne lån indgår som en bevilling til institutionen og ikke kun indgår som en produktionsfaktor jf. overvejelserne om den nærmere udformning af resultatopgørelsen ovenfor. Inddragelsen heraf afhænger således af modelvalget jf. kapitel 6.

Endelig kan det overvejes, om rutineprægede bevillingsafregningsmæssige regnskabsforklaringer kan inddrages i noterne.

8.4.9. Supplerende beretning

Flere virksomheder i den private sektor har valgt at inddrage supplerende opgørelser af ikke-finansiell karakter i deres regnskaber. Eksempler omfatter vidensregnskaber, grønne regnskaber eller sociale kapitler. I erkendelse heraf er der i den reviderede årsregnskabslov opstillet en række krav til disse beretninger, uden at de er blevet gjort obligatoriske. Formålet med at inddrage dem i årsregnskabsloven er at lade de supplerende beretninger omfatte af krav om relevans, pålidelighed og sammenlignelighed.

Baggrunden for, at årsregnskabsloven omfatter supplerende beretninger er parallel til udviklingen i offentlige institutioner, hvor der fra forskellig side stilles krav om supplerende informationer, eller hvor institutioner og departementer af egen drift vælger at anvende ressourcer på at tilvejebringe supplerende oplysninger. Igen kan grønne regnskaber, vidensregnskaber og sociale kapitler nævnes som eksempler.

Som nævnt i afsnittet om ledelsesberetningen ovenfor har erfaringerne hermed været blandede og den arbejdsgruppe, der har overvejet fremtidens virksomhedsregnskab, anbefaler, at sådanne regnskaber gøres valgfrie.

Parallelt med årsregnskabsloven vil det imidlertid være hensigtsmæssigt at fastsætte om og hvordan sådanne supplerende beretninger for offentlige institutioner skal inddrages i det egentlige regnskab. Yderligere vil det være hensigtsmæssigt at understrege visse generelle kvalitetskrav til sådanne frivillige opgørelser, herunder for eksempel dokumentationskrav i form af kontrolspor.

8.4.10. Revisionspåtegning

Med revisionspåtegningen af regnskaber i private virksomheder bekræfter en statsautoriseret revisor, at regnskabet er revideret og at oplysningerne i regnskabet giver et retvisende billede. I staten varetages denne funktion i forhold til statsregnskabet af Rigsrevisionen og statsrevisorerne i fællesskab. Revisionen af statsregnskabet sker ved stikprøverevision, hvor institutionerne udvælges efter principper, der sikrer den bedst mulige dækning af statsregnskabet. Revisionen er tilrettelagt med henblik på, at rigsrevisor kan udtale sig om statsregnskabet og det enkelte ministerområde som helhed, og ikke om den enkelte virksomheds regnskab. Det enkelte virksomhedsregnskab påtegnes derfor ikke.

Anvendelse af omkostningsbaserede principper i relation til den statslige regnskabsaflægning indebærer blandt andet et øget element af beregning og skøn og forudsætter dermed såvel en styrket uvildig finansiel kontrol som en styrkelse og nyorientering af den interne kontrolopgave i ministerierne. Tilrettelæggelsen af en styrket finansiel revision, herunder som grundlag for bevillingsfastsættelsen, drøftes nærmere med Rigsrevisionen.

8.5. Sammenfatning og anbefalinger

Udvalget identificerer tre opgaver for fremtidens statslige rapportering. Herunder skal rapporteringen tilvejebringe

- kontrolinformation om institutionernes anvendelse af finansielle ressourcer. Kontrollen bør under anvendelse af omkostningsprincipper ikke alene vedrøre bevillingskontrol men også kontrol af effektiv ressourceanvendelse.

- Beslutningsinformation, som muliggør sammenligning af forskellige leverandørers priser og dermed beslutninger om, hvorvidt institutionerne (fortsat) skal varetage produktionen af offentligt finansierede ydelser.
- information om resultater i forhold til politisk fastsatte målsætninger.

Udvalget konstaterer endvidere, at krav til effektivitet i opgaveløsningen nødvendiggør en udbygning af den interne tilvejebringelse og anvendelse af finansiel information, og at omkostningsbaserede regnskaber har et potentiale for at levere herpå.

Udvalget anbefaler, at alle statslige institutioner, inklusiv departementer, bør aflægge regnskaber på omkostningsbasis. Dog vil det for så vidt angår departementer, der udelukkende varetager departementale opgaver, ikke være relevant med en udbygget beskrivelse af målopfyldelse, hvis model 1 eller 2 lægges til grund for en implementering af omkostningsprincipper. Lægges imidlertid model 3 til grund, vil målrapporteringen i ministerierapporter/koncernrapporter være en del af det valgte koncept.

Udvalget anbefaler, at den egentlige bevillingsafregning fortsat foretages i statsregnskabet, mens de øvrige rapporteringsdokumenter får status af regnskabsafrapportering. Dog foreslås, at årsrapporten inkluderer en orienterende bevillingsafregning, samt at det overvejes, om institutionernes regnskabsmæssige forklaringer til Rigsrevisionen kan inkluderes i årsrapporten.

Udvalget konkluderer, at kravet om konsolidering af de statslige regnskaber fra registrering i bogføringskredse op til statsregnskabet indebærer, at valgfrihed i henseende til regnskabsprincipper kun i begrænset omfang er hensigtsmæssig. Yderligere konkluderes, at det kun i begrænset omfang kan anbefales at give valgfrihed, hvad angår skemaopstillingen for den finansielle information.

På baggrund af en gennemgang af de regnskabslementer, der fastsættes i årsregnskabsloven, anbefaler udvalget, at den fremtidige rapportering med anvendelse af omkostningsprincipper struktureres som følger:

1. Beretning
2. Målrapportering
3. Finansiell rapportering:
 - Redegørelse for regnskabspraksis
 - Resultatopgørelse
 - Balance/Status
 - Likviditetsopgørelse/pengestrømsopgørelse
 - Bevillingsafregning.
 - Noter
 - Evt. supplerende beretninger

Herudover foreslås den fremtidige årsrapport underskrevet af virksomhedens ledelse (eventuelt bestyrelse) og påtegnet af ressortdepartementet.

Udvalgets gennemgang viser, at indholdet af de enkelte regnskabslementer på væsentlige punkter må tilpasses vilkårene i den offentlige sektor for at leve op til de formål, rapporteringen i staten skal opfylde. Udvalget anbefaler, at den nærmere regulering heraf fastsættes i vejledning.

Udvalget finder, at en fremtidig rapportering på omkostningsbasis med fordel kan bygge videre på en fornyelse og forenkling af virksomhedsregnskabsordningen. Udvalgets anbefalinger til afgrænsningen af beretning og målrapportering er således i overensstemmelse med de overvejelser, der allerede er gjort i forbindelse med fornyelsen af virksomhedsregnskabsordningen. Dog anbefaler udvalget, at beretningen ved overgang til omkostningsprincipper *suppleres* med de oplysninger, som private virksomheder i regnskabsklasse B skal oplyse.

Kapitel 9

Implementering

9.1. Indledning

Implementering af omkostningsprincipper i staten er et omfattende organisationsudviklingsprojekt, som vil omfatte 18 ministerier og omkring 325 institutioner.

I dette kapitel skitseres de overordnede rammer for implementering af omkostningsprincipper i staten, baseret på den anbefalede model 2 i kapitel 6. Implementeringen indebærer herefter en omlægning af såvel de statslige regnskaber som finanslovsforslaget til omkostningsprincipper, inden for rammerne af den skitserede model

Herudover opstilles en overordnet tidsplan for hele implementeringsforløbet, og mulighederne for tilrettelæggelse af forskellige overgangsforløb diskuteres.

9.2. Tilrettelæggelse af implementeringsforløbet

9.2.1. Erfaringer med implementering

Erfaringerne med implementering af omkostningsprincipper i andre lande antyder, at en relativ kort implementeringsperiode kan være en fordel, fordi der herved sikres fremdrift og opmærksomhed i implementeringsarbejdet. På den anden side bør tages skyldige hensyn til de risici, der vil opstå ved en forhastet iværksættelse af grundlæggende nye bevillings- og regnskabsprincipper.

I Storbritannien blev beslutningen om at indføre omkostningsbaserede regnskaber truffet i 1993, men de første offentliggjorte regnskaber forelå først for regnskabsåret 1999/2000. Finanslovsforslaget (Spending Review) forelå omkostningsbaseret for 2001/2002.

Omkostningsbaserede regnskaber i Sverige blev besluttet i 1988 som led i en større reform af budget- og regnskabssystemet. De første offentliggjorte regnskaber forelå for 1993. Siden da er rapporteringen løbende blevet udbygget med flere omkostningselementer. Endnu er der dog ikke taget stilling til behandlingen af f.eks. nationalejendom og sociale overførselsudgifter.

Den svenske regering forventes at fremlægge forslag om overgang til omkostningsbaserede bevillinger med henblik på indarbejdelse i finanslovsforslaget for 2004.

I Holland introducerede man omkostninger gradvist i forbindelse med institutionernes overgang til en særlig statsvirksomhedsform. Det overvejes for indeværende at indføre omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper generelt med virkning fra 2007.

I relation til implementeringserfaringerne fra de nævnte lande, må det vurderes, at Danmark har relativt gode forudsætninger for at gennemføre implementeringen. Som nævnt i kapitel 3 er der allerede gennemført en række tiltag, der kan understøtte en effektiv implementering, herunder værdireguleringsordningen og systemunderstøttelse via Navision Stat.

9.2.2. Implementeringens elementer

Implementeringsforløbet indeholder grundlæggende følgende hovedelementer:

- Gennemførelse af informationskampagner overfor interessenter i budget- og regnskabsprocessen
- Udarbejdelse af regelsæt, vejledninger og ny kontoplan
- Tilpasning af lokale økonomisystemer
- Tilpasning af statens centrale budget- og regnskabssystemer
- Gennemførelse af uddannelse i de nye regler, samt i anvendelse af tilpassede systemer i ministerier og institutioner
- Etablering af åbningsbalance
- Revision af åbningsbalancerne
- Tilvejebringelse af rådgivningsydelser til ministerier og institutioner
- Anvendelse af en ny registreringsramme i institutionerne
- Implementering af nye forretningsgange og ny styringsmodel

Visse opgaver knytter sig alene til en ændring af regnskabsprincipperne henholdsvis ændrede bevillingsprincipper, men fælles for de fleste opgaver er, at de vil involvere alle statens ministerier og institutioner samt Finansministeriet.

En central opgave i implementeringsforløbet bliver opstilling af nye åbningsbalancer i ministerier og institutioner. Før dette er gennemført, er grundlaget for udarbejdelse af et finanslovsforslag baseret på omkostningsprincipper ikke til stede.

9.3. Organisering og ansvarsfordeling vedrørende ændrede regnskabsprincipper

Implementeringen af *ændrede regnskabsprincipper mv.* bør organisatorisk tilrettelægges med udgangspunkt i de eksisterende ansvarsforhold vedrørende organiseringen af statens regnskabsvæsen som fastsat i den statslige regnskabsbekendtgørelse. Herudover vil implementeringen hensigtsmæssigt kunne tilrettelægges ud fra erfaringerne med andre større implementeringsopgaver, herunder Navision Stat.

9.3.1. Ansvarsfordeling

Bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. fastsætter, at ressortdepartementerne er overordnet ansvarlige for tilrettelæggelsen af regnskabsvæsenet inden for hele ministerområdet, og godkender ministerområdets årlige regnskab overfor Økonomistyrelsen og Rigsrevisionen. Institutionerne er ansvarlige for deres egen regnskabsafleggelse, herunder at denne på ethvert tidspunkt lever op til de gældende regnskabsregler. Endvidere er institutionerne ansvarlige for, at der sker aflevering af perioderegnskaber til Rigsrevisionen og Økonomistyrelsen.

Dette indebærer, at ressortdepartementerne er ansvarlige for at sikre implementeringen af de ændrede regnskabsprincipper i ministerierne, mens institutionerne er ansvarlige for implementeringen i deres egne organisationer, herunder drift og opsætning af det anvendte økonomisystem.

Finansministeriet fastsætter regler om statens regnskabsvæsen og forestår opstilling af statsregnskabet.

Endelig reviderer Rigsrevisionen statslige regnskaber mv. inden for rammerne af Loven om revisionen af statens regnskaber m.m.

9.3.2. Organisering og opgaver

Erfaringerne fra implementeringen af Navision Stat viser, at det er hensigtsmæssigt at inddrage ressortdepartementerne aktivt i implementeringen indenfor ministerområdet. Endvidere kan det være en fordel at gennemføre en pilotimplementeringsfase til kvalitetssikring af produkt, implementeringsmetode og implementeringsværktøjer, inden den fulde implementering iværksættes.

Erfaringerne fra Navision Stat–implementeringen bør generelt nyttiggøres i forbindelse med implementering af ændrede registreringsprincipper. Finansministeriet forudsættes dog at påtage sig en mindre aktiv rolle i implementeringsforløbet, end tilfældet var vedrørende implementeringen af Navision Stat. Som udgangspunkt bør det ikke være nødvendigt, at Finansministeriet deltager aktivt i implementeringen i den enkelte institution.

Dette indebærer, at hvert ressortdepartement får ansvaret for implementeringsprocessen i hele ministerområdet, herunder ansvaret for at sikre den finansielle kontrol før, under og efter implementeringen. Departementerne vil, ud over at skulle styre implementeringen på ministerområdet som helhed, skulle implementere omkostningsprincipper i deres egen organisation.

Den enkelte institution får tilsvarende ansvaret for udarbejdelse af åbningsbalance, indførelse af ændrede forretningsgange i økonomifunktionen samt for den fornødne systemopsætning af økonomisystemet, så det kan understøtte de ændrede krav.

Finansministeriet koordinerer den samlede implementering og understøtter departementerne i implementeringsprocessen.

Ekstern rådgivning, herunder hjælp til udarbejdelse af åbningsbalance, ændring af forretningsgange, systemopsætning m.m. købes af ressortdepartementerne og institutionerne i det omfang, de har behov herfor.

9.3.3. Centrale opgaver i implementeringen

I implementeringen på regnskabssiden er der grundlæggende seks hovedopgaver der skal løses:

- Etablering af åbningsbalance
- Uddannelse af medarbejdere

- Projektledelse
- Opsætning af økonomisystem
- Revision af åbningsbalance
- Tilrettelæggelse af nye forretningsgange

Som en del af forberedelserne af implementeringsarbejdet bør det overvejes at inddrage udvalgte institutioner med henblik på at få testet de nye principper. Denne del af implementeringsarbejdet vil skulle tilrettelægges for at kunne gennemføres så tidligt i processen som praktisk muligt.

Etablering af åbningsbalancen

På åbningsbalancen skal institutionerne værdiansætte deres aktiver og forpligtelser. Aktiverne skal herefter afskrives i takt med forbruget af aktiverne. Hovedparten af statsinstitutionerne vil primært råde over inventar, edb-udstyr og lignende "administrative" aktiver.

I stedet for at værdiansætte sådanne aktiver særskilt, bør det overvejes i implementeringsøjemed at anvende gennemsnitsbetragtninger/tommelfingerregler, hvilket vil give en betydelig administrativ besparelse i forbindelse med opstillingen af åbningsbalancerne. Erfaringer fra tidligere omlægninger i offentlige institutioner viser, at sådanne principper ofte giver et rimeligt billede af disse værdier. Samtidig er der tale om aktiver med en forholdsvis kort levetid, hvorved disse skønsmæssigt fastsatte værdier hurtigt vil blive erstattet af faktiske værdier.

Eksempler på sådanne tommelfingerregler er anvendelse af en fast værdi og gennemsnitsalder pr. arbejdsplads, pr. møderum, pr. kvadratmeter og lignende.

Sådanne regler kan dog ikke anvendes ved værdiansættelse af alle aktiver. F.eks. skal væsentlige lagre, egne bygninger og særligt produktionsudstyr værdiansættes separat.

Anvendelse af tommelfingerregler er udtryk for et minimumskrav. Såfremt institutionen ønsker en mere præcis værdiansættelse, kan institutionen vælge at gøre dette.

Anskaffelser foretaget efter åbningsbalancens udarbejdelse skal behandles særskilt i henhold til de ændrede regnskabsprincipper.

Hvis omkostningsprincipperne indarbejdes på finansloven, får værdiansættelserne i åbningsbalancen blandt andet via afskrivninger indflydelse på ministeriernes udgiftsrammer, de enkelte institutioners bevillinger og dermed på betingelserne for den økonomiske styring i staten i en årrække efter omlægningen. Det anbefales derfor, at åbningsbalancen revideres eller på anden måde kontrolleres.

Uddannelse af medarbejdere

Anvendelse af ændrede registreringsprincipper vil forudsætte tilegnelse af ændrede kompetencer i forhold til varetagelse af økonomi- og regnskabsopgaver i staten. Sådanne ændrede kompetencekrav skal konkretiseres og tilvejebringes i tilknytning til eksisterende efteruddannelses tilbud for medarbejdere i den statslige økonomiforvaltning. Herudover vil Finansministeriet drage omsorg for at der i overgangsperioden tilvejebringes muligheder for gennemførelse af generelle og konkrete kursusforløb.

Projektledelse

Ministerierne og institutionerne vil i forskelligt omfang råde over konkret projektledelseserfaring. I det omfang en sådan kompetence ikke er til stede, vil den skulle tilegnes.

Opsætning af økonomisystem

Ændrede registreringsprincipper vil generelt indebære et behov for nyopsætning af institutionernes økonomisystemer. Herudover kan institutionerne som led i tilpasningen af forretningsgange til generelt ændrede budgetterings- og regnskabsprincipper få behov for at foretage større ændringer og tilpasninger i opsætningen af økonomisystemerne.

Revision af åbningsbalancen

Da åbningsbalancen vil danne grundlaget for fastlæggelse af de fremtidige økonomiske rammer, er det af central betydning at denne særskilt bliver underkastet revision eller anden form for ekstern kontrol. Det vil være af stor vigtighed, at revisionen af åbningsbalancen foretages inden udarbejdelsen af rammer for en omkostningsbaseret finanslov.

Tilrettelæggelse af nye forretningsgange

Som led i overgangen til nye regnskabsprincipper vil ministerierne og institutionerne generelt skulle overveje indholdet af eksisterende procedurer og behovet for og hensigtsmæssigheden af at tilpasse disse til de ændrede forudsætninger. De ændrede principper bør f.eks. give anledning til mere systematisk at anvende regnskabsinformation til at foretage sammenlignende analyser samt en styrket aktivforvaltning.

9.3.4. Udbud af vejlednings- og uddannelsesydelser

Ressortministeriernes aktive deltagelse i implementeringen forudsætter, at der er adgang til en række uddannelses- og vejledningssydelser. Det vil sandsynligvis være en fordel at gennemføre et samlet rammeudbud vedrørende sådanne rådgivningsydelser, som ministerierne efterfølgende kan anvende i forbindelse med implementeringen.

Rammeudbud har flere fordele:

- Der opnås lavere priser.
- Det er nemmere at tilpasse kapaciteten til det faktiske behov.
- Ved at foretage et samlet udbud spares omkostningen til udarbejdelse af næsten identiske separate udbud

Et rammeudbud kan hensigtsmæssigt indeholde følgende tre dele:

For det *første* rådgivningsydelser ved implementering. Herunder vil ressortministerierne kunne købe ydelser til:

- Projektledelsesrådgivning i forbindelse med implementeringen.
- Rådgivning om ændring af forretningsgange i institutionens økonomifunktion.
- Rådgivning om udarbejdelse af åbningsbalance, herunder anvendelse af tommelfingerregler for værdiansættelse af aktiver.
- Rådgivning om styrkelse af den finansielle kontrol.
- Uddannelse i de nye regnskabsprincipper og -regler.

For det *andet* rådgivningsydelser i forbindelse med værdiansættelse af væsentlige aktiver, der ikke er omfattet af ovennævnte tommelfingerregler, herunder især værdiansættelse af bygninger.

For det *tredje* Navision-orienterede ydelser omfattende:

- Systemopsætning i Navision Stat af nye regnskaber, kontoplaner og specielle moduler såsom lager, anlæg og ressource.
- Uddannelse i brug af Navision Stat i forbindelse med implementering af de nye regnskabsprincipper, herunder uddannelse i modulerne lager, anlæg, ressource m.m.

9.4. Implementering af ændrede budgetprincipper

9.4.1. Ansvars og opgavefordeling

Hovedopgaverne i implementeringen af ændrede budgetprincipper vil være rettet mod budgetprocessen, men også mod aflæggelsen af statsregnskabet, da statsregnskabet skal følge principperne for finansloven.

Elementerne i implementeringen fremgår af afsnit 9.2 ovenfor.

Finansministeriet er ansvarlig for udarbejdelse af det nye regelsæt. Det nye regelsæt vil omfatte en revideret budgetvejledning, en ændret opstilling af finansloven herunder en ny kontoplan, samt revision af Finansministeriets Økonomi-Administrative Vejledning (www.oav.dk).

Finansministeriet er ligeledes ansvarlig for tilpasning af IT-systemerne til den ændrede opstilling af finansloven, nye kassekredit- og lånemodeller, håndtering af afskrivninger mv. Denne tilpasning vil omfatte budgetsystemerne, men også omfatte sammenhængen til statsregnskabet, og dermed Statens Koncernsystem.

Der bør gennemføres informations- og uddannelsesaktiviteter for at sikre, at den nye styringsmodel forstås og anvendes aktivt i staten, herunder at ministerier og institutioner kan anvende de tilpassede systemer til at understøtte arbejdsgangene.

Implementering af nye arbejdsgange i forbindelse med de ændrede budgetprincipper er primært det enkelte ministerium/institutions ansvar. Derudover står ministerierne og de statslige institutioner overfor både ledelsesmæssige og organisatoriske udfordringer, som det vil kræve en særlig indsats at håndtere.

Processen bør derfor i fornødent omfang understøttes med hjælp og rådgivning. Denne implementeringshjælp kan leveres af Finansministeriet eller af en samarbejdspartner fundet gennem et udbud. Ekstern

eller af en samarbejdspartner fundet gennem et udbud. Ekstern rådgivning til implementeringen af nye budgetprincipper kan eventuelt indgå i de samlede rammeudbud af vejlednings- og uddannelsesydelser, jf. afsnit 9.3.3.

Udvalget anbefaler, at anvende samme organisatoriske tilgang til en implementering af ændrede budgetprincipper som vedrørende ændrede regnskabsprincipper, jf. afsnit 9.3.2. ovenfor. En tilgangsvinkel, der vil understøtte ministeriernes ansvar for budgetprocessen på deres eget ministerområde, og samtidig give Finansministeriet mulighed for at følge og støtte implementeringsprocessen.

9.5. Overgangsmodeller

Nedenfor skitseres tre scenarier for overgangen til omkostningsregnskaber og – bevillinger baseret på model 2 i kapitel 6.

Det første scenario er, at der indføres omkostningsregnskaber med virkning fra 2004 og omkostningsbevillinger i 2006. I det andet scenario gennemføres først en *udvidet* pilotimplementering inkl. åbningsbalance og regnskabsafslutning, hvorefter omkostningsprincipperne rulles ud i samtlige institutioner. Scenariet indebærer i praksis, at en generel indførelse af omkostningsregnskaber udskydes til 2005 og omkostningsbevillinger til 2007.

I det tredje scenario opdeles implementeringen i grundlæggende og supplerende elementer. De grundlæggende elementer – etablering af åbningsbalance og omkostningsregistrering – gennemføres i 2004, mens de supplerende elementer – f.eks. omkostningsfordeling på opgaver – udskydes til senere.

De tre scenarier vil kunne kombineres på forskellig vis.

Scenario 1: Omkostningsregnskaber i 2004 og omkostningsbevillinger i 2006
Baggrunden for opstillingen af scenario 1 er, at en opstilling af åbningsbalancer for ministerier og institutioner pr. 1. januar 2004 og en indførelse af omkostningsbevillinger i 2006 vurderes at være den hurtigst mulige gennemførelse af implementeringen under den forudsætning, at der skal være et sikkert grundlag for de første omkostningsregnskaber og den første omkostningsbaserede finanslov.

Erfaringerne fra udlandet antyder som nævnt indledningsvist, at selv dette scenario, hvor størstedelen af implementerings- og overgangsindsatsen er koncentreret til 2003, er ambitiøs.

Såfremt udarbejdelsen af en omkostningsbaseret finanslov skal tage udgangspunkt i endeligt godkendte og reviderede omkostningsregnskaber, vil finansloven først kunne ændres i 2007.

I forbindelse med udarbejdelse af finanslovsforslaget for 2006, vil der dog være udarbejdet åbningsbalancer og foreligge ca. et års erfaringer med efterfølgende omkostningsregistreringer. Der vil således være et rimeligt erfaringsgrundlag for opstillingen af finanslovsforslaget.

Udvalget har omvendt også overvejet, om indførelsen af omkostningsbevillinger kunne fremskyndes med et år til 2005. Opstilling af et omkostningsbaseret finanslovsforslag for 2005 (som udarbejdes i 2004) ville forudsætte, at åbningsbalancerne foreligger kontrolleret og revideret senest i løbet af 1. kvartal 2004, mens indførelse af omkostningsbevillinger i 2006 muliggør, at udarbejdelsen af åbningsbalancen om nødvendigt kan udskydes til senere i 2004.

Det er principielt muligt at indføre omkostningsbevillinger, selv om grundlaget i form af en revideret åbningsbalance endnu ikke er til stede. En sådan fremgangsmåde måtte dog forventes at indebære, at der i forbindelse med TB2005 skulle indarbejdes justeringer som følge af grundlæggende ændrede forudsætninger. Institutionernes økonomiske styringsgrundlag ville således være uklart.

Fordelen ved en fremskyndelse af omkostningsbevillingerne til 2005 er, at man begrænser den periode, hvor ministerier og institutioner skal håndtere såvel udgifts- som omkostningsprincipper i regnskabsrapporteringen. Til gengæld vil en fremskyndelse stille krav om et meget stramt implementeringsforløb, hvor der ikke plads til forsinkelser i de enkelte dele af implementeringen eller til at tage højde for uforudsete hændelser. Endvidere er det en væsentlig ulempe, at implementeringsarbejdet både for regnskabs- og bevillingsdelen i endnu højere grad bliver koncentreret i sidste halvdel af 2003 – en proces, som i givet fald vil stille høje krav til økonomi- og regnskabsfunktionerne i staten.

Samlet set kan en fremskyndelse af indførelsen af omkostninger på finansloven til 2005 således ikke anbefales.

Scenario 2: Udvidet pilotimplementering. Generel indførelse af omkostningsregnskaber i 2005, omkostningsbevillinger i 2007

Uanset valget af scenario vil implementeringen skulle indeholde en pilotimplementering. Hvis omkostningsregnskaber indføres i 2004, vil det imidlertid begrænse udbyttet af pilotimplementeringen. Det skyldes, at pilotimplementeringen først vil kunne gennemføres i andet halvår af 2003 og derfor vil overlappe tidsmæssigt med forberedelsen af åbningsbalancer i samtlige institutioner.

Baggrunden for opstillingen af scenario 2 er derfor at udvide pilotimplementeringen både med hensyn til antallet af pilotinstitutioner og med hensyn til pilotimplementeringens indhold og tidsmæssige udstrækning, så der bliver bedre mulighed for at opsamle og anvende erfaringerne fra pilotimplementeringen.

En udvidet pilotimplementering skønnes hensigtsmæssigt at kunne gennemføres i ca. 10 institutioner. Indholdsmæssigt vil en udvidet pilotimplementering herefter omfatte gennemførelse af et helt regnskabsår med anvendelse af omkostningsprincipper, dvs. opstilling af åbningsbalance, løbende omkostningsregistreringer og gennemførelse af regnskabsafslutning. Det udvidede indhold betyder, at pilotimplementeringen inkl. forberedelse vil strække sig over ca. et år, med udarbejdelse af åbningsbalancerne i pilotinstitutionerne inden udgangen af 2003.

Efter regnskabsafslutningen for 2003 i pilotinstitutionerne påbegyndes forberedelsen af åbningsbalancer for den øvrige del af staten. Det betyder, at omkostningsregnskaber først kan indføres generelt for 2005 med opstilling af åbningsbalancer pr. 1. januar 2005. Det vil endvidere betyde, at også indførelsen af omkostningsbevillinger udskydes med et år til 2007, jf. argumentationen under scenario 1 ovenfor.

For at sikre kontinuitet i implementeringsforløbet og en mere glidende overgang mellem pilotimplementeringen og den generelle implementering bør det overvejes at udvide antallet af institutioner der starter op i 2003, idet nogle af dem først aflægger et omkostningsregnskab for 2004 med udgangspunkt i åbningsbalancer pr. 1. januar 2004.

Fordelen ved scenario 2 er, at pilotimplementeringen får karakter af en egentlig forsøgsordning, som reducerer de risici, der er forbundet med at implementere ændrede budget- og regnskabsprincipper. Der vil være bedre mulighed for at tage bestik af de erfaringer, der indhøstes i de udvalgte institutioner, og erfaringsgrundlaget øges til at omfatte såvel åbningsbalancen som de løbende omkostningsregistreringer og den endelig regnskabsafslutning. Hermed fås også et mere præcist billede af, hvad omlægningen vil koste, og hvordan udgiften vil blive fordelt på forskellige type af institutioner. Endelig vil udstrækningen af processen lette det tidsmæssige pres på de øvrige dele af implementeringen.

Ulempen ved scenario 2 er, at den implementeringsmodel som er skitseret i afsnit 3 ovenfor ikke i tilstrækkeligt omfang kan tilvejebringes i tilknytning til pilotfasens gennemførelse. Den nødvendige rådgivnings- og systemmæssige understøttelse i pilotfasen vil i betydelig omfang skulle tilvejebringes af Finansministeriet. Dette afstedkommer en øget usikkerhed om de samlede omkostninger ved hele implementeringen.

Hertil kommer, at scenariet medfører en udskydelse af den generelle indførelse af omkostningsprincipper med 1 år.

Scenario 3: opdeling i grundelementer og supplerende elementer

Det sidste scenario går ud på at opdele implementeringen i henholdsvis grundelementer og supplerende elementer. Pointen er at skille de elementer ud, der uden væsentlige negative konsekvenser kan skilles ud og gennemføres senere. Grundelementerne består af opstilling af åbningsbalance og gennemførelse af basale omkostningsregistreringer. Blandt de supplerende elementer, det kan overvejes at introducere senere, er:

- Ændringer i selvforsikringsordningen. Nye budget- og regnskabsprincipper for statens selvforsikringsordning vil kunne give øget gennemskuelse om, hvad det koster at producere statslige serviceydelser og en øget sammenlignelighed i forhold til private leverandører. Det vil imidlertid ikke være afgørende for en succesfuld implementering og for reformens succes i det hele taget, at nye budget- og regnskabsprincipper vedrørende selvforsikringsordningen gennemføres i første stadium af reformen.

- Obligatoriske omkostningsfordelinger på opgaver.
For statsinstitutioner, der ikke allerede anvender et udbygget omkostningsfordelingssystem i forbindelse med f.eks. indtægtsdækkede aktiviteter, vil indførelsen af omkostningsfordelinger være en tids- og ressourcekrævende øvelse. Det kan derfor være en fordel i første omgang at lade departementer og institutioner koncentrere kræfterne om etablering af åbningsbalancen og gennemførelsen af ændrede periodiseringer og udskyde gennemførelsen af omkostningsfordelinger på opgaver.
- Ordninger for infrastruktur og øvrige dele af regnskabs- og budgetsystemet som ikke direkte vedrører institutionernes drift.

Fordelen ved scenario 3 er, at man udstrækker implementeringsperioden og løbende skærper kravene til institutionernes omstillingsindsats.

Sammenfatning af overvejelserne

På baggrund af ovenstående overvejelser om de tre scenarier har udvalget fundet det mest hensigtsmæssigt at implementere omkostningsprincipperne efter scenario 2. Det anbefales således, at der gennemføres en udvidet pilotimplementering – en forsøgsordning – for en række institutioner med opstilling af åbningsbalancer pr. 1. januar 2003 henholdsvis pr. 1. januar 2004. Omkostningsregnskaber kan herefter gennemføres generelt med virkning fra 2005, mens omkostningsbevillinger anbefales gennemført med virkning for finanslovsforslaget 2007.

Udvalget finder anledning til at præcisere, at åbningsbalancer for pilotinstitutionerne pr. 1. januar 2003 selvsagt ikke kan være klar d. 1. januar, men at de skal være klar inden udgangen af 2003 med opgørelse af værdierne pr. 1. januar 2003, således at der kan aflægges omkostningsbaserede regnskaber for disse institutioner for 2003. Udvalget finder endvidere, at implementeringsplanen evt. kan revurderes, når der er indhentet erfaringer fra implementeringen i pilotinstitutionerne.

9.6. Økonomi

Ressourceanvendelsen i forbindelse med implementeringen omfatter dels anvendelse af ressourcer internt i ministerier og institutioner vedrørende uddannelse, etablering af åbningsbalance, tilpasning af økonomisystemer og justering af forretningsgange, dels ressourcer knyttet til tilpasning af

centrale budget- og regnskabssystemer, formidling og planlægning i Finansministeriet.

En vurdering af de direkte omkostninger vedrørende implementeringen vil i første omgang afhænge af den konkrete model for implementeringen, herunder hvilke opgaver ministerierne må antages selv at kunne varetage, behovet for særlig værdiansættelseskompetence, ekstern revision mv.

Fastlæggelse af et mere præcist skøn forudsætter, at de konkrete valg vedrørende organisering, overgangsprincipper og faseopdeling omsættes i egentlige projekteringsplaner.

Endelig vil rammerne for implementeringsforløbet som fastlagt i en overordnet tidsplan være afgørende for en økonomisk vurdering, herunder om processen skal forløbe over en kort periode, eller kan gennemføres i etaper.

Disse centrale aspekter af implementeringsprojektet er illustreret i nedenstående figur 9.1.

Figur 9.1. Implementeringsscenerier

Udvikling	Indhold
	<i>Systemopsætning:</i>
Intern ydelse	Hjælpeværktøj for institution til regnskab/kontoplan i Navision Stat
	Øvrig systemopsætning foretages af Økonomistyrelsen
	Øvrig systemopsætning foretages i samarbejde mellem Økonomistyrelsen og ekstern samarbejdspartner
Ekstern Ydelse	Al systemopsætning foretages af ekstern samarbejdspartner
	<i>Åbningsbalance:</i>
Summarisk	Nøgletal/gennemsnit på baggrund af antal arbejdspladser, udstyrsniveau m.m.
	Nøgletal/gennemsnitsberegninger på baggrund af inventarlisterner/typer
Detaljeret	Vurdering af hver enkelt aktiv/passiv for sig

Figuren illustrerer, at de forskellige opgaver i forbindelse med implementeringsprocessen kan indeholde et større eller mindre indhold af ekstern assistance. Anvendelse af tommelfingerregler i tilknytning til værdiansættelsen vil således begrænse omkostningerne i forbindelse med implemen-

teringen, mens en mere præcis værdiansættelse – f.eks. vedrørende særlige aktiver, hvor tommelfingerregler ikke giver et rimeligt billede af de faktiske værdier – sandsynligvis vil forudsætte, at institutionerne i større eller mindre omfang får brug for ekstern bistand til at kunne varetage opgaven.

Hvis der vælges flere forskellige værdiansættelsesprincipper i overgangsperioden, vil det skærpe kravene til omfanget og karakteren af den efterfølgende kontrol/revision af åbningsbalancerne og dermed omkostningerne herved.

Herudover vil behovet for ekstern bistand vedrørende systemopsætningen afhænge af, om ministerierne og institutionerne selv er i stand til at varetage denne opgave, herunder hvor stort behov for assistance, der vil kunne tilbydes af Finansministeriet.

Med forbehold for valg af konkret implementeringsmodel anslås de direkte omkostninger i de enkelte institutioner ved implementering af ændrede regnskabsprincipper at udgøre i alt mellem 110 og 130 mio. kr. Dette svarer til en gennemsnitsomkostning på mellem 345.000 og 410.000 kr. pr. institution afhængig af, hvilken model der vælges. Hertil kommer centrale udgifter vedr. særlige implementeringsaktiviteter på omkring 15 mio. kr.

I dette skøn indgår følgende forudsætninger:

- Der anvendes i maksimalt omfang tommelfingerregler i forbindelse med værdiansættelsen i åbningsbalancen.
- Det antages, at opgavens karakter og omfang vil belaste ca. 1/3 af institutionerne i større omfang og ca. 2/3 i mindre omfang.
- Åbningsbalancerne revideres eksternt.
- I skønnet er ikke medtaget omkostninger vedrørende implementering af nye budgetteringsprincipper, men hovedparten af de direkte implementeringsomkostninger forventes at knytte sig til regnskabsdelen.
- Eventuelle konsekvenser for den efterfølgende drift er ikke medregnet.

Udover de direkte implementeringsomkostninger forventes institutionerne i varierende omfang at gennemføre ændringer i den interne styring (forretningsgange, økonomiopfølgning mv.). Omkostningerne hertil kan

vanskeligt skønnes og afhænger helt af i hvilken takt – og med hvilket ambitionsniveau – institutionerne lader omkostningsprincipperne slå igennem i den interne styring.

I skønnet indgår ligeledes en række forudsætninger, der medvirker til at reducere implementeringsomkostningerne. En udvidet forsøgsperiode og en udskydelse af tidspunktet for den generelle implementering skaber forbedrede muligheder for institutionerne til at indarbejde de ændrede regnskabsprincipper i de normale forretningsgange. Dette forudsætter, at Finansministeriet tilvejebringer den nødvendige rådgivnings- og vejledningsbistand, samt stiller relevante styringsværktøjer til rådighed for institutionerne generelt allerede i løbet af 2003.

Hertil kommer, at nye opgaver erstatter andre krav, der tidligere har været stillet til institutionernes regnskabsaflæggelse. F.eks. kan nævnes, at særlige regnskabsrapporteringer i virksomhedsregnskaberne vedrørende omkostningsdækkede områder bliver en integreret opgave, og at særlige materielle fortegnelser bliver afløst af grundregistreringer i anlægskartoteker og lagermoduler.

Det økonomiske skøn er generelt udtryk for en gennemsnitsbetragtning. Det kan ikke udelukkes at omkostningerne for en række mindre komplekse institutioner vil være mere begrænsede, medens der for mere komplekse institutioner – herunder institutioner karakteriseret ved en stor geografisk spredning – kan blive tale om betydeligt større omkostninger.

Det kan i denne sammenhæng overvejes at kombinere implementeringsarbejdet vedrørende omkostningsreformen med en opgradering af Navision Stat til Navision Attain. Ved at kombinere opgaverne kan der eventuelt opnås besparelser for statslige Navision Stat institutioner, da man alligevel skal foretage systemopsætningsmæssige tilpasninger og opsætninger i institutionerne i tilknytning til de ændrede regnskabsprincipper.

I det økonomiske skøn ovenfor er ikke medtaget omkostningerne vedrørende en opgradering til Navision Attain.

9.7. Sammenfatning og anbefalinger

Udvalget anbefaler, at tilrettelæggelsen af implementeringen af budget- og regnskabsprincipper i staten baseres på følgende hovedpunkter:

- De enkelte ressortministerier får ansvaret for implementeringsarbejdet ved etablering af implementeringsprojekter på koncern- og institutionsniveau
- Regel- og systemgrundlaget skal afprøves gennem pilotimplementering i en række institutioner med henblik på at sikre kvaliteten
- Det skal sikres, at ministerierne og institutionerne har adgang til rådgivnings- og uddannelsesydelser, der kan understøtte implementeringsprojekterne, herunder ved træk på eksterne ressourcer
- Eksterne ressourcer vil hensigtsmæssigt kunne tilvejebringes ved at Finansministeriet udbyder en række opgaver via rammekontrakter.
- Åbningsbalancerne bør som hovedregel blive udarbejdet efter tommelfingerregler.

Der er som omtalt indledningsvist tale om et omfangsrigt organisationsudviklingsprojekt, hvor 18 ministerier og i alt ca. 318 institutioner skal udarbejde åbningsbalancer, indarbejde nye forretningsgange og overveje ændringer i ledelse og økonomistyring, hvilket skal ske indenfor en forholdsvis kort tidshorisont.

Udvalget anbefaler derfor følgende tidsplan for iværksættelsen af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper:

- Der gennemføres en udvidet pilotimplementering (forsøgsordning) for en række institutioner i 2003 og 2004. Pilotinstitutionerne etablerer åbningsbalancer og gennemfører omkostningsregistrering og regnskabsafslutning for 2003 henholdsvis 2004 med henblik på at etablere et solidt erfaringsgrundlag for den efterfølgende indførelse af omkostningsprincipper i hele staten.
- De ændrede regnskabsprincipper skal have virkning for staten generelt fra finansåret 2005, dvs. en åbningsbalance skal have virkning pr. 1 januar 2005.
- Omkostningsbudgettering efter den skitserede model 2 gennemføres med virkning for finanslovsforslaget for 2007.

Anbefalingerne indebærer, at åbningsbalancerne for pilotinstitutionerne skal være klar senest i løbet af 2003 med opgørelse af værdierne pr. 1.

januar 2003, således at disse institutioner kan aflægge omkostningsbaserede regnskaber for 2003. Implementeringsplanen kan eventuelt revurderes, når der er indhentet erfaringer fra implementeringen i de første pilotinstitutioner.

For at målet om en implementering af ændrede budget- og regnskabsprincipper inden for disse rammer kan nås, anbefaler udvalget at starte implementeringen af de ændrede principper efter den ovenfor beskrevne implementeringsmodel og -tidsplan snarest.

Tidsplanen for implementering af ændrede budget- og regnskabsprincipper er skitseret i *tabel 9.1.* nedenfor.

Tabel 9.1. Oversigt over tidsplan for 2003-2006

Periode	Aktiviteter
Første halvår 2003	<ul style="list-style-type: none">• Formel beslutning om anvendelse af omkostningsprincipper• Udarbejdelse af plan for implementering• Udarbejdelse af regelsæt og vejledning• Forberedelse af pilotimplementering• Opsætning af centrale systemer
Andet halvår 2003	<ul style="list-style-type: none">• Pilotimplementering påbegyndes
Første halvår 2004	<ul style="list-style-type: none">• Afslutning af 1. fase af pilotimplementering• Forberedelse af implementering i samtlige institutioner
Andet halvår 2004	<ul style="list-style-type: none">• Påbegyndelse af implementeringsforløb
Første halvår 2005	<ul style="list-style-type: none">• Afslutning af 2. fase af pilotimplementering• Regnskabsføring efter omkostningsprincipper påbegyndes• Afslutning af implementeringsforløb
Andet halvår 2005	<ul style="list-style-type: none">• Forberedelse af en omlægning af finanslovsforslaget til omkostningsprincipper.
Første halvår 2006	<ul style="list-style-type: none">• Der foreligger omkostningsbaserede regnskaber for alle statslige institutioner• Finanslovsforslaget for 2007 udarbejdes efter omkostningsprincipper, som beskrevet i model 2.

Bilag 1

Kommissorium af 14. september 2001

Baggrund

Der har i de senere år været en stigende interesse for omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i den offentlige sektor, både i Danmark og en række andre OECD-lande.

Interessen skyldes en forventning om, at omkostningsbaserede budget- og regnskabssystemer kan medføre en mere effektiv økonomiforvaltning i offentlige institutioner. Grundlaget for at sammenligne ressourceforbrug på tværs af institutioner og sektorer skønnes endvidere at kunne forbedres væsentligt. Endelig har der været argumenteret for, at statens langsigtede forpligtelser kan afspejles bedre i statsbudgettet og –regnskabet, ligesom principperne vil kunne skabe større gennemsækelighed omkring de offentlige institutioners økonomiske dispositioner.

Der er allerede i løbet af 90'erne introduceret en række regnskabsmæssige redskaber til at lave omkostningsopgørelser på institutionsniveau.

I den kommunale sektor er det på baggrund af Indenrigsministeriets betænkning om det fremtidige kommunale budget- og regnskabssystem besluttet at indføre registrering på omkostningssted og opstilling af fysiske statusopgørelser.

Inden for staten blev det senest i rapporten ”Statens status og konteringsprincipper” fra september 2000 anbefalet, at staten i højere grad gør brug af de værdiansættelsesprincipper af aktiver og passiver, der gælder i den private sektor. Implementeringen af anbefalingerne i ”Statens status og konteringsprincipper” er igangsat i Økonomistyrelsen.

I foråret 2001 nedsatte Finansministeriet et internt udvalg med repræsentanter fra Finansministeriets departement, Økonomistyrelsen og Finanstyrelsen, der skulle vurdere mulighederne for og hensigtsmæssigheden i at udbrede omkostningsbaserede registreringsprincipper på regnskabssiden, at anvende tilsvarende principper på finansloven samt at udbrede disse nye budget- og regnskabsmæssige principper til den kommunale sektor. Udvalget valgte efterfølgende at udskyde problemstillingerne vedr. den kommunale sektor.

I udvalgets rapport fra august 2001 blev opstillet følgende præmisser for indførelsen af et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem i staten:

- Omkostningerne forbundet med forskellige handlingsalternativer skal synliggøres
- Der skal så vidt muligt ske en påvirkning af adfærden på alle niveauer i budget- og bevillingssystemet med henblik på at opnå effektiviseringer, der overstiger omkostningerne til etablering og administration af systemet
- Der skal fortsat være gode muligheder for en stram styring af statens udgifter.

Ud fra disse præmisser blev det generelt vurderet, at der er grundlag for at arbejde videre i retning af en udbredelse af omkostningsbaserede registreringsprincipper både på regnskabssiden og i bevillingerne. Med de rette tekniske tilpasninger vil et omkostningssystem også kunne varetage de hensyn, der traditionelt har kendetegnet det udgiftsbaserede system, herunder målingen af likviditets- og aktivitetsvirkninger, gode betingelser for bevillingskontrol og ansvarsplacering mv.

Det blev vurderet, at omkostningsregnskaber alene ikke ville kunne sikre tilstrækkelige incitamenter til øget effektivisering. Det blev derfor anbefalet, at omkostningsprincipperne også har gennemslag i bevillingsudmålingen. En mulig model for implementeringen kunne bestå i at indføre en minimumsmodel for alle statsinstitutioner uden at give institutioner væsentligt større frihedsgrader end i dag.

For visse typer af institutioner ville der være grundlag for at give større frihedsgrader i forhold til investeringsstyring og kapitalansvar. I disse tilfælde bør omkostningsprincipperne kombineres med en præstationsafhængig bevillingsudmåling, hvor bevillingen svarer til et "køb" af offentlige serviceydelser.

Det blev endelig konkluderet, at der er behov for at fastlægge mere operationelle retningslinier for implementeringen af omkostningsbaserede budget- og regnskabssystemer.

Formål og indhold

Hovedformålet med udvalgsarbejdet er derfor med afsæt i Finansministeriets rapport fra august 2001 at opstille konkrete og operationelle modeller for, hvordan et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem mest hensigtsmæssigt kunne implementeres inden for staten.

I undersøgelsen heraf vil blandt andet nedenstående temaer hensigtsmæssigt kunne behandles.

- En afgrænsning af anvendelsen af omkostningsprincippet, herunder
 - i hvilken udstrækning omkostningsprincippet skal have gennemslag i henholdsvis regnskab og bevillinger samt i hvilket omfang disponeringsreglerne skal ændres
 - hvilke dele af statsbudgettet og –regnskabet, der skal omfattes, opdelt på eksempelvis udgiftsarter, typer af statsinstitutioner mv. Herunder behandles også særlige områder såsom tjenstemandspension, statens selvforsikringsordning, finansielle anlægsaktiver, eventualforpligtelser og gebyrfinansierede aktiviteter.
 - hvor konsekvent omkostningsprincippet skal gennemføres, herunder i hvilket omfang, der skal anvendes ”fuld matching” i forbindelse med registreringen af omkostninger.
- Mulige ændringer i styringen og finansieringen af investeringer samt institutionernes kapitalansvar.
- Eventuelle modeller for en kombination af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper med resultatstyring og præstationsafhængige bevillinger.
- Konsekvenser for udgiftsstyringen og det samlede statsbudget- og regnskab samt indvirkningen på afrapporteringskravene og den tekniske opstilling af budget- og regnskabsdokumenter.
- Tekniske og personalemæssige restriktioner i institutionerne, herunder vurdering af kapaciteten til at gennemføre omkostningsprincipperne samt af et eventuelt behov for efteruddannelse.
- Procedurer og modeller for, hvordan implementeringen konkret gribes an, overvejelser om tidsperspektivet og særlige overgangsproblemstillinger, f.eks. den initiale værdiansættelse af aktiver og passiver.

I udvalgets overvejelser kan endvidere indgå status for arbejdet med implementering af Navision samt for opfølgningen på rapporten om Statens Status og Konteringsprincipper. Det vil ligeledes være relevant at inddrage allerede eksisterende styringsformer, der indeholder omkostningselementer, f.eks. huslejemodellen og det taxameterstyrede område. Endelig kan erfaringerne fra andre lande lægges til grund for udvalgets arbejde.

Der skønnes umiddelbart at være et betydeligt potentiale ved at udbrede omkostningsprincippet til de kommunale budgetter, men det vurderes mest hensigtsmæssigt at lade dette spørgsmål afvente opstillingen af en model for staten.

Tidsfrist

Udvalget forventes at afslutte sit arbejde i foråret 2002.

Bilag 2

Udvalgets sammensætning

Afdelingschef Mogens Pedersen, Finansministeriet (Formand)
Afdelingschef Jacob Heinsen, Finansministeriet (indtil 1. januar 2002)
Kommitteret Inge Thygesen, Finansministeriet
Kontorchef Elisabeth Hvas, Finansministeriet (fra 1. januar 2002)
Kontorchef Anders V. Møller, Finansministeriet
Vicedirektør Henrik Pinholt, Økonomistyrelsen
Kontorchef Erik Hammer, Økonomistyrelsen
Revisionschef Lone Strøm, Finansstyrelsen
Administrationschef Jan Hahn Nørgaard, Slots- og Ejendomsstyrelsen
Koncern-økonomichef Bartal Mikal Kass, DSB
Økonomidirektør Ebbe Holmboe, Nationalmuseet
Afdelingschef Søren Clausen, Kulturministeriet (indtil 1. januar 2002)
Budgetchef Stig Christensen, Kulturministeriet (fra 1. januar 2002)
Kontorchef Paul Schüder, Indenrigs- og Sundhedsministeriet (fra 1. marts 2002)
Økonomichef Steen Halk Pedersen, Patent- og varemærkestyrelsen
Kontorchef, Jesper Rasmussen, Institutionsstyrelsen
Kontorchef Olaf Hasselager, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen
Specialkonsulent Carsten Petersen, Danmarks Statistik

Sekretariat for udvalget:

Specialkonsulent Jonas Fallov, Finansministeriet
Fuldmægtig Kristoffer Hagen Schantz, Finansministeriet
Specialkonsulent Christian Iver Svane, Økonomistyrelsen
Specialkonsulent Ann Lisbeth Jensen, Økonomistyrelsen

Endvidere har Specialkonsulent Jens Kromann Kristensen, Finansministeriet, og Fuldmægtig Carsten Nielsen, Økonomistyrelsen, bidraget til rapporten.

Bilag 3

Gennemgang af høringsvar

Rapporten fra Udvalget om omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper har været i høring med frist til d. 1. november 2002. Der er indkommet svar fra Rigsrevisionen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) samt ministerierne med undtagelse af Socialministeriet og Kirkeministeriet.

Nedenfor sammenfattes høringsvarene, idet de enkelte ministeriers høringsvar forefindes på Finansministeriets hjemmeside: <http://www.fm.dk>.

I de tilfælde, hvor høringsvarene har givet anledning til rettelser i rapporten, er det angivet i bilaget.

Generelt

Det generelle indtryk fra høringen er, at såvel Rigsrevisionen som ministerierne er overvejende positive over for rapportens anbefalinger til en kommende budget- og regnskabsreform. Nogle ministerier har dog erklæret sig uenige i udvalgets overordnede afvejning af omkostninger og nytteværdi ved at overgå til omkostningsbaserede bevillinger, jf. nedenfor.

Endvidere har der været en generel bekymring blandt ministerierne for realismen i tidsplanen, og en række ministerier har taget forbehold for en række praktiske vanskeligheder ved at gennemføre omlægningen.

Endelig har de fleste ministerier taget et generelt forbehold for udvalgets skøn for implementeringsudgifterne, og de fleste ministerier er uenige i, at implementeringsudgifterne kan holdes inden for de eksisterende økonomiske rammer.

Økonomi- og erhvervsministeriet har taget det standpunkt, at det først er i det øjeblik, at omkostningsprincipperne indføres sammen med et optje-

ningsprincip for bevillingsudmålingen (rapportens model 3), at gevinsterne opvejer de administrative omkostninger, og at implementeringen derfor bør afvente resultatet af det forestående analysearbejde vedr. model 3.

Beskæftigelsesministeriet, Integrationsministeriet og Udenrigsministeriet har også haft væsentlige forbehold for, om nytteværdi og styringspotentialer står mål med den administrative byrde ved at indføre omkostningsbevillinger.

Givet at det allerede er besluttet at indføre omkostningsregnskaber har udvalget ikke fundet anledning til at genoverveje rapportens centrale anbefalinger til valg af model for omkostningsprincipper. Økonomi- og Erhvervsministeriets synspunkt vil dog kunne imødekommes i det omfang, man vælger at indføre elementer af model 3.

Tidsplan og ressourcer

Om end holdningen til reformens bærende ideer i de fleste tilfælde er positiv, er der som nævnt en generel bekymring for den anbefalede tidsplan, som de fleste ministerier har fundet meget ambitiøs, og nogle ministerier vurderet som urealistisk. I det udkast af rapporten, der blev sent i høring, blev anbefalet en overgang til omkostningsregulering i 2004 og omkostningsbudgettering i 2006. Justitsministeriet har fundet, at 2004 næppe er et realistisk bud for færdiggørelsen af implementeringen. For Rigspolitiets vedkommende vurderede ministeriet, at det ikke vil være muligt at implementere omkostningsprincipperne inden for de tidsmæssige og økonomiske rammer, der er til rådighed.

Ligeledes har der været en vis bekymring for, om ministerierne råder over tilstrækkelige ressourcer – finansielle såvel som mandskabsmæssige – til at løfte opgaven med at implementere de nye principper.

På baggrund af høringssvarene har udvalget genovervejet det anbefalede implementeringsforløb i rapporten. Det har givet anledning til følgende ændringer:

- Pilotimplementeringen udvides og får karakter af en egentlig forsøgsordning, hvor et antal institutioner etablerer åbningsbalance, omkostningsregistrerer og gennemfører regnskabsafslutning for henholdsvis 2003 og 2004 på omkostningsprincipper.
- Den generelle indførelse af omkostningsregnskaber udskydes til 2005. Indførelsen af omkostningsbevillinger udskydes til 2007.

Udvalget har endvidere fundet anledning til at præcisere, at åbningsbalancerne for pilotinstitutionerne ikke skal være klar den 1. januar 2003, men at de skal være klar senest i løbet af 2003 med opgørelse af værdierne pr. 1. januar 2003, således at disse institutioner kan aflægge omkostningsbaserede regnskaber for 2003. Udvalget finder endvidere, at implementeringsplanen evt. kan revurderes, når der er indhentet erfaringer fra implementeringen i de første pilotinstitutioner.

I det udkast af rapporten, der blev sendt i høring blev implementeringsudgifterne skønnet til mellem 90 og 130 mio.kr. som blev forudsat afholdt indenfor rammerne. De fleste ministerier har taget generelt forbehold for udvalgets skøn for implementeringsudgifterne. Udvalget har fundet anledning til at justere skønnet for udgifterne forbundet med implementeringen til mellem 110 og 130 mio.kr. Samtidig præciseres, at skønnet vedrører de *direkte* omkostninger til implementeringen. Heri er ikke inddraget ændringer i den interne styring. Det skal bemærkes, at en udvidet pilotimplementering vil muliggøre et mere præcist skøn for udgifternes omfang og fordeling.

Regnskabsstandarder og rapportering

FSR har i sit høringssvar rejst spørgsmålet om brugen af internationale regnskabsstandarder. I forbindelse med udarbejdelsen af rapporten blev de internationale standarder gennemgået og det blev vurderet, at disse standarder ikke kan stå alene som grundlag for udarbejdelsen af nye vejledninger, standarder og regler i øvrigt for staten. Der vil som led i implementeringen være behov for at udvikle standarder, som er tilpasset danske forhold. Udvalget har dog på baggrund af FSRs høringssvar fundet anledning til at præcisere argumentationen i rapportens kapitel 5.

Såvel FSR som Rigsrevisionen har haft en række bemærkninger, som har givet anledning til mindre præciseringer af rapportens kapitel 8 om rapportering, herunder redegørelse for regnskabspraksis, afgrænsningen af resultatopgørelsen og ledelsesberetning.

Revision

Rigsrevisionen har givet en række bemærkninger til det afsnit i kapitel 8, der vedrører revisionspåtegning.

Det er Rigsrevisionens opfattelse, at en styrket uvildig finansiel revision vil kunne holdes inden for rigsrevisorloven, at påtegningen er sammenlig-

nelig med den form, der anvendes i de private sektor samt, at den nuværende ordning om påtegning af virksomhedsregnskaber bør kunne videreføres.

På baggrund heraf er der foretaget en række justeringer af afsnitsteksten.

Formuleringerne i kapitel 9 vedr. revision af åbningsbalancen har kunnet give anledning til nogen tvivl om, hvem der skulle varetage opgaven. På baggrund af Rigsrevisionens bemærkninger er de pågældende afsnit derfor blevet justeret.

Flerårige dispositioner

Beskæftigelsesministeriet finder, at en overgang til omkostningsbevillinger vil være i modstrid med princippet om, at bevillinger er et-årige, idet beslutningen om at gennemføre investeringer vil have udgiftsvirkninger i senere finansår.

Dette vurderes dog ikke at være et problem, idet budgetvejledningens bestemmelser herom kun henviser til de tilfælde, hvor der indgås en forpligtelse (eller skabes en fordring) med udgiftsvirkning eller indtægtsvirkning i senere år, jf. BV pkt. 2.2.9.

I disse tilfælde må det antages, at der fremover må gælde det samme, der gælder i dag i forbindelse med anlægsprojekter og IT-projekter, indgåelse af lejemål mv., nemlig at bevillingerne gives under den forudsætning, at der kan være udgiftsvirkninger i senere finansår.

Andre bemærkninger med mulige konsekvenser for rapporten

Videnskabsministeriet og Fødevarerministeriet bemærker, at værdiansættelse af ejendomme under huslejeordningen efter markedspriser kan have konsekvenser for husleje samt værdiansættelsen for eksisterende ejendomme under ordningen.

Da det i rapporten alene er en *overvejelse* at indføre årsregnskabslovens principper på dette område, men ikke en egentlig anbefaling, er der blot foretaget en mindre justering af teksten.

I kapitel 6 er der gjort nogle overvejelser om, hvordan man skal håndtere hensættelser, herunder om man skal stille krav om indsættelse af midler på en spærret konto. Afsnittet har givet anledning til forvirring om, hvor-

vidt det også skulle gælde for hensættelser til tilsagn om tilskud, og afsnittet er derfor justeret.

Bemærkninger af relevans for implementeringsarbejdet

Høringssvarene omfatter en lang række relevante problemstillinger, der ikke har fået konsekvenser for rapporten, men som Økonomistyrelsen og Finansministeriets departement vil være opmærksomme på i forbindelse med det efterfølgende implementeringsarbejde.

Håndtering af omkostningsdækkede områder

Fødevarerministeriet har rejst problemstillingen, hvordan aktiver og passiver vedr. omkostningsdækkede områder skal indregnes og bevillingsmæssigt håndteres. Fødevarerministeriet bruger allerede værdireguleringsordningen, og vil gerne bruge de samme principper fremover, så man undgår at skulle værdiansætte én gang til med og måske regulere takster mv. Over tid vil det dog nok under alle omstændigheder være påkrævet med reguleringer af takstgrundlaget.

Departementets tilsyn

Fødevarerministeriet har rejst spørgsmålet, hvorvidt der er eller kan etableres systemer, der understøtter departementets tilsynsopgaver fremover, herunder tilsyn med likviditeten.

Systemunderstøttelse af omkostningsfordelinger

Flere ministerier har lagt vægt på, at mulighederne undersøges for systemmæssigt at understøtte omkostningsfordelinger, så den administrative belastning herved mindskes.

EU-regler

Fødevarerministeriet har gjort opmærksom på, at konsekvenserne af at overgå til omkostningsprincipper for EU-reguleret administration bør undersøges nærmere.

Investeringer betinget af lovgivning

Skatteministeriet anfører, at grænsefladen mellem de investeringer, som en institution selv kan beslutte, og investeringer betinget af lovgivning mv., bør undersøges nærmere.

Tværministeriel udredning om implementeringen

Udenrigsministeriet foreslår et tværministerielt udredningsarbejde, som

skal afklare behovet for systemunderstøttelse, vejledninger etc. En sådan udredning vurderes dog ikke at tilføre væsentlig nytteværdi i forhold til de overvejelser, der vil indgå i Økonomistyrelsens implementeringsarbejde, hvor det blandt andet overvejes at inddrage enkelte ministerier i referencegrupper mv.