

Introduktion til et omkostningsbaseret bevillingssystem

April 2006



Introduktion til et omkostningsbaseret bevillingssystem

April 2006

Introduktion til et omkostningsbaseret bevillingssystem
April 2006

I tabeller kan afrunding medføre,
at tallene ikke summer til totalen.

Publikationen kan bestilles eller afhentes hos:

Schultz Distribution
Herstedvang 4,
2620 Albertslund
Telefon 43 63 23 00
Fax: 43 63 19 69
E-mail: Schultz@schultz.dk
Hjemmeside: www.schultz.dk

Henvendelse om publikationen
kan i øvrigt ske til:

Finansministeriet
APC
Christiansborg Slotsplads 1
1218 København K
Telefon 33 92 33 33

Omslag: b:graphic
Foto: Søren Rønholt
Tryk: Salogruppen
Oplag: 1.500
Pris: 50 kr. inkl. moms
ISBN: 87-7856-776-9

Elektronisk publikation:

Produktion: Schultz
ISBN: 87-7856-777-7

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

Indholdsfortegnelse

1	Indledning	5
	Kort om det nye bevillingssystem	5
	Baggrunden for reformen	6
2	Styring: Opgaver, roller og ansvar	9
	Institutionsledelsernes opgaver og ansvar	9
	En mere omkostningsbevidst ressourceanvendelse	9
	Et bedre grundlag for statsinstitutionernes interne økonomistyring og ledelse	10
	En større gennemsigtighed om, hvad det koster at udføre statslige opgaver	12
	Departementernes opgaver og ansvar	12
3	Den nye bevillingsmodel.....	15
	Afgrensning af reformen.....	15
	Omkostningsbaseret bevilling	16
	Låneramme	17
	Formål med lånerammen.....	18
	Hvad omfatter lånerammen?	18
	Likviditet og finansiering.....	21
	Likviditetstildeling	21
	Forrentningsvilkår	22
	Særligt vedrørende bygge- og IT-kreditten	23
	Gennemsigtighed om mindreforbrug	24
	Forelæggelsesregler	25
4	Overgang fra en udgiftsbaseret til en omkostningsbaseret bevilling	29
5	Kort om nye regnskabsprincipper	33
	Formål med omkostningsbaserede regnskaber.....	33
	Omkostningsprincipper	34
	Nye statslige regnskabsregler	35
6	Begrebsoversigt	37

Redaktionen er afsluttet den 27. marts 2006

1. Indledning

Det statslige bevillingssystem overgår fra udgiftsbaserede budget- og regnskabsprincipper til omkostningsbaserede principper. Alle statsinstitutioner er overgået til omkostningsregnskaber i 2005, og i 2007 overgår alle statsinstitutioner til omkostningsbevillinger. Der er tale om grundlæggende ændringer af de metoder og vilkår, som statslige institutioner i fremtiden skal operere under. Overgangen er kulminationen på en lang proces, hvor Finansministeriet, Rigsrevisionen og mange ministerier og styrelser har været involveret. De nye bevillingsregler er beskrevet i Budgetvejledning 2007, mens de nye regnskabsregler fremgår af Finansministeriets Økonomisk Administrative Vejledning.

Denne publikation er målrettet brugerne af det nye bevillingssystem – ledere, økonomimedarbejdere og alle andre, der som led i deres arbejde arbejder med finansloven og det tilknyttede regelsæt. Publikationen giver et overblik over, hvad bevillingsreformen indebærer, såvel på det styringsmæssige niveau med hensyn til roller, ansvar og opgaver som med hensyn til de nye værktøjer og begreber. Konsekvenserne af det nye bevillingssystem illustreres gennem en række eksempler. Derudover henvises til en lang række andre publikationer fra Finansministeriet og Økonomistyrelsen, som går mere i detaljer med reformen.

Kort om det nye bevillingssystem

Det omkostningsbaserede bevillingssystem er kendetegnet ved følgende:

- Omkostningsprincippet medfører en ændret periodisering af økonomiske hændelser i regnskabet og budgettet – regnskabet vil i fremtiden vise ressourceforbruget inklusiv afskrivninger i stedet for periodens ind- og udbetalinger som hidtil. Tilsvarende skal bevillingen dække periodens ressourceforbrug. Den væsentligste forskel i forhold til tidligere er investeringer og anskaffelser.
- Investeringer og anskaffelser finansieres indenfor den statslige likviditetsordning ("lånefinansieres"). Institutionerne skal i stedet afholde de afledte omkostninger (afskrivninger og renter) indenfor bevillingen. Det betyder, at driftsøkonomiske investeringer kan sættes i værk, før der er sparet op dertil – og dermed tilvejebringe et forøget råderum for institutionen på længere sigt. Det giver institutionerne et incitament til at optimere sine investeringsbeslutninger.
- Institutionerne har imidlertid ikke ubegrænset adgang til at optage lån, idet der fastsættes en låneramme for hver enkelt statsinstitution på finansloven. Lånerammen er et loft over den gæld, som de enkelte institutioner maksimalt kan have.
- Desuden er institutionernes adgang til at udnytte lånerammen begrænset af kravet om at kunne betale de afledte omkostninger inden for bevillingen, et

soliditetskrav om at den samlede gæld ikke må overstige aktivmassen og af regler om forelægning af investeringer mv.

- Der bliver større gennemsigtighed om uforbrugt bevilling, idet midlerne i fremtiden skal indtægtsføres, når opgaven er udført. Er udførslen forsinket reserveres midlerne. Hvis opgaven er gennemført med færre midler end forudsat, har institutionen et overskud til fri disposition inden for institutionens formål.
- Den selvstændige likviditetsordning er fornyet og udbredt til alle statsinstitutioner. Det indebærer bl.a., at institutionernes interne statslige gæld forrentes, hvilket giver forstærkede incitamentter til likviditetsstyring, styring af debitorer og kreditorer mv.
- Der indføres en ny statslig kontoplan gældende fra finanslovsforslaget for 2007. Med den nye kontoplan opnås en standardisering af de mest anvendte økonomisystemers funktionalitet i og udenfor staten.

Samlet giver det nye regnskabs- og bevillingssystem et grundlag for en bedre økonomistyring i staten. Det forudsætter imidlertid, at institutionerne er i stand til at tackle det øgede ansvar, som de nye frihedsgrader medfører. Sammen med den øgede gennemsigtighed vil dette give grobund for en fortsat styrkelse af den statslige effektivitet. Dette forudsætter dog, at departementer og institutionerne tager reformen til sig, således at det ikke bliver en rent teknisk øvelse. Det fordrer, at der oprustes kompetencemæssigt og at ledelsen aktivt efterspørger de nye informationer og bruger de nye muligheder, som reformen indebærer.

Omkostningsreformen medfører også nye roller, opgaver og ansvar for departementerne i forhold til deres institutioner. Departementerne skal være mere opmærksomme på institutionernes langsigtede planlægning, investeringsbeslutninger, likviditets-træk mv.

Baggrunden for reformen

I maj 2002 indgik indførelse af omkostningsregnskaber i staten og kommunerne som en del af regeringens moderniseringsprogram. Videre fremgik det af moderniseringsprogrammet, at muligheden for indførelse af omkostningsbudgetter i staten og kommuner skulle vurderes.

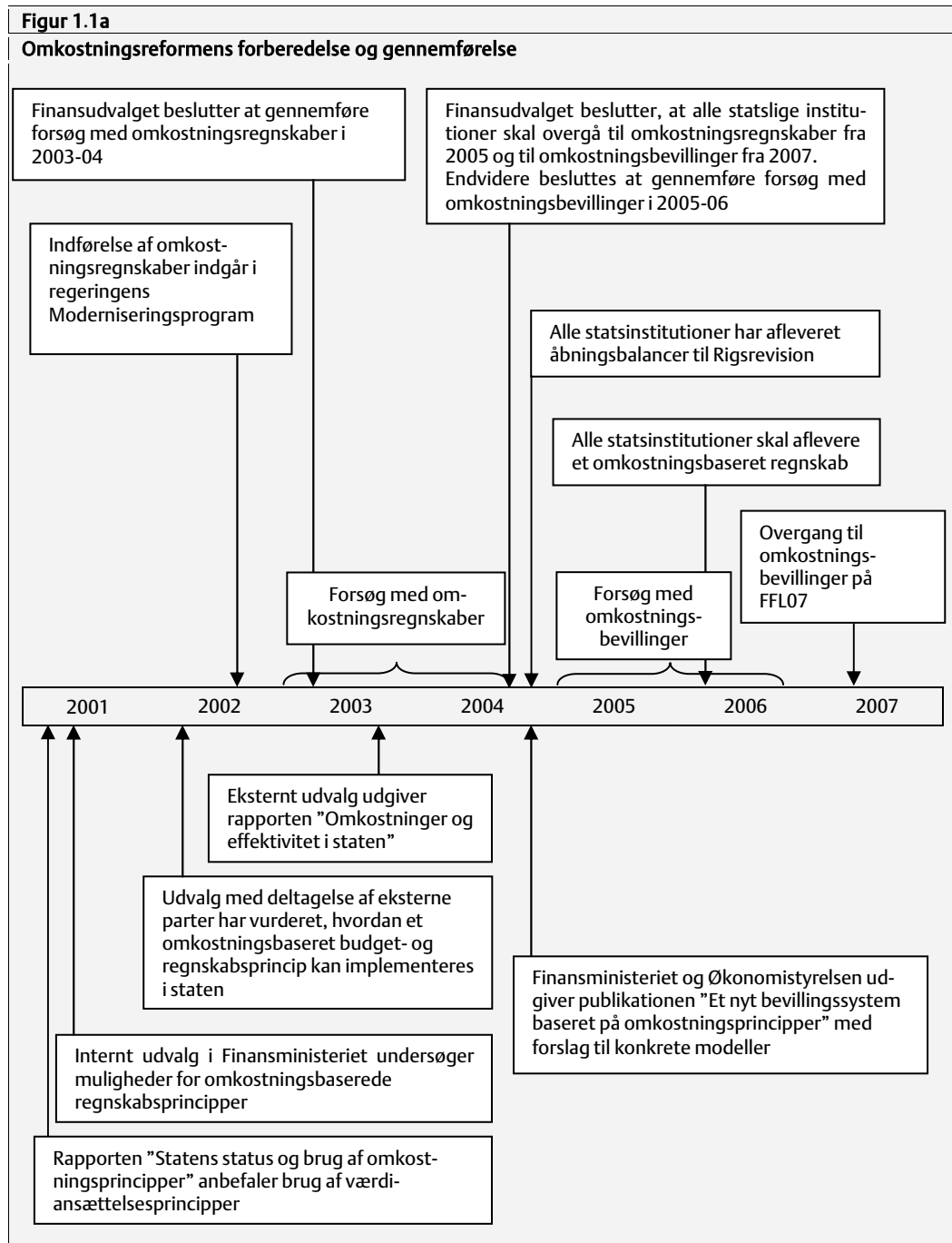
På baggrund af det arbejde, der blev udført af et af Finansministeriet nedsat udvalg¹, gav Finansudvalget ved Akt 97 i marts 2003 tilslutning til, at der gennemførtes forsøg med omkostningsregnskaber i 2003 og 2004. Det blev samtidig oplyst, at der på baggrund af forsøgene ville blive stillet forslag om en budget- og regnskabsreform.

¹ Udvalgets arbejde resulterede i rapporten "Omkostninger og effektivitet i staten", som indeholdt modeller for, hvordan et omkostningsbaseret regnskabs- og budgetsystem mest hensigtsmæssigt kunne implementeres i staten. Rapporten kan findes på www.fm.dk.

Finansudvalget gav ved Akt 163 24. juni 2004 tilslutning til, at alle statsinstitutioner fra 2005 overgår til omkostningsregnskaber og til omkostningsbevillinger fra 2007. Endvidere blev der givet tilslutning til at gennemføre forsøg med omkostningsbevillinger.² De forsøg med omkostningsbevillinger, der er gennemført på finansloven for 2005 og 2006, er reguleret i ”Cirkulære om forsøg med omkostningsbevillinger” (2004).

Disponeringsreglerne i det nye bevillingssystem er beskrevet i Budgetvejledning 2006, som blev godkendt af Finansudvalget ved Akt 105 af 15. marts 2006. Budgetvejledningen kan findes på www.fm.dk, og aktstykket kan findes på Folketingets hjemmeside.

² Nogle af de institutioner, der deltog i forsøg med omkostningsbevillinger på finansloven for 2005, har beskrevet deres erfaringer med overgangen til omkostningsbevillinger i artikelsamlingen *Erfaringer med omkostningsbevillinger* (2005).



2. Styring: Opgaver, roller og ansvar

Indførelsen af omkostningsprincipper i statens budgetlægning og regnskabsføring handler om at fremme den statslige effektivitet gennem synliggørelse, gennemsigtighed og omkostningsbevidst adfærd. Omkostningsreformen *synliggør*, hvad det reelt koster at producere de fastsatte opgaver. *Gennemsigtighed* om omkostningerne giver både politikere og den administrative ledelse et bedre grundlag for at prioritere ressourceanvendelsen.

Omkostningsreformen handler dermed også om at fremme en *adfærd*, hvor de statslige institutioner tilskyndes til en højere grad af driftsøkonomisk tænkning med inspiration fra private virksomheder. Investeringsplanlægning, låntagning, forrentning, likviditetsstyring og afskrivning hhv. reinvestering er centrale redskaber og temaer i den ny økonomistyring. De aktuelle økonomiske dispositioners konsekvenser og forpligtelser over en efterfølgende årrække bliver mere synlige end hidtil. Det påkalder i sig selv øget ansvarlighed og vilje til overblik. Styringens tidsperspektiv udstrækkes dermed.

Da reformen gennemføres i faser, er der tid til, at de ændrede principper – gennem tilpasning og kompetenceopbygning – kan påvirke styringsadfærden. De fordele, ledelserne i departementer, styrelser og institutioner opnår i form af øgede frihedsgrader, modsvares af et større styringsmæssigt ansvar. Forståelsen og håndteringen af dette hører til reformens største udfordringer.

Institutionsledelsernes opgaver og ansvar

På **institutionsniveau** er formålet med reformen at opnå:

- en mere omkostningsbevidst ressourceanvendelse
- et bedre grundlag for statsinstitutionernes interne økonomistyring og ledelse
- en større gennemsigtighed om, hvad det koster at udføre statslige opgaver

En mere omkostningsbevidst ressourceanvendelse

Omkostningsprincippet indebærer, at bevillingen belastes i de år, hvor ressourceforbruget rent faktisk sker. Periodiseringen giver et mere retvisende billede af det reelle ressourcetræk i det pågældende finansår. I det nye omkostningsbaserede budgetsystem lånefinansieres investeringer, og institutionernes budget påvirkes således ikke af totaludgiften i året. I stedet indgår investeringer i budgettet svarende til de årlige omkostninger, dvs. de aktiveres som afskrivninger og forrentning af den investerede kapital.

Dermed bliver det nemmere for institutionerne at foretage rentabilitetsovervejelser om, hvor længe det kan betale sig at vedligeholde gamle bygninger og maskiner, og hvornår det kan betale sig at reinvestere. Fejlslagne investeringer bliver også mere

synlige. Når værdien af en større investering ikke står mål med totalomkostningerne ved projektet, vil den ledsagende nedskrivning belaste bevillingen. Såvel gevinster som tab tilfalder institutionen.

Omkostningsbudgettering er således en metode til at økonomisere med den samlede anvendelse af produktionsfaktorer, herunder ved arbejdskraftbesparende investeringer.

Boks 2.1

Eksempel på en it-investering i et omkostningsbaseret bevillingssystem

En styrelse ønsker at investere i et elektronisk sagshåndteringssystem til 25 mio. kr. På baggrund af forundersøgelser identificeres et besparelspotentiale på 6 mio. kr. årligt på den almindelige drift. Systemet vurderes at have en levetid på 5 år. Institutionen optager på den baggrund et lån over lånerammen på de 25 mio. kr. og afskriver på aktivet lineært over 5 år – med 5 mio. kr. årligt. I eksemplet påløber der renter på 3,25 pct. årligt. Dermed får institutionen over 5 år et råderum på 2,6 mio. kr. Projektets totaløkonomi er illustreret nedenfor.

Tabel a

Eksempel på en it-investering

	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5	Totaløkonomi
Mio. kr.						
Hovedstol	25	20	15	10	5	-
Renter (3,25 %)	0,81	0,65	0,49	0,33	0,16	-
Afskrivninger over 5 år	5	5	5	5	5	25
Driftsbesparelser	6	6	6	6	6	30
Råderum	0,19	0,35	0,51	0,68	0,84	2,56

En sådan investering ville også kunne foretages i det hidtidige udgiftssystem. Det vil dog forudsætte, at institutionen selv har 25 mio. kr. til at finansiere udgiften med i år 1, eller at Folketinget giver institutionen en merbevilling på 25 mio. kr. til afholdelse af udgiften.

Hidtil har investeringer som ovenstående skulle forelægges Finansudvalget. I det omkostningsbaserede bevillingssystem kan institutionen af egen drift beslutte at igangsætte investeringen idet forelæggelsesgrænserne for Finansudvalget er hævet. For at institutionen kan igangsætte investeringen af egen drift, kræver det dog, at institutionen har bevilling til afskrivningerne og tilstrækkelig låneramme til at optage det initiale lån.

Et bedre grundlag for statsinstitutionernes interne økonomistyring og ledelse

Reformen indeholder en række nye redskaber til at fremme effektive og omkostningsbevidste dispositioner. Reformen giver bl.a. større frihed til at igangsætte investeringer. Dermed vil det være muligt at øge institutionens økonomiske råderum gennem rentable investeringer. Denne frihed ledsages dog også af større ansvar. Indførelsen af omkostningsprincipper medfører, at der bliver større synlighed om, hvorvidt de investeringsbeslutninger, der træffes, er bæredygtige.

Derfor er det vigtigt, at ledelsen i fremtiden får et flerårigt perspektiv på de økonomiske rammer. De beslutninger, der bliver truffet i dag, får i højere grad end tidligere

en synlig betydning for institutionens fremtidige økonomiske vilkår. Derfor vil det fremover være nødvendigt med en flerårig budgetteringshorisont – særligt i forhold til investeringsbeslutninger. Bevillingerne vil fortsat være etårige.

Boks 2.2

Lægemiddelstyrelsens flerårige perspektiv

”Det nok vigtigste element i reformen er periodiseringen og dermed flerårsperspektivet i regnskabet. Det er næppe en stor hemmelighed, at mange institutioner planlægger et eller to år ad gangen og at egentlige flerårsbudgetter og fremtidsplaner ikke er så gennemførte og sammenhængende, at de kan lægges til grund i den konkrete beslutningsproces. Incitamentet har ikke rigtig været til stede, udsving og afhængigheder er små i bevillingerne og specifikationerne i BO-årene er ofte nærmest kopier fra tidligere år. Men har man ikke helt styr på flerårsbudgetter og pengestrømme nu, så bør man se at komme i gang hurtigst muligt.

Flerårsperspektivet kommer først og fremmest ind i processen i forbindelse med fastlæggelse af investeringsbudgettet. For at kunne fastlægge investeringsbidraget i bevillingerne er det selvsagt helt afgørende, at man får styr på investeringerne i budgetåret og BO-årene.

I BO-årene er det naturligt, at investeringsplanerne bliver mindre konkrete. I en almindelig sagsbehandlende institution som fx Lægemiddelstyrelsen, er den helt store del af investeringsudgifterne knyttet til udvikling af it-systemer til støtte for den faglige sagsbehandling. Med den rivende udvikling, der er i it-teknologi og i behovet for tidssvarende it-systemer, er det ikke muligt at forudse behovet meget mere end to år ud i fremtiden.”

Kilde: ”Lægemiddelstyrelsens erfaringer med bevillingsreformen” i Finansministeriet (2005), *Erfaringer med omkostningsbevillinger*.

Det er også en del af formålet med reformen yderligere at styrke institutionens fokus på kerneopgaverne. Produktionen af bestemte ydelser og produkter skal have effekt for den enkelte borger og samfundet som helhed. Den øgede fokus på output opnås ved forskellige instrumenter.

Bevillingen indtægtsføres i takt med, at opgaverne udføres. Hvis en institution ikke har udført en opgave, skal midlerne hertil *reserveres* til dette formål. Det er i udgangspunktet institutionen selv, som reserverer midler til ufærdige opgaver. Dette kræver øget fokus på dokumentation af opgaveudførelse og øget klarhed over hvad det rent faktisk koster at udføre de pågældende opgaver. Hermed kobles den faktiske opgaveudførelse og finanslovens bevillinger. Modellen og den forøgede fokus på opgaveeffektivitet kræver, at ledelsen aktivt forholder sig til hvorledes reservationerne afvikles.

Reservationen skal fremgå både af årets resultat og på det kommende budget, hvor det skal specificeres, hvornår opgaven vil blive udført. Anmærkningerne vil i fremtiden indeholde oplysninger om institutionens opgaver og mål samt en oversigt over de ressourcer som er allokeret til disse. Dermed skabes også en snævrere kobling mellem finansieringen og institutionens styringsdokumenter som fx resultatkontrakten.

Såfremt institutionen har løst sine opgaver og ikke tilsvarende har forbrugt bevillingen, er det i udgangspunktet et udtryk for, at institutionen har været effektiv og skabt et *overskud*. Overskuddet er i udgangspunktet frit – dvs. det er ikke nødvendigt for den videre opgavevaretagelse og kan derfor overføres til næste år og forbruges af institutionen inden for dets formål.

En større gennemsigthed om, hvad det koster at udføre statslige opgaver

Omkostningsbudgetteringen kan understøtte de fremtidige styringsbehov ved at forbedre grundlaget for prioriteringer. Det skyldes dels, at der bliver større synlighed om hvad de enkelte opgaver og aktiviteter koster, og dels at der bliver større sammenlignelighed mellem statslige institutioner og mellem statslige institutioner og private virksomheder. På lidt længere sigt bør det derfor blive muligt at se, hvilke institutioner, der er særligt effektive og dygtigst til at udføre givne opgaver. Ved anvendelse af systematisk benchmarking kan institutionerne få et grundlag for også at vurdere, om de er konkurrencedygtige i forhold til markedet.

Indførelse af omkostningsprincipper kan give en bedre udnyttelse af det eksisterende kapitalapparat. De omkostningsbaserede regnskaber giver institutionerne et bedre overblik over deres aktiver og skaber dermed fundamentet for en bedre udnyttelse af kapitalapparatet. Reformen tilskynder til en bedre udnyttelse af kapitalapparatet ved, at institutionerne udnytter den øgede indsigt til at foretage en kritisk gennemgang af deres aktiver og sælger eventuelle overskydende aktiver fra. Dermed kan den enkelte institution skabe et øget økonomisk råderum.

Boks 2.3

Økonomistyrelsens erfaring om rentabilitetsovervejelse

”Argumentationen for en investering fremover skal i højere grad fokusere på rentabiliteten af investeringen. Det politiske hensyn vil naturligvis fortsat eksistere, men dette vil i højere grad end før skulle sammentænkes med rentabiliteten.”

Kilde: ”Økonomistyrelsens erfaringer med bevillingsreformen” i Finansministeriet (2005), *Erfaringer med omkostningsbevillinger*.

Departementernes opgaver og ansvar

Det nye bevillingssystem giver endvidere institutionerne større frihedsgrader i deres økonomiske planlægning og opgavevaretagelse. Dermed er det nødvendigt, at departementerne overvejer, hvordan de varetager deres tilsyn og controlling i forhold til hele ministerområdet i det nye bevillingssystem. Der kan således være et behov for, at økonomistyringen og departementernes tilsyn med den økonomiske planlægning i institutionerne på ministerområdet videreudvikles på baggrund af omkostningsreformen. Den nye information om institutionernes økonomiske situation og planlægning – fx investeringsbudgetter, finansiering, låneramme og egenkapital – skal integreres i styringen på ministerområdet.

Boks 2.4**Omkostningsprincipper som grundlag for prioritering i Indenrigs- og sundhedsministeriet**

”Åbningsbalancen viste, at omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper kan give et langt skarpere fokus på en institutions materielle og immaterielle anlægsaktiver og kan bidrage til en bedre dimensionering og udnyttelse af disse. Især var det noget af en øjenåbner at konstatere, at en mellemstor administrativ styrelse som Lægemiddelstyrelsen rådede over immaterielle anlægsværdier, primært it-systemer, på 44 mio. kr., og at de immaterielle værdier udgjorde hovedparten af styrelsens samlede anlægsværdier. Det var også lidt overraskende, men meget informativt, at opgørelser over forudbetalte gebyrindtægter eller projektindtægter - i forbindelse med periodiseringen af indtægter - kunne kaste nyt lys over beholdningen af igangværende sager og dermed over gennemløbet af sager i en institution.”

Kilde: ”Indenrigs- og sundhedsministeriets erfaringer med bevillingsreformen” i Finansministeriet (2005), *Erfaringer med omkostningsbevillinger*.

Departementerne vil på baggrund af omkostningsreformen få mere relevant information om, hvorledes og til hvilke formål ressourcerne anvendes i styrelser og institutioner på ministerområdet. Dermed tilvejebringes et bedre grundlag for, at departementerne i højere grad fokuserer på output i stedet for input i deres tilsyn og styring af hele ministerområdet. Overgangen til omkostningsprincipper understøtter i højere grad end tidligere, at mål og resultatstyringen fokuserer på institutionernes produktion og output.

For at understøtte den fremtidige styring af ministerområdet er det vigtigt, at der prioriteres ressourcer til, at eksisterende og nye budget- og regnskabsmedarbejdere kompetenceudvikles. Den faglige oprustning er en forudsætning for, at de nye værktøjer kan benyttes og ligeledes en forudsætning for, at medarbejderne ser reformen som en styrkelse af deres kompetencer og udviklingsmuligheder. Med reformen bliver det af stor vigtighed, at budget- og regnskabsarbejdet er integreret.

3. Den nye bevillingsmodel

Nedenfor gives et overblik over de nye elementer i det nye bevillingssystem og disses sammenhæng. Følgende emner gennemgås:

- Afgrænsningen af reformen
- Den omkostningsbaserede bevilling
- Lånerammen
- Likviditets- og finansieringsmodellen
- Gennemsigtighed om opsparingen
- Forelæggelsesreglerne

Generelt tager reformen sigte på statens drifts- og anlægsaktiviteter. Grundlæggende bygger reformen på en ændret periodisering af økonomiske hændelser. Det betyder, at bevillingen skal dække institutionernes ressourceforbrug i finansåret, hvorved der skabes en sammenhæng mellem tildelte ressourcer og udførte aktiviteter. Investeringer i anlægsaktiver skal lånefinansieres, mens bevillingen kun belastes af de afledte omkostninger i form af afskrivninger og renter.

Låneoptagelsen sker inden for en låneramme, der sætter et loft for den gæld, som de enkelte virksomheder kan have. Institutionernes adgang til at udnytte lånerammen begrænses desuden af regler, der kræver forelæggelse af større investeringsbeslutninger for Finansudvalget, og af et ”soliditetskrav”, hvor den samlede gæld ikke må overstige værdien af anlægsaktiverne. Endelig skal institutionen altid kunne afholde de afledte omkostninger i form af afskrivninger inden for bevillingen.

Der bliver større gennemsigtighed om uforbrugt bevilling, idet midlerne i fremtiden skal indtægtsføres, når opgaven er udført. Er udførelsen forsinket reserveres midlerne. Og er opgaven gennemført med mindre forbrug til følge, er overskuddet til fri disposition inden for institutionens formål. Samtidig er den selvstændige likviditetsordning fornyet og udbredt til alle statsinstitutioner, hvilket medfører forstærkede incitamenter til likviditetsstyring, styring af debitorer og kreditorer mv.

Den overordnede styring af de offentlige finanser vil som udgangspunkt være uændret, idet der ikke ændres ved rammestyringen. Dog vil rammerne gælde omkostninger frem for udgifter. Endelig vil bevillingen fortsat være det primære styringsinstrument, selvom der introduceres nye styringsinstrumenter som lånerammen og likviditet.

Afgrænsning af reformen

Reformen tager sigte på drifts- og investeringsaktiviteter i staten, hvor institutionerne har mulighed for at tilpasse sammensætningen af aktiver for at forbedre opgavevaretagelsen. Indførelse af omkostningsbevillinger påvirker dermed bevillinger af typen driftsbevilling og statsvirksomhed. Desuden har reformen betydning for anlægsbevil-

linger, idet disse nedlægges som følge af, at investeringer skal lånefinansieres. Derimod berører reformen ikke overførsler, tilskud mv.

Undtaget fra bevillingsreformen er investeringer i infrastruktur (veje, broer, jernbaner mv.) og i nationalejendom (slotte, haver, mindesmærker mv. af særlig kulturel værdi). Endelig er der særlige forhold gældende for Forsvarsministeriets område. Forsvarskommandoen og Hjemmeværnskommandoen er indtil videre undtaget fra bevillingsreformen, mens resten af Forsvarsministeriets område overgår til omkostningsbevillinger på finansloven for 2007 sammen med resten af statens institutioner.

Når infrastruktur og nationalejendom er undtaget fra reformen, skyldes det, at der knytter sig særlige problemstillinger til disse områder. Hverken infrastruktur eller nationalejendom kan karakteriseres som egentlige produktionsfaktorer – de udgør snarere selve det output, der skal leveres. Således vil det f.eks. ikke være muligt for Slots- og Ejendomsstyrelsens ledelse at afhænde Frederiksborg slot for at spare afskrivningerne og i stedet erhverve en billigere bygning i Næstved til fremvisning af kapellet og portrætsamlingen. For infrastruktur gælder desuden, at infrastrukturelle investeringer har en væsentlig finanspolitisk betydning, mens det ikke er meningsfyldt at prissætte og afskrive på aktiver, der er nationalejendom.

Omkostningsbaseret bevilling

Institutionens omkostningsbevilling skal dække institutionens nettoomkostninger inklusiv kapitalomkostninger i form af afskrivninger og forrentning.

Hidtil er institutionen ikke blevet belastet med en renteomkostning i forbindelse med anvendelsen af sine aktiver. Fraværet af kapitalomkostninger har betydet, at institutionens omkostninger ikke har afspejlet de fulde omkostninger ved gennemførelsen af dens aktiviteter. Fremover vil en sådan renteomkostning belaste institutionens budget og dermed omkostningerne ved opgavevaretagelsen. Da renterne tilfalder statskassen, og bevillingerne korrigeres for de nye renteomkostninger ved overgangen til omkostningsbevillinger, er ordningen i udgangspunktet udgiftsneutral for både statskassen og den enkelte institution. De nye renteomkostninger giver et incitament til en fornuftig likviditetsstyring og styring af leverandørgæld og tilgodehavender.

Endvidere vil en række bogføringsmæssige dispositioner i fremtiden afspejle de reelle forhold og komme til at belaste driftsbevillingen. Således vil en nedskrivning af et anlægsaktiv – som fx et it-system – i fremtiden belaste bevillingen. Ligeledes vil en hensættelse til fremtidige forpligtigelser – som f.eks. reetablering af et lejemål – belaste bevillingen i året for kontraktens indgåelse.

Overgangen til omkostningsbevillinger ændrer ikke ved rammestyringen – bortset fra, at rammerne vedrører omkostninger og ikke udgifter. Det betyder, at når institutionerne lånefinansierer investeringer, skal de afledte omkostninger i form af afskrivninger og renteomkostninger kunne rummes inden for driftsbevillingen. Hvis institu-

tionen forøger sit omkostningsniveau gennem øgede investeringer, skal andre dele af institutionens omkostninger alt andet lige reduceres.

Låneramme

Lånerammen er et nyt koncept i det statslige bevillingssystem. Baggrunden er, at institutionerne som noget nyt kan finansiere investeringer i anlægsaktiver ved at optage internt statslige lån. Som følge heraf nedlægges anlægsbevillingerne på de områder, der er omfattet af reformen.

Da investeringsudgifterne ikke længere er omfattet af selve bevillingen, fastsættes i stedet en låneramme, som sætter et loft for den gæld, de enkelte virksomheder kan have. Lånerammen kan ikke overskrides uden foregående godkendelse af Folketinget. Institutionerne kan dog ikke frit udnytte eventuel luft under lånerammen. Dels skal institutionerne have bevilling til at kunne dække afskrivningerne af deres investeringer. Og dels skal institutionen stadig forelægge investeringer, der er over forelæggelsesgrænserne, for Finansudvalget.

Desuden begrænses institutionernes mulighed for at udnytte lånerammen af et soliditetskrav. Dette bestemmer, at institutionens langfristede gældsforpligtelser – målt ved bygge- og it-kredit og den langfristede gæld – ikke må overstige værdien af de immaterielle og materielle anlægsaktiver. Overholdelse af soliditetskravet kræver, at institutionen afdrager på gælden i takt med at der afskrives på aktiverne. Når aktivet er fuldt afskrevet, er gælden tilsvarende betalt, hvorved der er plads under lånerammen til nyanskaffelse af et tilsvarende aktiv.

Lånerammen fastsættes på finansloven i finansieringsoversigten i anmærkningerne jf. boks 3.3. Hvis der er flere bevillinger af typen driftsbevilling eller statsvirksomhed under samme virksomhed, skal der udpeges en såkaldt virksomhedsbærende hovedkonto, som er virksomhedens primære hovedkonto. Lånerammen kan efterfølgende fordeles mellem samtlige hovedkonti under samme virksomhed. Dette er eksemplificeret i boks 3.1.

<p>Boks 3.1</p> <p>Økonomistyrelsens beskrivelse af virksomhedsstruktur på finansloven</p> <p>Virksomheden Økonomistyrelsen omfatter:</p> <p>07.12.01. Økonomistyrelsen – statsvirksomhed 07.11.12. Velfærdscommissionen – driftsbevilling</p> <p>HK 07.12.01 er den virksomhedsbærende hovedkonto. Begge driftsbevillinger er omfattet af omkostningsreformen. Da HK 07.12.01 er den virksomhedsbærende hovedkonto, tildeles denne hovedkonto lånerammen.</p>

Formål med lånerammen

Formålet med lånerammen er for det første at sikre, at der fortsat er en politisk kontrol med statens samlede investeringsomfang. Den enkelte statsinstitution kan ikke i løbet af finansåret beslutte at gennemføre investeringer, hvis der ikke er plads inden for lånerammen. En eventuel forøgelse af lånerammen vil kræve forelæggelse og vil dermed forudsætte en eksplicit politisk stillingtagen.

For det andet tjener lånerammen et bevillingsretligt formål. Ved at godkende lånerammen for den virksomhedsbærende hovedkonto på finansloven, giver Folketinget samtidig den pågældende minister hjemmel til at foretage lånefinansierede investeringer.

For det tredje skal lånerammen sikre, at der gennemføres en fornuftig investeringsplanlægning og prioritering på ministerområderne. Da overskridelser af lånerammen skal forelægges Finansudvalget, giver dette et styrket incitament til at foretage en grundig og seriøs budgettering af gæld og investeringer. Samtidig giver det den enkelte institution større frihed i planlægningen af de fremtidige aktiviteter.

Boks 3.2

Kort om lånerammen

Lånerammen er et loft for statsinstitutionernes samlede gæld på de rentebærende statslige konti. Lånerammen giver samtidig institutionerne hjemmel til at foretage lånefinansierede investeringer.

Institutionernes mulighed for at udnytte frirummet under lånerammen afhænger dog af, hvorvidt institutionen har bevilling til at dække afskrivningerne af deres investeringer. Endvidere må den samlede langfristede gæld ikke overstige aktivmassen, hvilket betyder, at institutionerne skal afdrage på deres gæld i takt med, at aktiverne afskrives. Institutionerne vil fortsat skulle forelægge investeringer over forelæggelsesgrænserne for Finansudvalget.

Hvad omfatter lånerammen?

Ligesom det gælder for bevillingen, bør lånerammen principielt fastsættes fremadrettet med udgangspunkt i, hvor stort et investeringsomfang og hvor stor en gæld man fra politisk side mener, at virksomhederne skal kunne have. Dette er principielt ikke afhængigt af, hvor store investeringer den enkelte virksomhed historisk har haft, eller hvor stor en gæld der forventes i de kommende år.

Virksomhederne kan have tre former for rentebærende gæld på sine konti i Statens Koncern Betalingsystem¹:

- kortfristet gæld
- langfristet gæld
- saldo for bygge- og it-kredit (oparbejdningslån for igangværende it- og anlægsprojekter)

Der fastsættes én samlet låneramme, som omfatter gælden på alle tre rentebærende statslige konti. Den kortfristede gældskonto, kassekreditten, kan både gå i debet og kredit, men det er kun, når kassekreditten er negativ, at den påvirker lånerammen. Indeståender på kassekreditten kan således ikke modregnes i forbindelse med opgørelsen af udnyttelsen af lånerammen.

Foruden gæld på de tre rentebærende statslige konti kan institutionerne også have andre kortfristede gældsforpligtelser, f.eks. leverandørgæld. Disse kortfristede gældsforpligtelser indgår imidlertid ikke i lånerammen. Lånerammen fastsættes i finansieringsoversigten i anmærkningerne til den virksomhedsbærende hovedkonto. I boks 3.5. vises en finansieringsoversigt fra Statsbiblioteket, som deltog i pilotforsøg med omkostningsbevillinger på ÆF 2005. Udover lånerammen indeholder oversigten også en beskrivelse af egenkapitalen og institutionens SKB-gæld.

¹ De statslige konti administreres i SKB-systemet, som står for Statens Koncern Betalinger, og er statens betalingsformidlingsystem. SKB varetager ind- og udbetalinger til og fra institutionen. Alle ud- og indbetalinger, der formidles igennem SKB til og fra omverdenen, cleares automatisk via en særlig til Økonomistyrelsen oprettet konto i Nationalbanken.

Boks 3.3										
Finansieringsoversigt for Statsbiblioteket										
Tabel a										
Egenkapital, gældsposter og låneramme										
	Fore- læg- gelse	Slutår	Total ud- gift	R 2002	R 2003	B 2004	F 2005	BO1 2006	BO2 2007	BO3 2008
Mio. kr.										
<i>Egenkapital i alt</i>										
- heraf reguleret egenkapital						xx,x				
- heraf reserveret egenkapital						xx,x				
- heraf henlæggelser						xx,x				
- heraf overført overskud						xx,x				
<i>Langfristet gæld primo</i>										
							138,1	146,6	204,9	199,7
+ anskaffelser							20,0	9,4	10,5	8,2
+ tilgang bygge- og it-kredit							-	62,6	-	-
- Afdrag							-11,5	-13,7	-15,7	-15,6
<i>Langfristet gæld ultimo</i>										
							146,6	204,9	199,7	192,3
<i>Bygge- og it-kredit primo</i>										
							0,8	34,0	-	-
+ igangværende projekter							33,2	28,6	-	-
- overførte projekter til langfristet gæld							-	62,6	-	-
<i>Bygge- og it-kredit ultimo</i>										
							34,0	-	-	-
<i>Kortfristet gæld</i>										
							-	1,0	2,4	5,0
<i>Samlet gæld</i>										
							180,6	205,9	202,1	197,3
<i>Låneramme</i>										
							226,4	226,4	226,4	226,4
Udnyttelsesgrad							79,8	90,9	89,3	87,1
<ul style="list-style-type: none"> • Lånerammen sætter en grænse for institutionens samlede gæld, som fremgår af institutionens finansieringsoversigt. Øverst i finansieringsoversigten er egenkapitalen opført. Herefter er anført den langfristede gæld primo året, som i hovedsagen svarer til institutionens aktiver. • Den langfristede gæld ultimo året fremkommer på baggrund af lån optaget til anskaffelser og overførsel fra bygge- og it-kreditten. Her fra fratrækkes årets afdrag. Den samlede gæld fremkommer ved at tillægge saldoen på bygge- og it-kreditten og den kortfristede gæld – i dette tilfælde 180,6 mio. kr. i 2007. • Lånerammen er her fastsat til den højst budgetterede lånevolumen i F og BO-år tillagt en buffer på 10 pct. 										

Likviditet og finansiering

Likviditet bliver i højere grad en selvstændig styringsparameter, hvilket skyldes den ændrede periodisering, der medfører en større tidsmæssig forskydning mellem bevilling og likviditetsbehov.

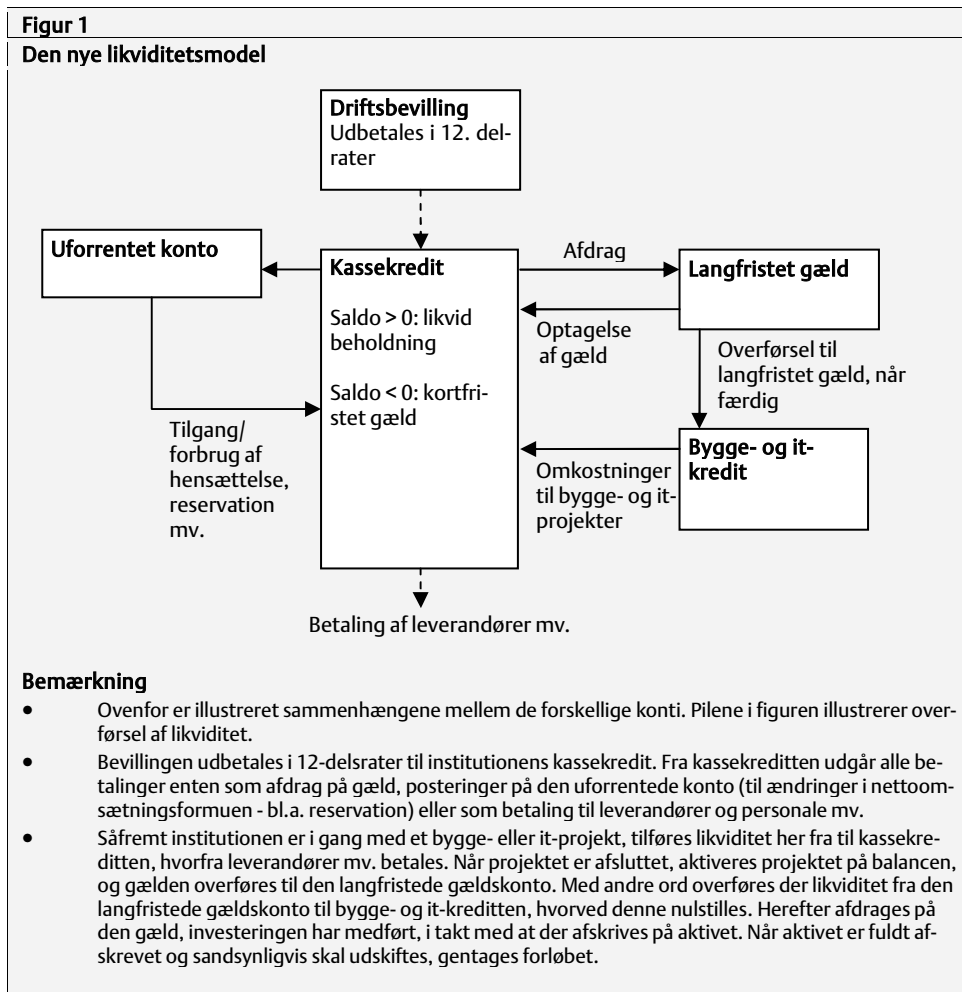
Likviditetstildeling

I det nye bevillingssystem er principperne for likviditetstildeling og finansiering ændret. Ordningen om selvstændig likviditet udvides til at omfatte alle betalinger, dvs. betalinger vedrørende såvel drift som investeringer. Institutionerne tilføres acontolikviditet svarende til bevillingen, også selvom dele af bevillingen ikke er likviditetsdrivende. Omvendt modtager institutionen ikke likviditet svarende til dens anskaffelser – anskaffelser skal fremover lånefinansieres.

For at understøtte en ændret bevillingstildeling er der oprettet fire nye statslige konti for hver virksomhed i Statens Koncern Betalingsystem:

1. En finansieringskonto (FF7) (også kaldet *kassekredit*) til afregning af almindelige betalinger. Institutionens bevilling tilføres hver måned institutionens finansieringskonto i 12-dels rater. Der er fastsat en begrænsning for overtrækket på finansieringskontoen.
2. En *uforrentet konto* (FF5) benyttes i forbindelse med nettoomsætningsformuen (forholdet mellem omsætningsaktiver og kortfristede gældsforpligtelser), henlæggelser, reserveret bevilling og hensatte forpligtelser. Der gælder særlige regler for at benytte likviditet fra denne konto, så der som udgangspunkt kun kan flyttes likviditet til og fra denne konto én gang årligt.
3. En konto (FF6) (også kaldet *bygge- og it-kredit*) til afregning af betalinger vedrørende igangværende bygge- og it-udviklingsaktiviteter. Når investeringer er færdige og aktiveres, overføres gælden til den langfristede gæld. Kontoen må ikke anvendes til at finansiere daglige likviditetsbehov.
4. En *langfristet gældskonto* (FF4) til investeringsudgifter, der ikke finansieres gennem bygge- og it-kredit. Institutionen skal løbende afdrage på den langfristede gæld. Kontoen må ikke anvendes til at finansiere daglige likviditetsbehov.

Sammenhænge mellem de forskellige konti er illustreret i figur 1.



Forrentningsvilkår

Renterne på finansieringskontoen er fastsat asymmetrisk, således at indlånsrenten generelt er lavere end udlånsrenten. Ligeledes er renterne fastsat således, at bygge og it-kreditten har en højere udlånsrente end udlånsrenten på finansieringskontoen, der igen har en højere udlånsrente end den langfristede gæld. Rentestrukturen er fastsat for at skabe incitamenter til udskydelse af udbetalinger og fremrykning af indbetalinger. Ligeledes skaber rentestrukturen incitamenter til at færdiggøre bygge- og it-projekter samt incitamenter til at benytte indeståender på den kortfristede finansieringskonto til at nedbringe den langfristede gæld.

Institutionen kan således gennem en effektiv likviditetsstyring sikre, at den opnår mindst mulige renteudgifter eller størst mulige renteindtægter.

Tabel 3.1		
Forrentningsvilkår (pr. marts 2006)		
	Indlånsrente	Udlånsrente
FF7 Finansieringskonto (kassekredit)	2,25 pct.	4,25 pct.
FF4 Langfristet gæld	-	3,25 pct.
FF6 Bygge- og it-kredit	-	5,75 pct.

Finansministeriet udmelder rentesatserne én gang årligt umiddelbart forud for finansåret, men Finansministeriet kan ændre rentesatserne. Renterne tilskrives de rentebærende SKB-konti kvartalsvist bagud.

Særligt vedrørende bygge- og it-kreditten

Såfremt institutionerne igangsætter bygge- eller it-projekter skal disse i udviklingsfasen finansieres via bygge- og it-kreditten. Med henblik på at sikre den hurtigst mulige færdiggørelse af projektet er renten på bygge- og it-kreditten højere end på de øvrige konti. Renterne på bygge- og it-kreditten udgiftsføres løbende ligesom renteudgifterne på de øvrige konti. Når aktivet tages i brug, overføres gælden til den langfristede gældskonto. Samtidig opføres aktivet på balancen og institutionens driftsbevilling belastes af de årlige afskrivninger på aktivet. Aktivet må kun optages på balancen til dets reelle værdi. Såfremt nogle af investeringsomkostningerne er spildt, må aktivet nedskrives og driftsbevillingen belastes med nedskrivningen. Institutionerne bærer således risikoen ved investeringer, men får også fordelene ved en stram anlægsstyring.

De påløbne rentekomkostninger på bygge- og it-kreditten udgiftsføres løbende ligesom rentekomkostningerne på de øvrige SKB-konti.

Boks 3.4**Eksempel på investering ved brug af Bygge- og it-kredit**

X-Styrelsen investerer i et nyt it-baseret ressourcestyingsystem. Der budgetteres med en udviklingsperiode på 4 år og en efterfølgende afskrivningsperiode på 5 år. Projektets totaludgift beløber sig til 116,5 mio. kr. med en netto driftsbesparelse på 23,5 mio. kr. (Et afkast på investeringen på 20 pct.).

Tabel a**Eksempel på investering ved brug af Bygge- og it-kredit**

	Total udgift	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	I alt
Mio. kr.											
Ressourcestyingsystem	116,5										
Likviditets-træk		10,0	20,0	20,0	50,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Akkumuleret likviditetstræk (låneramme)		10,0	30,0	50,0	100,0	80,0	60,0	40,0	20,0	0,0	100,0
Bygge og it-renter*)		0,6	1,7	2,8	5,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	10,5
Langfristet gæld-renter**))		0,0	0,0	0,0	0,0	2,4	1,8	1,2	0,6	0,0	6,0
Afskrivninger		0,0	0,0	0,0	0,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	100,0
Driftsbesparelse		0,0	0,0	0,0	0,0	-28,0	-28,0	-28,0	-28,0	-28,0	140,0
Påvirkning af driftsbevilling		0,6	1,7	2,8	5,5	-5,6	-6,2	-6,8	-7,4	-8,0	-23,5

Anm.: Tildelingen af likviditet til investeringer og bevillinger sker primo året. Rentegevinsten som følge af effektiviseringen indgår ikke i eksemplet.

Gennemsigthed om mindreforbrug

Institutionerne vil også i fremtiden have mulighed for at videreføre uforbrugt bevilling, dog med visse justeringer. Hidtil har der ikke været skelnet mellem, hvorvidt mindreforbruget er et udtryk for, at institutionen har været effektiv og løst de planlagte opgaver, eller om den ikke har nået de forudsatte opgaver. Derfor skal statsinstitutionernes mindreforbrug fremover opdeles i henholdsvis reservation og overført overskud.

Reservation er den del af mindreforbruget, som er øremærket til bestemte formål eller projekter. Er der ved årets udgang opgaver, der endnu ikke er færdiggjort, reserveres et beløb på institutionens balance. Samtidig skal institutionen postere likviditet på en uforrentet konto. Dette beløb kan først anvendes – og bevillingen først indtægtsføres – i det år opgaven bliver udført. Reservationen af bevillingen skal beskrives i årsrapporten, og fremgår endvidere på finansloven, *jf. boks 6*.

Boks 3.5**Reservationsoversigt for Statsbiblioteket på finanslovsforslaget for 2006****2. Reservationsoversigt**

Mio. kr. (primo året)	B-året
Akkumuleret reserveret bevilling	11,4

Bemærkninger:

Der er reserveret bevilling til fire formål: til styrkelse af materialekøb i form af elektroniske tidsskriftsarkiver er der reserveret 4,5 mio. kr. i årene 2005-2009, til fuldførelse af digitaliseringsprojekter finansieret af UMTS-midler er der reserveret 2,0 mio. kr. i årene 2005-2006, til oprydning i Depotbiblioteket, hvor der er en pukkel af ukatalogiseret materiale, er der reserveret 2,5 mio. kr. i årene 2005-2007, og til effektivisering af processer ved gennemførelse af it-projekt (E-kat) er der reserveret 2,5 mio. kr. i årene 2005-2007. Eventuel uoverensstemmelse mellem summen af de specificerede beløb og den reserverede beholdning skyldes afrunding.

Overskuddet er den del af mindreforbruget, som ikke er bundet til bestemte formål eller projekter. Overskuddet overføres og akkumuleres som egenkapital på institutionens balance og modsvares af forrentet likviditet på institutionens kassekredit. Overskuddet kan frit anvendes af institutionen inden for dennes formål. Samtidig indgår overskuddet i vurderingen af institutionens økonomi og bevillingsbehov. Overskuddet fremgår af finansieringsoversigten i anmærkningerne.

Fordelingen af årets resultat på henholdsvis reservation og overskud sker i forbindelse med årsafslutningen. Det er i udgangspunktet institutionen selv, som tager stilling til, hvilke midler som skal reserveres, og hvilke der er overskud.

Her tages endvidere stilling til, hvor stor en del af det overførte overskud, der eventuelt skal bortfalde som led i bevillingsafregningen. En del af institutionens overskud kan skyldes, at opgaverne af forskellige grunde, som institutionen ikke havde indflydelse på, blev billigere end forudsat. Denne del af overskuddet bør derfor bortfalde. Reservationerne kontrolleres af institutionens ressortdepartement og af Rigsrevisionen.

Boks 3.6

Specifikation af Statsbibliotekets videreførelsesbeholdning

Statsbiblioteket overgik til omkostningsbevillinger på Finansloven for 2005. Ved overgangen til omkostningsbevillinger havde Statsbiblioteket en samlet videreførelsesbeholdning på 27,5 mio. kr. Heraf bortfaldt 13,0 mio. kr., idet disse midler var planlagt til finansiering af anskaffelser. Statsbibliotekets videreførelsesbeholdning, som opdeles i reserveret bevilling og overført overskud var dermed 14,5 mio. kr.

Heraf blev 9,7 mio. kr. kategoriseret som reserveret bevilling, dvs. til projekter som var udskudt. Disse projekter var manglende tidsskriftsindkøb (2,5 mio. kr.), et digitaliseringsprojekt (1,2 mio. kr.), udvikling af system til elektronisk katalogisering (3,0 mio. kr.) og oprydning i Depotbiblioteket (3,0 mio. kr.). Afvigelser fra boks 5 skyldes, at tallene i boks 5 er fra finansloven for 2006, mens tallene i denne boks er fra 2005.

De resterende 4,8 mio. kr. blev kategoriseret som fri opsparing, dvs. midler som Statsbiblioteket har opnået gennem tidligere effektiviseringer mv.

Reservationen og resultatdisponeringen vil fremover være en del af bevillingsafregningen. Tidsmæssigt foretages reservationen og resultatdisponeringen umiddelbart inden bevillingsafregningen. Oplysningerne vil fremgå af både årsrapporten og statsregnskabet. På finanslovsforslaget vil den nuværende videreførelsesoversigt blive erstattet af en reservationsoversigt, der viser omfanget af bevillinger reserveret til udestående opgaver.

Forelæggelsesregler

I forbindelse med omlægningen til omkostningsbevillinger justeres reglerne for forelæggelse for Finansudvalget.

De ændrede forelæggelsesgrænser skal ses i forhold til, at investeringer, der sker inden for en låneramme, i forvejen er godkendt af Folketinget. Det mindsker behovet for at forelægge hver enkelt af de mindre investeringsdispositioner. Som naturlig konsekvens heraf skal overskridelse af lånerammen altid forelægges. Endvidere vil forelæggelsesgrænserne også gælde for investeringer, der i dag finansieres af driftsbevillingen, og som derfor under det nuværende regelsæt ikke ville blive forelagt. Boks 7 indeholder de væsentligste nye forelæggelsesregler.

Boks 3.7	
Forelæggelsesregler	
Begivenhed	Forelæggelse
Overskridelse af låneramme	Altid
Investeringer i anlægsaktiver	≥ 50 mio. kr. Eller ≥ 25 mio. kr. når levetiden er > 10 år
Huslejekontrakter, anden leje og leasing	≥ 20 mio. kr.
Salg af grunde, arealer og bygninger	≥ 5 mio. kr.
Ændringer i investeringer i aktiver finansieret ved bygge- og it-kredit	≥ 10 pct. af totalsummen. Dog mindst 5 mio. kr.

Kilde: "Budgetvejledning 2006", www.fm.dk

Derudover øges og formaliseres kravene til de informationer, der skal fremgå af forelæggelsen, så Finansudvalget har bedre mulighed for at vurdere projekternes samlede økonomi. Forelæggelserne skal som noget nyt indeholde informationer om den bagvedliggende flerårsbudgettering, likviditetsvirkning, rentabilitetsovervejelser samt redegørelser for særlige risikofaktorer. Disse oplysninger kan eksempelvis fremstå som i nedenstående boks.

Boks 3.8												
Eksempel på investering finansieret via optagelse af lån												
Y-styrelsen ønsker at forny sine laboratorier. Projektets totalomkostnings beløber sig til 116,5 mio. kr. (inkl. finansiering) med en nettobesparelse på 28,5 mio. kr. til følge (svarende til et afkast på investeringen på 25 pct.).												
<ul style="list-style-type: none"> • Udgiften/likviditetstrækket ved køb af laboratoriet i 2007 er 100 mio. kr. • Laboratoriet afskrives over 10 år med 10 mio. kr. årligt. • Der beregnes renter af den tilbageværende hovedstol, dvs. anskaffelsessummen fratrukket efterfølgende afskrivninger. Rentesatsen er i eksemplet sat til 3 pct. • Det antages, at der er en driftsbesparelse på 14,5 mio. kr. årligt. 												
Tabel a												
Eksempel på investering finansieret via optagelse af lån												
	Total udgift	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	I alt
Mio. kr.												
Køb af Laboratorieudstyr	116,5	100,0	90,0	80,0	70,0	60,0	50,0	40,0	30,0	20,0	10,0	
Afskrivninger		10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	100,0
Renter (3 pct.)		3,0	2,7	2,4	2,1	1,8	1,5	1,2	0,9	0,6	0,3	16,5
Driftsbesparelse		14,5	14,5	14,5	14,5	14,5	14,5	14,5	14,5	14,5	14,5	145,0
Samlet påvirkning af driftsbevilling		-1,5	-1,8	-2,1	-2,4	-2,7	-3,0	-3,3	-3,6	-3,9	-4,2	-28,5
Anm.: Tildelingen af likviditet til investeringer og bevillinger sker primo året. Rentegevinsten som følge af effektiviseringen indgår ikke i eksemplet.												

Forelæggelsesgrænserne er uændrede for dispositioner under huslejeordningen, således at de særlige frihedsgrader for ejendomsvirksomhederne kan bevares. Der vil endvidere være fri adgang til at sælge aktiver inden for forelæggelsesreglerne. Dog skal ejendomme uden for huslejeordningen overdrages til statens ejendomsselskab Freja A/S med henblik på salg. Den sælgende institution vil ved salg af ejendomme øge sit økonomiske råderum, da den i så fald ikke belastes af afskrivningerne på ejendommen. Institutionens gæld nedsættes efterfølgende svarende til den bogførte værdi af ejendommen, mens eventuelle gevinster ved salget tilfalder Freja A/S.

4. Overgang fra en udgiftsbaseret til en omkostningsbaseret bevilling

Budgetreformen skal implementeres fuldt ud på finansloven for 2007 – og dermed også på statsregnskabet for 2007. Dette kapitel gennemgår kort overgangen fra udgiftsbevillinger til omkostningsbevillinger. For mere detaljeret information herom henvises til vejledninger om overgangen, som kan findes på Økonomistyrelsens hjemmeside www.oes.dk.

Omkostninger vil være lig udgifter over en institutions samlede levetid. Forskellen mellem omkostninger og udgifter i det enkelte år skyldes en forskellig periodisering – dvs. tidspunktet hvor dispositionen belaster bevillingen.

Da det umiddelbart kun er periodiseringen af bevillingen, der ændres ved overgangen til omkostningsbevillinger, vil den omkostningsbaserede driftsbevilling som udgangspunkt kunne fastsættes svarende til den udgiftsbaserede bevilling. Der kan dog opstå situationer, hvor den ændrede periodisering af bevillingen betyder, at omkostnings- og udgiftsbevillingen bliver forskellig.

Det er i forbindelse med investeringer, at periodiseringen er mest forskellig fra et udgiftssystem til et omkostningssystem. Hvis en institution tidligere har afholdt store investeringer – som den ikke forventer at afholde i fremtiden – bliver omkostningerne større end udgifterne indtil investeringerne er fuldt afskrevet. Dette skyldes, at tidligere års investeringer belaster institutionens fremtidige omkostninger i form af afskrivningerne, samtidig med at der ikke er planlagt nye investeringer fremover.

Omvendt vil en institution, der forventer større fremtidige investeringer, have udgifter, der i en periode er større end omkostningerne. Dette skyldes, at udgifterne påvirkes fuldt ud af investeringerne, mens afskrivningerne på disse investeringer er periodiseret ud over hele investeringens fremtidige levetid.

Foruden investeringer gælder de primære periodiseringsforskelle lønomkostningerne, hvor feriepenge periodiseres. I udgiftssystemet belastes institutionen af feriepenge i det år, hvor ferien afholdes, mens institutionen i et omkostningssystem belastes af feriepenge i det år, hvor ferien optjenes. Med andre ord fremrykkes feriepengeforpligtelsen ét år.

Overgangen til omkostningsbaserede bevillinger drejer sig om at 'oversætte' den udgiftsbaserede bevilling til den omkostningsbaserede. Den ændrede periodisering indebærer som sagt forskydninger i bevillingen hen over finansårene, men "nutidsværdien" af det økonomiske råderum skal være uændret. Konkret gennemgås en række trin: Først tilpasses institutionens åbningsbalance. Det vil sige, at man ud fra institutionens anlægsaktiver fastsætter institutionens langfristede gæld samt bygge- og IT-

kredit. Derefter fordeles videreførselsbeløbet på henholdsvis reserveret bevilling – udskudte opgaver – og overført overskud – frie midler.

Dernæst gennemføres en budgettering af balance og drift for F-året 2007 og de kommende Budgetoverslagsår 2008-2010. Formålet er at fremstille et budget, der efterfølgende danner grundlag for fastsættelsen af den initiale bevilling og låneramme.

Udgangspunktet for budgetteringen er, at omlægningen ikke skal ændre institutionernes aktivitet. Det betyder, at budgettet udarbejdes med udgangspunkt i eksisterende rammer, og der på den baggrund justeres for de tekniske ændringer, som følger af omkostningsprincipperne. Når den tekniske omlægning er afsluttet, indbudgetteres de almindelige ændringer, som følger af finanslovsprocessen.

Derefter fastsættes bevilling og låneramme med baggrund i budgetteringen. I dette trin bestemmes, hvilke ændringer, der som følge af overgangen til omkostningsbaserede bevillinger, udløser ændringer i bevillingsniveauet. Udgangspunktet for bevillingsfastsættelsen er som sagt, at omlægningen til omkostningsbevillinger ikke skal ændre institutionernes ressourcer i forhold til de oprindelige forudsætninger. I de fleste tilfælde betyder dette, at bevillingen vil være nogenlunde uændret, idet der dog kan være tale om en række tekniske korrektioner for at sikre en ressourcemæssigt neutral overgang.

Den initiale omkostningsbaserede driftsbevilling fastsættes med udgangspunkt i rammen på FFL2006. Herefter justeres for de tekniske ændringer som følger af omkostningsprincipperne. For at kunne kontrollere, at overgangen er ressourceneutral, vil det være nødvendigt i løbet af processen at kunne omregne omkostningsbevillingen til en udgiftsbevilling med henblik på sammenligning med de oprindelige udgiftsbaserede forudsætninger. Boksen nedenfor indeholder en kort beskrivelse af beregningen af den omkostningsbaserede bevilling.

Boks 4.1

Beregning af omkostningsbaseret bevilling

Et udkast til *den omkostningsbaserede bevilling* beregnes i hovedtræk på følgende måde:

Udgiftsbaseret bevilling på FFL06
- anskaffelser
+ afskrivninger
+ renteomkostninger
+/- periodiseringsposter
= udkast til omkostningsbaseret bevilling

Herefter fastsættes lånerammen med udgangspunkt i institutionens budgetterede SKB-gæld i F eller det BO-år, hvor den højest. Herefter tillægges en buffer. Lånerammen ligger i udgangspunktet fast på dette niveau. I SKB-gælden indgår de forventede saldi ultimo året på den kortfristede finansieringskonto (kassekredit), den langfristede gæld og bygge- og IT-kredit.

Boks 4.2**Eksempel på overgang fra udgifts- til omkostningsbevillinger**

Nedenfor gennemgås et tænkt eksempel for X-styrelsens overgang til omkostningsbevillinger. Først gennemføres en flerårig budgettering på baggrund af omkostningsprincipper. Øverste linje i nedenstående viser resultatet af et omkostningsbaseret budget. For at sikre, at det nye budget ressourcemæssigt svarer til det gamle gennemførtes nedenstående omregning.

Tabel a**Omregningstabel mellem omkostninger og udgifter**

1000 kr.	2007	2008	2009	2010	2011	I alt
Omkostningsbaseret resultat	259.538	198.750	210.456	213.282	208.210	1.090.236
Afskrivninger	-9.363	-11.292	-10.146	-8.585	-6.285	-45.671
Anskaffelser på anlægsbudget	20.000	16.100	1.500	1.500	7.000	46.100
Tilskrevne renter på SKB-gæld som følge af omkostningsreform	-147	-2.997	-3.060	-1.759	-1.472	-9.435
Hensættelse af feriepenge	-479	-656	-181	584	610	-122
Afsatte hensættelser	0	0	0	0	0	0
Forbrug af varelagre	0	0	0	0	0	0
Korrektioner i alt	10.011	-1.155	-11.887	-8.260	-147	-9.128
Udgiftsbevilling	269.549	199.905	198.569	205.022	208.063	1.081.108

For at komme fra det omkostningsbaserede resultat til det udgiftsbaserede udgangspunkt foretages følgende:

- Først fratrækkes de budgetterede afskrivningerne på institutionens aktiver, da disse i det udgiftsbaserede system finansieres fuldt ud ved anskaffelsen.
- Tilsvarende tillægges de budgetterede investeringer. Det ses, at investeringerne naturligvis svinger noget mere end afskrivningerne, men at der set over hele perioden i store træk er tale om det samme ressourceforbrug – forskellen er således periodiseringen.
- Herefter fratrækkes renteomkostningerne, da disse finansieringsomkostninger ligeledes indføres med omkostningsbevillingerne. Institutionen kompenseres for disse omkostninger, som tilgår statskassen.
- Ligeledes er der en mindre korrektion for feriepenge, da omkostningen til feriepenge er på optjenings tidspunktet, mens udgiften er på udbetalingstidspunktet. Da personaletallet fra 2006-2009 er stigende, er der flere omkostninger end udgifter. Fra 2010-2011 er omkostningerne omvendt mindre end udgifterne.

Ses hele perioden 2007-2011 samlet, er der tale om, at omkostningsbevillingen er ca. 9,1 mio.kr. højere end udgiftsbevillingen. Dette svarer stort set til de nye renteomkostninger, hvorfor institutionens økonomiske råderum er uændret.

For mere information om omregningen fra omkostninger til udgifter henvises til vejledningen 'Budgettering af balance og drift' som findes på www.oes.dk

Efter bevilling og låneramme er fastsat, skal disse indarbejdes på finanslovsforslaget. Der er udarbejdet nye retningslinjer for opstillingen af omkostningsbaserede finanslovsbidrag. Hovedpunkterne i de nye anmærkninger er følgende:

- Budgetspecifikationen justeres og forenkles og skal bl.a. som noget nyt indeholde oplysninger om forbrug af reserveret bevilling og en budgettering af årets forventede resultat. Standardkonti vil ikke længere kunne aflæses af budgetspecifikationen, men indtægtskontiene vil figurere i en selvstændig oversigt.
- Videreførelsesoversigten erstattes af en ”Reservationsoversigt”, som viser omfanget af bevillinger reserveret til endnu ikke udførte opgaver *jf. boks 3.5*.
- Anmærkningerne skal indeholde en oversigt over forsøgsinstitutionens opgaver og mål, som kobler Finansloven til resultatkontrakten. Opdelingen af udgifter på hovedformål kobles til opgaveafgrænsningen i oversigten over opgaver og mål.
- Der indføres en række nye finansielle oplysninger om låneramme, gæld mv. *jf. boks 3.3*.

5. Kort om nye regnskabsprincipper

Alle statsinstitutioner skal fra 2005 udarbejde et omkostningsbaseret regnskab. I omkostningsregnskabet er fokus på de omkostninger, der er knyttet til aktiviteterne i det enkelte finansår.

Implementering af omkostningsregnskaber indebærer, at alle statslige virksomheder skal udarbejde en balance, der viser institutionens aktiver og passiver, samt omlægge den daglige drift. Årets økonomiske dispositioner rapporteres i årsrapportens resultatopgørelse, balance og noter. Det omkostningsbaserede regnskab består således af:

- *en balance*, der viser, hvad en institution ejer eller har til gode (aktiver) og skylder væk (forpligtelser) ved årets udgang, og
- *en resultatopgørelse*, der viser årets indtægter og forbrug relateret til de leverede ydelser eller gennemførte aktiviteter i årets løb.

Der er en indbyrdes sammenhæng mellem balancen og resultatopgørelsen. Således registreres fx en anskaffelse af en ny maskine i balancen som noget institutionen ejer (et aktiv). Den efterfølgende brug af maskinen registreres som en afskrivning (slid) i resultatopgørelsen og en tilsvarende nedskrivning af værdien af maskinen i balancen. Sammenhængen mellem resultatopgørelsen og balancen kan også vises i en *pengestrømsopgørelse* i regnskabet. Der henvises til begrebsoversigten i kapital 6. for en mere detaljeret gennemgang af de enkelte begreber.

Formål med omkostningsbaserede regnskaber

Formålet med at indføre omkostningsbaserede regnskabsprincipper i staten er at synliggøre ressourceforbruget ved opgavevaretagelsen. Reformen indebærer, at det vil blive mere synligt, hvad det koster at producere de statslige ydelser. Det bliver enklere at sammenholde prisen på de ydelser, institutionerne sælger eller stiller til rådighed for samfundet, med de ressourcer, som er nødvendige for at kunne levere ydelserne.

Endvidere bliver regnskaberne i staten mere dækkende, idet udviklingen i statens værdier og forpligtelser bliver opgjort systematisk. Der anvendes desuden principper, der er mere sammenlignelige med regnskabsprincipperne i den private sektor. På de områder, hvor det er relevant at sammenligne ressourceforbruget på tværs i staten eller i forhold til private leverandører, opnår staten dermed et bedre grundlag for at kunne prioritere mellem forskellige bevillingsanvendelser.

Omkostningsprincipper

Udgangspunktet for alle regnskabsprincipper er en registrering af forskellige økonomiske hændelser. De hændelser, der typisk registreres i bogholderiet, er:

- Bestilling / indgåelse af forpligtelse
- Levering
- Modtagelse af faktura
- Betaling
- Forbrug

De forskellige regnskabsprincipper adskiller sig ved, hvilke af disse hændelser der vises i institutionens regnskab. De forskellige økonomiske hændelser er normalt ikke enkeltstående, men led i en handlingskæde, der kan strække sig over flere regnskabsperioder. Der kan derfor ske en fordeling over disse perioder (periodisering). Antag fx at en styrelse anskaffer nye PCere. Betalingen sker normalt i det første år, men forbruget strækker sig over et antal år svarende til PCernes økonomiske levetid. Hvilken af disse økonomiske hændelser, der fokuseres på, vil derfor være afgørende for, hvad regnskabet viser i det enkelte år.

Sammenfattende adskiller de forskellige regnskabsprincipper sig ved, hvilke økonomiske hændelser, der vises i institutionens regnskab, og dermed hvilke hændelser, der har størst betydning for institutionens økonomiske styring. Forskellige regnskabsprincipper er sammenfattet nedenfor.

Regnskabsprincipper		
Regnskabsprincip	Periodisering	Hvad vises i regnskabet
Kasseprincip	Betaling	Regnskabet viser ind- og udbetalinger i perioden uanset forbrug og indtjening.
Retserhvervsprincip	Levering	Regnskabet viser periodens indtægter og udgifter.
Omkostningsprincip	Forbrug	Regnskabet viser periodens faktiske forbrug uanset betalingstidspunktet.

Kilde: Omkostningsprincipper i staten, Finansministeriet (2003).

Kasseprincippet er det traditionelle princip for statsfinanser og internationalt det mest anvendte. Princippet er enkelt, fordi det udelukkende fokuserer på, hvornår penge går ind i eller ud af kassen eller bankkontoen.

Kasseprincippet er imidlertid mindre anvendeligt til økonomistyring, da der mangler oplysninger om fx tilgodehavender og gæld, og da selv beskedne udsving i betalings-

tidspunkterne kan få stor betydning for de opgjorte udgifter og indtægter. Princippet egner sig heller ikke til at opgøre ressourceforbruget ved forskellige aktiviteter.

Princippet er derimod forholdsvis velegnet til kontrolformål, da det er let at sammenholde de budgetterede udbetalinger med de faktisk foretagne.

Omkostningsprincippet anvendes i private virksomheder, selvejende institutioner mv.. Princippet baseres på en række internationalt aftalte standarder, der løbende har udviklet sig over de seneste år.

Omkostningsprincippet fokuserer på at opgøre ressourceforbruget ved forskellige aktiviteter. Princippet er således velegnet til at vurdere udviklingen i fx produktivitet og effektivitet.

Helt basalt er omkostningsprincipper blot en anden måde at vise de økonomiske hændelser, der ligger til grund for regnskabet. Derfor vil statslige institutioner fortsat skulle lave stort set alle de bogholderimæssige registreringer, de laver i dag. Der vil dog være nogle registreringer, der kan undlades, samtidig med at der skal foretages andre nye registreringer.

I Danmark har staten længe anvendt *retserhvervelsesprincippet*, der ligger midt imellem kasseprincippet og omkostningsprincippet. I henhold til retserhvervelsesprincippet opgøres udgifter og indtægter på leveringstidspunktet. Anvendelsen af retserhvervelsesprincippet betyder, at de statslige regnskabsprincipper allerede i dag forudsætter betydelig mere periodisering end i kasseregnskabet. Der foretages allerede periodisering i forbindelse med varekøb og udbetaling af løn til forudlønnede.

Nye statslige regnskabsregler

De nye regnskabsregler som blev indført ved bekendtgørelse i december 2004 svarer i vidt omfang til årsregnskabsloven. De nye statslige regnskabsregler afviger dog fra Årsregnskabsloven på visse områder. Det skyldes, at formålet med en omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse i staten ikke er helt det samme som i den private sektor. For private virksomheder er formålet med regnskabsaflæggelsen primært at skabe et retvisende billede af virksomhedens økonomiske eksistensgrundlag i forhold til ejerne og andre interessenter. Derfor er årsregnskabsloven fokuseret på opgørelsen af virksomhedens værdi og fremtidige indtjeningsmuligheder.

I staten er det primære formål med en omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse at understøtte den løbende økonomistyring ved at opgøre ressourceforbruget til varetægtelse af statslige opgaver. Samtidig må der tages hensyn til muligheden for fortsat at kunne opretholde en stram bevillingsstyring. Derfor giver de statslige regnskabsregler færre fortolkningsmæssige frihedsgrader end årsregnskabsloven og afviger dermed fra årsregnskabsloven på følgende punkter:

- Der bliver kun begrænsede muligheder for at foretage nedskrivninger af anlægsaktiver. Nedskrives et aktiv vil tabet belaste bevillingen.
- Opskrivninger af drifts- og transportmidler, inventar mv. vil ikke være mulige, med mindre der forligger Finansministeriets godkendelse heraf.
- Der er fastsat specifikke afskrivningsprincipper og -perioder for immaterielle og materielle anlægsaktiver.
- Der er fastsat specifikke beløbsmæssige grænser samt levetider for, hvornår internt oparbejdede immaterielle anlægsaktiver kan aktiveres jf. oven for.
- Der er fastsat specifikke principper for aktivering af mindre aktiver i bunker.

Det er muligt at læse mere herom på ØAV.

6. Begrebsoversigt

Afdrag

En institutions langfristede gæld og bygge- og it-kredit må aldrig overstige værdien af de materielle og immaterielle anlægsaktiver. Dette kræver, at institutionens afdrager på sin langfristede gæld i takt med, at der afskrives (forbruges) på aktivet.

Afskrivning

Når anlægsaktiver indregnes i balancen reduceres kostprisen med af- og nedskrivninger, som udtryk for det slid, som har været på aktivet. Afskrivning på anlægsaktiver påbegyndes, når aktivet er klart til at blive taget i brug.

Alle anlægsaktiver, hvor den historiske kostpris overstiger bagatelgrænsen på 50.000 kr., afskrives efter den lineære metode. Lineære afskrivninger betyder, at kostprisen i form af ressourceforbruget (fx slid, teknologisk forældelse osv.) fordeles i lige store dele over aktivets levetid.

Levetiden er defineret som den økonomiske levetid. Den økonomiske levetid udtrykker det antal år, aktivet forventes at have en økonomisk værdi for institutionen. Hvis aktivet udskiftes før udløbet af den økonomiske levetid, udgør brugstiden afskrivningsperioden. Økonomistyrelsen har fastsat levetider for alle anlægsaktiver.

Aktiver

Aktiverne på balancen består af institutionens beholdninger og tilgodehavender. Beholdningerne udgør værdien af institutionens produktionsaktiver såvel fysiske som ikke fysiske aktiver anskaffet med henblik på længerevarende brug, herunder færdigudviklede IT systemer, bygninger, maskiner og IT udstyr mv. samt eventuelt varelagre. Tilgodehavender indeholder pengetilgodehavender fra salg af vare- og tjenesteydelser, igangværende arbejder for fremmed regning samt periodeafgrænsningsposter i form af forudbetalte omkostninger. Endvidere indeholder balancen finansielle aktiver. Se i øvrigt under Balancen.

Aktivering

Et aktiv 'aktiveres' og indregnes på balancen, når aktivet er anskaffet til vedvarende brug eller eje og indgår som produktionsaktiv i institutionen, samt aktivets kostpris kan opgøres pålideligt. Indregning betinger, at aktivet vil bidrage til institutionens målopfyldelse.

Balance (Status)

En balance er en opgørelse af institutionens aktiver og passiver. Aktivsiden viser virksomhedens anlægsaktiver og omsætningsaktiver, hvilket er en opgørelse over de virkemidler, virksomheden råder over til at varetage sine opgaver. Passivsiden viser institutionens egenkapital, hensatte forpligtelser og gældsforpligtelser.

Boks 6.1	
Balance	
Aktiver	Passiver
Anlægsaktiver	Egenkapital
Immaterielle anlægsaktiver	Hensatte forpligtigelser
Materielle anlægsaktiver	Langfristet gæld
Finansielle anlægsaktiver	Kortfristet gæld
<i>Omsætningsaktiver</i>	
Varebeholdninger	
Tilgodehavender	
Værdipapirer og kapitalandele	
Likvide midler	

Hensatte forpligtelser

En hensat forpligtelse er en forpligtelse, der vedrører indeværende eller tidligere regnskabsår, som er sandsynlig men uvis med hensyn til præcis størrelse eller afviklingstidspunkt. En hensat forpligtelse indregnes i balancen, når der er en vis sikkerhed for, at den skal indfries, og værdien kan opgøres pålideligt.

Hensatte forpligtelser er fx tabsgivende aftaler eller kontrakter, skyldige udgifter til resultatløn, bonusordninger, forpligtelser vedrørende fratrædelsesordninger og åremålsansættelser mv.

Kostpris

For et aktiv er kostprisen det beløb, der er ydet som vederlag for aktivet, uanset dette er anskaffet fra en ekstern part eller internt fremstillet. Kostprisen for en forpligtelse er det beløb, der er modtaget som vederlag for forpligtelsen.

Aktiver og forpligtelser skal værdifastsættes ud fra kostprisprincippet, hvilket indebærer, at aktiver og forpligtelser værdiansættes til anskaffelsespris.

Låneramme

En institution har hjemmel til at optage interne statslige lån inden for en låneramme, som er anført på Finansloven. I lånerammen indgår saldoen på institutionens langfristede gæld, bygge- og it-kredit og såfremt den er negativ ligeledes kassekreditten.

Nedskrivning

Anlægsaktiver og omsætningsaktiver som er uforudset forringet skal nedskrives, når værdifaldet ikke er forbigående. Der skal være tale om et væsentligt værdifald før en nedskrivning foretages. Nedskrivninger skal foretages med forsigtighed. Anlægsaktiver må ikke nedskrives på grundlag af subjektive vurderinger eller som følge af den generelle prisudvikling. Foretagelse af større og væsentlige nedskrivninger skal forelægges og godkendes af Finansudvalget, jf. de gældende forelæggelsesregler. Alle nedskrivninger skal dokumenteres i årsrapporten med begrundelse for, hvorfor de er foretaget.

Omkostningsfordeling

En omkostningsfordeling er en kalkulationsmodel, som ombryder de bogførte omkostninger og fordeler dem, så der skabes overblik over, hvad ”noget” koster. Dette ”noget” kan være specifikke produkter, aktiviteter, projekter eller finanslovsformål. Hermed fremkommer omkostningsinformation, som kan understøtte ledelsens beslutninger og/eller omverdenens krav til gennemsigtighed i ressourceanvendelsen.

Omkostningsfordelinger påvirker ikke institutionens resultatopgørelse og balance og er dermed ikke en forudsætning for implementering af regnskabsreformen. Der findes ingen formelle krav til design af omkostningsfordelingsmodeller, andre end valget af fordelingsprincipper skal være velovervejet og veldokumenteret.

Opskrivning

En opskrivning af et aktiv vil – modsat en nedskrivning – indebære, at aktivets værdi på balancen bliver forøget. Der er ikke adgang til at statslige institutioner kan foretage opskrivning af aktiver.

Overført overskud

Det overførte overskud er del af institutionens egenkapital. Det overførte overskud er udtryk for, at institutionen har løst opgaver billigere eller mere effektivt end forudsat. Det overførte overskud kan umiddelbart frit benyttes af institutionen inden dens formål. Størrelsen af det overførte overskud vil dog indgå i drøftelserne vedrørende den almindelige finanslovsproces.

Passiver

Ved *passiver* forstås summen af egenkapital og indgåede forpligtelser. Egenkapitalen er en residualpost som forskellen mellem aktiver og forpligtelser.

Indgåede forpligtelser kan være gældsforpligtelser eller hensatte forpligtelser (hensættelser). Gældsforpligtelser kan være kortfristede eller langfristede. Kortfristede gældsforpligtelser omfatter gæld til leverandører af vare- og tjenesteydelser samt skyldig løn, feriepenge og overarbejde mv. Endvidere indregnes forudbetalte indtægter, som en periodeafgrænsningspost under gældsforpligtelser. Langfristede gældsforpligtelser omfatter statsgæld, prioritetsgæld og lån til finansiering af aktiver, som kun få institutioner har.

Periodisering

Omkostningsprincipper betyder en ændret periodisering i regnskabet i forhold til tidligere. Indtægter skal ikke først indregnes når indbetaling modtages eller omkostninger betales. Indtægter og omkostninger skal fremover indregnes i takt med udførelsen af de aktiviteter, de er tilknyttet. Det indebærer at indtægter skal indregnes på det tidspunkt de optjenes eller skabes, uanset indbetalingstidspunktet. Dertil at omkostninger indregnes på det tidspunkt de forbruges, uanset betalingstidspunktet.

Et eksempel kunne være, at anlægsaktiver – som det er besluttet at skrotte eller udskifte indenfor en nærmere årrække – ikke skal nedskrives fuldt ud i beslutningsåret, men periodiseres over perioden indtil aktivet tages ud af drift. Dette medfører at afskrivningsperioden forkortes. Nedskrivningen foretages fremadrettet og fører til større afskrivninger over en kortere periode end oprindeligt forudsat.

Regnskab

Udgangspunktet for alle regnskaber er en registrering af forskellige økonomiske hændelser.

Et regnskab baseret på omkostningsprincippet består af:

- en balance, der viser hvad en institution ejer eller har til gode (aktiver) og skylder væk (forpligtelser) ved årets udgang, og
- en resultatopgørelse, der viser årets indtægter og forbrug relateret til de leverede ydelser eller gennemførte aktiviteter i årets løb.

Der er en indbyrdes sammenhæng mellem balancen og resultatopgørelsen.

Renter

Institutionens renteomkostninger og renteindtægter udtrykker henholdsvis de kapitalomkostninger og kapitalindtægter, som er forbundet med institutionens likvide bindinger i aktiverne og de likvide udlæg i forbindelse med forpligtelserne.

I likviditets- og finansieringsmodellen udstyres institutionen med tre former for rentebærende konti:

- en kortfristet finansieringskonto (kassekredit)
- en langfristet gæld til finansiering af køb af anlægsaktiver
- en bygge- og it-kredit til finansiering af igangværende bygge- og it-projekter.

Reserveret bevilling

Hvis institutionen har modtaget bevilling til opgaver, som ikke udføres eller forsinkes, skal institutionen reservere en del af bevillingen. Størrelsen af denne reserverede bevilling afhænger af opgavens færdiggørelsesgrad.

Reserveret bevilling opføres som en kortfristet gældspost i institutionens regnskab, og udtrykker dermed, at institutionen skylder at levere den opgave, hvortil bevillingen var tiltænkt.

Resultatdisponering

I forbindelse med bevillingsafregningen foretages en resultatdisponering. Resultatdisponeringen er en fordeling af institutionens resultat fra resultatopgørelsen. I resultatdisponeringen fastsættes, hvor stor en del af resultatet, der skal bortfalde, henlægges eller overføres til institutionens overførte overskud på egenkapitalen.

Resultatopgørelse

Resultatopgørelsen indeholder en opgørelse over institutionens årlige driftsresultat og offentliggøres i årsrapporten. Den omkostningsbaserede resultatopgørelse viser institutionens bevilling, indtægter og ressourceforbrug periodiseret efter omkostningsprincipper. Resultatopgørelsen bestemmer det resultat, som kan overføres til institutionens balance.

Boks 6.2
Poster i resultatopgørelsen Ordinære driftsindtægter Ordinære driftsomkostninger I. Resultat af ordinær drift Andre driftsposter II. Resultat før finansielle poster Finansielle poster III. Resultat før ekstraordinære poster Ekstraordinære poster IV. Årets resultat efter omkostningsprincipper

- Ved *ordinære aktiviteter* forstås aktiviteter, som udgør en del af institutionens hovedaktivitet, og som er vedvarende og regelmæssigt tilbagevendende.
- Ved *andre driftsposter* forstås aktiviteter, som ligger uden for institutionens hovedaktiviteter, men som normalt er regelmæssigt tilbagevendende. De *finansielle poster* omfatter institutionens finansielle indtægter og omkostninger.
- Endelig omfatter de *ekstraordinære poster* aktiviteter, som sjældent forekommer, og som er uden for virksomhedens kontrol. For at en indtægt/omkostning kan defineres som ekstraordinær, skal den være helt uforudsigelig og klart adskille sig fra aktiviteter i forbindelse med institutionens målopfyldelse.

Retserhvervelsesprincippet

Ifølge retserhvervelsesprincippet opgøres udgifter og indtægter på leveringstidspunktet. Retserhvervelsesprincippet afløses i forbindelse med omkostningsreformen af omkostningsprincippet.

Soliditetskrav

Der er fastsat en disponeringsregel om, at institutionens langfristede gældsforpligtelser målt ved den langfristede gæld og bygge- og it-kreditten ikke må overstige værdien af de immaterielle og materielle anlægsaktiver. Denne regel er lavet for at sikre, at institutionerne løbende afdrager på deres langfristede gæld i takt med, at de anvender deres anlægsaktiver.

Statsforskrivning

Ved overgangen til omkostningsbaserede bevillinger indskydes et illikvidt aktiv i institutionernes balance svarende til en statsforskrivning. En statsforskrivning er et dokument, hvor staten påtager sig en forpligtelse på et nærmere fastsat beløb og svarer

indholdsmæssigt til en garanti. Statsforskrivningen placeres som et finansielt anlægsaktiv og modposteres på egenkapitalen under posten startkapital.

Udsvingsgrænse

Modposten til institutionens statsforskrivning (se ovenfor) er posten startkapital under egenkapitalen. Startkapitalen udtrykker samtidig institutionernes tilladte udsvingsgrænse, således at det overførte overskud ikke må gå i negativ med et beløb, der overstiger startkapitalen. Saldoen for det overførte overskud må endvidere ikke være negativ fire år i træk.

Væsentlighedsprincippet

Regelsættet på regnskabsområdet udstikker de generelle rammer for statens regnskabsføring. På områder hvor regelsættet ikke indeholder en eksakt detailregulering, og hvor afgørelser derfor i større eller mindre udstrækning må baseres på skønsmæssige afgørelser, er det den enkelte institution, der må træffe disse afgørelser bl.a. ud fra væsentlighedsprincippet.

Om udfaldet af en beslutning er væsentlig eller ikke, afhænger af beslutningens konsekvenser for institutionen både i relation til økonomi, og i relation til andre forhold, som er væsentlige for institutionens løbende drift. Specielt i relation til opstillingen af omkostningsbaserede regnskaber vil der på en række områder skulle træffes mere eller mindre skønsmæssige afgørelser, hvor væsentlighedsprincippet derfor må anvendes. Som eksempler herpå kan fx fremhæves spørgsmålet om afsættelse af midler til hensatte forpligtelser, afgørelsen af om udgift skal anses for en vedligeholdelse eller en forbedring, samt afgørelsen af behovet for at foretage nedskrivning på institutionens anlægsaktiver.

Årsrapport

Årsrapporten (inkl. evt. bilag) er den statslige virksomheds afrapportering af økonomiske og faglige resultater. Den indeholder en kort beretning, en målrapportering og en rapportering om det finansielle regnskab (Resultat og balance). Siden regnskabsåret 2003 har det været obligatorisk for alle virksomheder at udarbejde en årsrapport. Det gælder dog som udgangspunkt ikke departementer, med mindre de har udadvendte og driftsmæssige opgaver i betydeligt omfang.