

Anvendelse af omkostningsbaserede bevillinger i kommuner og amter

Indenrigs- og Sundhedsministeriet

Juni 2004

Anvendelse af omkostningsbaserede bevillinger i kommuner og amter

Udgiver: Indenrigs- og Sundhedsministeriet
Slotsholmsgade 10-12
1216 København K
Tlf. 33 92 33 60
Fax: 33 93 15 63
Mail: im@im.dk

Tryk: Rumfang

ISBN 87-7601-098-8 – trykt udgave
ISBN 87-7601-099-6 – elektronisk udgave

Oplag: 1.000 stk.

Publikationen er tilgængelig på Internettet på <http://www.im.dk>

Redaktionen er afsluttet maj 2004

Pris: 50 kr. inkl. moms

Publikationen kan bestilles hos:

Danmarks.dk's netboghandel
Telefon 1881
www.danmark.dk/netboghandel

Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	8
1.1. Baggrund	8
1.2. Omkostningsprincipper.....	9
1.3. Kommissorium	10
1.4. Arbejdsgruppens medlemmer.....	12
2. Sammenfatning	14
2.1. Fordele og ulemper ved at indføre omkostningsbaserede budgetter..	14
2.2. Styringen af kommunernes og amternes økonomi ved overgang til omkostningsbevillinger.....	16
2.3. Model for omkostningsbaserede budgetter.....	17
2.4. Konsekvenser for bevillings- og lånereglerne	18
2.5. Incitamenter til at anlægge mere driftsøkonomiske lønsomhedsbetragtninger i budgetfasen.....	20
2.6. Overvejelser om implementering af omkostningsbudgetter, herunder tidsplan.....	21
3. Udviklingen i det kommunale budget- og regnskabssystem.....	23
3.0. Indledning.....	23
3.1. Budget- og regnskabssystemer for kommuner og amtskommuner før 1977	23
3.2. Budget- og regnskabssystemet fra 1977	29
3.3. Fornyelsesudvalgets overvejelser omkring budget- og regnskabssystemet	33
3.4. Budget- og regnskabsudvalgets overvejelser om det fremtidige budget- og regnskabssystem	36
4. De kommunale budgetters funktioner og interesser	41
4.1. Funktioner.....	41

4.2. Interessenter	44
4.2.1. Kommunale og amtskommunale interesser.....	45
4.2.2. De centrale myndigheders interesser.....	47
4.2.3. Virksomhedsinteresser	48
4.2.4. Borgernes/Brugernes interesser.....	48
4.2.5. Sammenfatning	50
5. Beskrivelse af fordele og ulemper ved indførelse af omkostningsprincipper i budgetter.....	51
5.0. Indledning.....	51
5.1. Fordele og ulemper ved omkostningsbaserede budgetprincipper.....	51
5.1.1. Effektivisering af opgavevaretagelsen	52
5.1.1.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor.....	55
5.1.2. Prioritering	58
5.1.2.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor.....	59
5.1.3. Udgiftsstyring.....	59
5.1.3.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor.....	61
5.1.4. Finanspolitik og offentlige finanser.....	61
5.1.4.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor.....	62
5.1.5. Kontrol og ansvarliggørelse	62
5.1.5.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor.....	63
5.1.6. Information.....	65
5.1.6.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor.....	66
5.1.7. Sammenfatning af fordele og ulemper ved overgang til omkostningsbaserede budgetprincipper	66
6. Den overordnede styring af kommunernes og amtskommunernes økonomi.....	69
6.1. Indledning.....	69
6.2. Den overordnede udgifts- og finanspolitiske styring.....	69
6.3. Styringen af den kommunale økonomi	70
6.3.1. Definition af nettodrifts-, service og nettoanlægsudgifter	72
6.4. Styring efter en overgang til omkostningsbudgetter.....	74
7. Omkostningsbevillinger i staten	76

7.1. Indledning og baggrund.....	76
7.2. Formål og afgrænsning.....	77
7.3. Bevillingsstyring og disponeringsregler.....	78
7.3.1. Den fremtidige bevillingsstruktur.....	79
7.3.2. Bevillingsprincipper.....	79
7.3.3. Omkostningsselementer i bevillingen.....	81
7.3.3.1. Afskrivninger.....	81
7.3.3.2. Hensættelser.....	81
7.3.3.3. Salg af aktiver.....	82
7.4. Finansierings- og likviditetsmodel.....	82
7.5. Overgang til omkostningsbevillinger.....	83
7.5.1. Fastsættelse af det initiale bevillingsniveau.....	85
8. Budgetsystemet i Sverige.....	88
8.0. Indledning.....	88
8.1. Balancekrav.....	88
8.2. Finansieringsbudget.....	90
8.3. Låneadgang.....	90
8.4. Sammenfatning.....	91
9. Konsekvenser for kommunernes budgetlægning og bevillingsreglerne ved indførelse af omkostningsbevillinger.....	93
9.1. Indledning.....	93
9.2. Overordnede regler om kommunernes budgetlægning og bevillingsafgivelse.....	93
9.2.1. Formkrav.....	94
9.2.2. Oversigter og bemærkninger.....	95
9.2.3. Kontoplanens opbygning og konteringsreglerne.....	97
9.3. Bevillingsregler.....	98
9.3.1. Bevillingsmyndigheden.....	98
9.3.2. Bevillingstyper.....	99
9.3.2.1. Driftsbevillinger.....	100

9.3.2.2. Anlægsbevillinger	100
9.3.3. Sondring mellem drift og anlæg	102
9.4. Omkostningsbaseret budgetmodel	103
9.4.1. Indledning	103
9.4.2. Resultatbudget	104
9.4.3. Balance	106
9.4.4. Pengestrømsopgørelse	108
9.4.5. Kontoplan	110
9.5. Konsekvenser ved overgang til omkostningsbevillinger	111
9.5.1 Overordnede principper for kommunernes budget	111
9.5.2. Oversigter og bemærkninger	112
9.5.2.1. Hovedoversigt	112
9.5.2.2. Bevillingsoversigt	114
9.5.2.3. Investeringsoversigten	114
9.5.2.4. Specifikationer til budgettet	114
9.5.3. Regnskab	115
9.5.4. Bevillingsreglerne	115
9.5.4.1. Anlægsbevillinger	115
9.5.4.2. Sondring mellem drift og anlæg	117
9.5.4.3. Overvejelser om likviditetsbevillinger	118
10. Konsekvenser for kommunernes låntagning	120
10.1. Regler og baggrund	120
10.2. Regulering af kommunernes anlæg og byggeri	121
10.3. Sikre fremtidige kommunalbestyrelses dispositionsfrihed	121
10.4. Konsekvenser for lånereglerne ved overgang til omkostningsbudgetter	122
11. Incitamentsstrukturer i en omkostningsbaseret bevillingsmodel	124
11.1. Indledning	124
11.2. Kommunalbestyrelsen/økonomiudvalget	124
11.3. Fagudvalgene/bevillingsmodtagerne	125

11.4. Kommunale institutioner	127
11.5. Sammenfatning	129
12. Overvejelser om anvendelse af omkostningsprincipper i den interne økonomistyring i kommunerne	131
12.1. Indledning	131
12.2. Interne afregninger.....	131
12.3. Anvendelse af omkostningselementer i bevillingsstyringen.....	133
12.3.1. Huslejemodel.....	133
12.3.1.1. Statslig huslejeordning.....	133
12.3.1.2. Ejendomsordning	134
12.3.1.3. Administration af husleje-/ejendomsordning	135
12.3.2. Taxameterstyring.....	137
12.3.2.1. Definition og formål	137
12.3.2.2. Taxameterstyring af statens uddannelsesinstitutioner	139
12.3.2.3. Taxameterstyring på det kommunale område	140
12.3.3. BUM-model	141
12.3.3.1. Definition og formål	141
12.3.3.2. Indhold og anvendelse	142
12.3.4. Resultatcentermodeller.....	143
12.3.5. Interne låneordninger	146
13. Overvejelser om implementering af omkostningsbevillinger	149
13.1. Status for implementering af omkostningsbaserede principper.....	149
13.2. Forberedelse af overgang til omkostningsbaserede bevillinger.....	150
13.3. Overvejelser om tidsplan for implementering af omkostningsbaserede bevillinger.....	152

1. Indledning

1.1. Baggrund

Blandt andet som følge af et demografisk betinget pres på kommuner og amters serviceydelser vil kravene til den kommunale sektors effektivitet og evne til at prioritere blive skærpet yderligere i de kommende år. Det indebærer et behov for at vurdere, om det kommunale budget- og regnskabssystem skal ændres/justeres, så det i videre udstrækning kan understøtte denne opgave.

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 Finansministeriets rapport fra marts 2003, ”Omkostninger og effektivitet i staten” er problemstillingerne i forbindelse med en overgang til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i staten undersøgt nærmere. I rapporten anbefales det, at der indføres omkostningsregnskaber fra 2005 og omkostbevillinger på finansloven fra 2007. På det kommunale område er der ikke for så vidt angår omkostningsbevillinger blevet foretaget en tilsvarende analyse.

1.2. Omkostningsprincipper

Det nuværende budget- og regnskabssystem i kommunerne er bl.a. indrettet på med henblik på at kunne opgøre de samlede kommunale udgifter og disses påvirkning af samfundsøkonomien.

Bogføringen af udgifterne sker enten i forbindelse med disponeringstidspunktet, transaktionstidspunktet (det tidspunkt et arbejde udføres eller en vare eller tjenesteydelse bliver leveret) eller betalingstidspunktet. I forbindelse med den regnskabsmæssige årsafslutning gælder det, at regnskabsføringen skal ske i regnskabsåret for det år, hvor transaktionen finder sted.

I praksis er der ikke stor tidsmæssig forskel på disponerings- og transaktionstidspunktet på den ene side og betalingstidspunktet (omtales også som kasseprincippet) på den anden side.

I et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem skal der derimod foretages en periodisering af omkostningerne svarende til forbrugstidspunktet uafhængigt af betalingstidspunktet. Det betyder eksempelvis, at udgifter til investeringer og anskaffelser udgår af bevillingerne, mens der til gengæld inden for bevillingen i en årrække - svarende til investeringernes levetid - skal være plads til afskrivninger af de foretagne investeringer.

Omkostningsbevillinger indebærer dermed, at der bliver en væsentligt større forskydning mellem bevilling og likviditetsbehov, end det kendes det fra det nuværende system.

Formålet med indførelsen af omkostningsbevillinger er primært, at det skal forbedre økonomistyringen i kommunerne og i de kommunale institutioner og give anledning til en mere effektiv opgavevaretagelse. Ledelserne skal have en større tilskyndelse – og større frihedsgrader - til at tilpasse produktionsfaktorsammensætningen, f.eks. ved at investere i arbejdskraftbesparende IT-investeringer, være opmærksom på disponeringer der kan

indebære fremtidige udgifter (f.eks. optjening af feriepenge og tjenestemandspension, udstedelse af garantiforpligtelser).

1.3. Kommissorium

I henhold til kommuneaftalerne for 2004 med henholdsvis KL og Amtsrådsforeningen skal der nedsættes en arbejdsgruppe, der nærmere skal beskrive fordele og ulemper ved indførelse af omkostningsbaserede bevillinger i kommuner og amter. Kommissoriet for arbejdsgruppen er følgende:

”Omlægningen af det kommunale regnskabssystem til – inden for rammerne af det nuværende udgiftsbaserede system - at være omfattet af omkostningsbaserede principper er aftalt i kommuneaftalerne vedrørende den kommunale økonomi for 2003 og 2004.

I forbindelse med økonomiaftalerne for 2003 blev det besluttet, at der fra 2004 i regnskabet skal indføres omkostningsregistrering på udvalgte områder (ældre- og sygehusområdet), og at der pr. 1. januar 2004 skal etableres en samlet statusbalance med både finansielle aktiver og materielle aktiver.

I økonomiaftalerne for 2004 har regeringen, Kommunernes Landsforening og Amtsrådsforeningen tilkendegivet, at der er enighed om at videreføre arbejdet med omkostningsregistrering, således at der på grundlag af de indhøstede erfaringer skal indføres omkostningsregistrering på hele det kommunale og amtskommunale område senest i 2006.

Der er således aftalt en plan for indførelse af omkostningsbaserede principper i det kommunale regnskabssystem. Derimod er der ikke nogen aftale om indførelse af omkostningsbaserede bevillinger. I kommuneaftalerne for 2004 udtrykkes der dog enighed om, at en analyse af fordele og ulemper ved indførelse af omkostningsbaserede bevillinger skal beskrives nærmere:

"Som følge af de særlige styringsmæssige hensyn, der gør sig gældende for kommuner og amter, er det ikke foreslået at indføre omkostningsbaserede bevillinger i kommuner og amter, men der er enighed om at fordele og ulemper ved disse beskrives nærmere. Resultatet heraf skal foreligge i foråret 2004."

Arbejdsgruppens beskrivelse af fordele og ulemper ved omkostningsbaserede bevillinger kan tage udgangspunkt i Finansministeriets rapport "Omkostninger og effektivitet i staten" fra marts 2003. Det vurderes om de fordele og ulemper, der er ved indførelse af omkostningsbaserede bevillinger i staten, bl.a. økonomiske incitamenter til mere omkostningsbevidst adfærd og risiko for udgiftsopdrift i forbindelse med investeringsbeslutninger, kan overføres til den kommunale sektor, eller om andre forhold gør sig gældende.

Arbejdsgruppen skal endvidere beskrive og vurdere, hvilke konsekvenser indførelse af omkostningsbaserede bevillinger har for mulighederne for fortsat ud fra overordnede samfundsmæssige hensyn at regulere omfanget af kommunernes anlæg og byggeri, f.eks. i forbindelse med de årlige økonomiaftaler. En evt. indførelse af omkostningsbaserede bevillinger må ikke indebære en risiko for, at de fremtidige kommunalbestyrelses dispositionsfrihed begrænses væsentligt i forhold til i dag.

I tilknytning hertil anmodes udvalget om at beskrive og vurdere konsekvenser i forhold til de kommunale låne- og deponeringsregler.

Arbejdsgruppen skal ligeledes beskrive, hvilke konsekvenser evt. indførelse af omkostningsbevillinger har i forhold til bevillingsreglerne for anlægsanskaffelser og større driftsanskaffelser, og vurdere fordele og ulemper ved en ændring af bevillingsreglerne.

Endelig skal forskellige modeller, der kan øge kommunernes incitament til at anlægge mere driftsøkonomiske lønsomheds-

betragtninger i budgetfasen, herunder bl.a. indførelse af et loft for kommunernes gældsætning eller indførelse af huslejemodel som det kendes fra den statslige sektor, overvejes.

Arbejdsgruppen sammensættes af repræsentanter fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet, der varetager formandskabet, Finansministeriet, KL og Amtsrådsforeningen, Københavns Kommune og Frederiksberg Kommune. Arbejdsgruppen kan inddrage andre sagkyndige i arbejdet.

Arbejdsgruppen skal afslutte sit arbejde i foråret 2004.”

1.4. Arbejdsgruppens medlemmer

Arbejdsgruppen har haft følgende sammensætning:

Kontorchef Jens Kristian Poulsen, Indenrigs- og Sundhedsministeriet (formand)

Chefkonsulent Anders Andersen, Amtsrådsforeningen

Fuldmægtig Marianne Skoven, Amtsrådsforeningen

Analysechef Mikael Holm, Kommunernes Landsforening

Fuldmægtig Morten Mandøe, Kommunernes Landsforening

Fuldmægtig Esther Mørup, Københavns Kommune

Fuldmægtig Jesper Hvid Hansen, Frederiksberg Kommune

Chefkonsulent Jonas Fallov, Finansministeriet

Fuldmægtig Jens Gordon Clausen, Finansministeriet

Lektor, ph.d. Jens Blom-Hansen, Århus Universitet

Fuldmægtig Søren Gregersen, Indenrigs- og Sundhedsministeriet

I et eller flere af arbejdsgruppens møder har endvidere deltaget:

Kontorchef Kristian Wendelboe, Finansministeriet

Fuldmægtig Henrik Rosenberg Seiding, Finansministeriet

Fuldmægtig Bettina Kristensen, Frederiksberg Kommune

Sekretariatet er varetaget af Indenrigs- og Sundhedsministeriets 1. økonomiske kontor ved:

Chefkonsulent Henning Elkjær Nielsen
Fuldmægtig Karsten Stentoft
Fuldmægtig Jakob Sylvest Nielsen

Arbejdsgruppen har afholdt 7 møder i perioden 26. november 2003 til 23. april 2004.

Herudover har formanden for den svenske kommunaldirektørforening, Lars Niklasson, Lund Kommune, den 10. februar 2004 overfor arbejdsgruppen præsenteret det omkostningsbaserede budgetsystem i Sverige og redegjort for erfaringerne hermed.

2. Sammenfatning

Arbejdsgruppens overvejelser og anbefalinger vedrører følgende hovedpunkter:

- Fordele og ulemper ved at indføre omkostningsbaserede budgetter
- Styringen af kommunernes og amternes økonomi ved overgang til omkostningsbevillinger
- Model for omkostningsbaserede budgetter
- Konsekvenser for bevillings- og lånereglerne
- Incitament til at anlægge mere driftsøkonomiske lønsomhedsbetragtninger i budgetfasen
- Overvejelser om implementering af omkostningsbudgetter, herunder tidsplan

2.1. Fordele og ulemper ved at indføre omkostningsbaserede budgetter

Arbejdsgruppen har ifølge sit kommissorium bl.a. haft til opgave at vurdere fordele og ulemper ved at indføre omkostningsbaserede bevillinger i kommuner og amter. Arbejdsgruppen har taget udgangspunkt i overvejelserne om fordele og ulemper, som de er anført i Indenrigsministeriets betænkning nr. 1369 fra januar 1999 om det fremtidige budget- og regnskabssystem samt Finansministeriets rapport fra marts 2003 om omkostninger og effektivitet.

Arbejdsgruppen finder, at der bl.a. er følgende væsentlig fordel ved omkostningsbaserede budgetter:

- Større økonomiske incitament til en mere rationel og omkostningsbevidst ressourceanvendelse, herunder ved et bedre grundlag for investeringsbeslutninger, driftsøkonomiske afvejninger mellem anvendelsen af forskellige produktionsfaktorer. Fordelen begrænses dog i et vist

omfang af lånebegrænsningerne, således at der ikke kan foretages en fri prioritering af anlægs- og driftsmidler.

Herudover kan der peges på følgende fordele, der dog også i en vis udstrækning kan opnås i kraft af den allerede besluttede indførelse af omkostningsregnskaber:

- Synliggørelsen og fokuseringen på omkostninger i både budget og regnskab vil sandsynligvis bidrage til anvendelsen af markedsorienterede styringsredskaber som f.eks. BUM-modellen.
- Bedre afdækning af de konkurrencemæssige forhold i forbindelse med opgørelse af omkostningerne på områder, hvor også private virksomheder potentielt kan varetage opgaverne. Oplysninger til brug for kalkulationsberegninger i forbindelse med udbud, udfordringsret og tilbud om opgaveudførelse for andre offentlige myndigheder kan udledes mere direkte af budgettet end i det udgiftsbaserede system.

De primære ulemper, som arbejdsgruppen peger på, er:

- Som udgangspunkt risiko for udgiftsopdrift i forbindelse med investeringsbeslutninger, da anvendelse af omkostningsprincipper indebærer, at det kun er afskrivningerne og ikke hele anlægsudgiften, der kommer til at indgå i prioriteringsgrundlaget og budgettet. Arbejdsgruppen anser denne risiko for væsentlig. Arbejdsgruppen anbefaler derfor at det fortsat er kommunalbestyrelsen, der skal godkende større anlægsinvesteringer.
- Mindre objektivitet i bevillingsgrundlaget og -kontrollen sammenlignet med det udgiftsbaserede system. Risiko for styringsproblemer som følge af manglende klarhed og objektivitet, f.eks. er afskrivninger ikke objektive.

- Finansieringsbehovet kan ikke aflæses direkte af budgettet, da nogle omkostninger ikke udløser udbetalinger, f.eks. afskrivninger, ligesom nogle udbetalinger ikke er forbundet med omkostninger, f.eks. anlægsinvesteringer. Forskellen mellem bevilling og likviditetsbehov kan afhjælpes ved, at der stilles krav om udarbejdelse af pengestrømsopgørelse og investeringsbudget.

2.2. Styringen af kommunernes og amternes økonomi ved overgang til omkostningsbevillinger

En overgang til omkostningsbudgetter i kommuner og amter kan få væsentlig betydning for den nuværende udgifts- og finanspolitiske styring af den kommunale økonomi, herunder aftalemodellen med de kommunale organisationer.

En overgang til omkostningsbudgetter kan gøres forenelig med det eksisterende aftalesystem og den nuværende udgifts- og finanspolitiske styring af den kommunale økonomi. Det skyldes, at en overgang til omkostningsbudgetter i kommuner og amter forudsættes gennemført med afsæt i den eksisterende kommunale kontoplan.

Det må imidlertid forventes, at en videreførelse af det nuværende udgiftsbaserede styringssystem efter en overgang til omkostningsbudgetter vil kunne give anledning til en form for tostrengt system med aggregerede udgiftsniveauer og omkostningsbaserede budgetter, således at udgiftsudviklingen fortsat vil være bindende for de kommunale dispositioner. Særligt i forhold til ønsket om en mere rationel og omkostningsbevidst resourceanvendelse vil det derfor være usikkert i hvilket omfang omkostningsreformens tilskyndelse til en mere effektiv resourceudnyttelse realiseres.

Udgangspunktet for arbejdsgruppens overvejelser har været, at der fortsat skal kunne opretholdes et præcist aftalesystem for overordnet styring af den kommunale økonomi efter en overgang til omkostningsbudgetter. Der er derfor behov for, før end

der kan træffes en beslutning om overgang til omkostningsbudgettering i kommuner og amter, at styrings- og aftaleproblematikken er analyseret nærmere, herunder hvordan en ny model for styringen af den kommunale økonomi kan indrettes.

Arbejdsgruppen skal anbefale, at der opstilles og analyseres en eller flere konkrete modeller for et fremtidigt aftalesystem baseret på omkostningsbaserede principper. Modellerne bør inddrage såvel aftalesystemet og den eksterne styring, herunder også låneregler og andre former for likviditetsbegrænsninger, som den interne styring m.v.

Arbejdsgruppen har i forbindelse med overvejelserne om styringsmodeller studeret den svenske kommunale budgetmodel, hvor den eneste styringsparameter er et krav om, at budgettet skal være i balance, dvs. at indtægterne skal overstige omkostningerne. Modellen er enkel, og giver kommunerne adgang til frit at prioritere anlægs- og driftsmidler, idet der er fri låneadgang til finansiering af anlægsinvesteringer. Modellen styringsmæssige aspekter indebærer bl.a. en betydelig risiko for overinvesteringer, som følge af at det kun er renter på optagne lån og afskrivninger, der indgår i balancekravet, og lever ikke op til de danske krav for styring af den kommunale økonomi.

2.3. Model for omkostningsbaserede budgetter

Arbejdsgruppen vurderer, at indholdet og strukturen i den svenske model er anvendeligt ved udarbejdelsen af omkostningsbaserede budgetter. Modellen er inspireret af årsregnskabsloven og indeholder et resultatbudget, et balancebudget og et finansieringsbudget (pengestrømsopgørelse), som udtrykker likviditetsvirkningen af budgettet.

Der er tale om nye oversigter, som ikke udarbejdes i dag i forbindelse med det udgiftsbaserede budgetsystem. Der er imidlertid tale om oversigter, der kendes fra private virksomheders regnskaber, hvilket kan medvirke til, at der gives mere relevant

information, og at de kommunale budgetter bliver mere forståelige.

Arbejdsgruppen skønner, at det i lighed med i dag fortsat vil være nødvendigt og relevant, at der udarbejdes en række oversigter til budgettet, som f.eks. hovedoversigten, bevillingsoversigten, specifikationer til budgettet, dog opgjort efter omkostningsbaserede principper.

Arbejdsgruppen påpeger, at en overgang til omkostningsbaserede bevillinger naturligt vil indebære, at kommunens eksterne regnskab overgår fra at være udgiftsbaseret til at være omkostningsbaseret, idet budget og regnskab af hensyn til bl.a. bevillingskontrollen bør udarbejdes efter samme principper.

2.4 Konsekvenser for bevillings- og lånereglerne

Arbejdsgruppen vurderer, at kommunalbestyrelsen fortsat skal godkende investeringer/anlægsarbejder, da disse har betydelige planlægningsmæssige og langsigtede driftsøkonomiske konsekvenser. Endvidere vil en omkostnings-bevillingsmodel, hvor selve investeringsudgiften ikke bevilges, men i praksis fordeles over aktivets levetid, kunne give anledning til "overinvesteringer" foretaget af fagudvalgene og medføre et ikke styrbart træk på kommunens likviditet.

Arbejdsgruppen finder ligeledes, at det bør overvejes at gøre betingelserne for afgivelse af anlægsrammebevillinger mere fleksible. Rammebevillinger kan efter de eksisterende regler gives til anlægsarbejder af beløbsmæssigt mindre omfang og som er nært beslægtede og som enten alle afsluttes inden for det pågældende budgetår eller udgør veldefinerede projekter. Alle tre betingelser skal være opfyldt for den enkelte rammebevilling. Et forslag om at alle anlægsarbejder af beløbsmæssigt mindre omfang - uden yderligere betingelser - kan afgives som en samlet rammebevilling vurderes at kunne sikre en smidigere bevillingsprocedure.

Med de gældende regler vil en række større driftsanskaffelser betragtes som anlægsinvesteringer i et omkostningsbaseret system, idet investeringerne kan have en levetid på flere år. Det forekommer ikke at være hensigtsmæssigt, at nogle driftsanskaffelser straks afskrives, mens andre skal aktiveres og afskrives over flere år.

Arbejdsgruppen finder derfor, at det bør overvejes at udvide reglerne for anlægsbevillinger til at omfatte alle aktiver, der skal indregnes i kommunens balance, dvs. aktiver som overstiger den af kommunen fastsatte bagatelgrænse på mellem 50.000 kr. og 100.000 kr., og som har en levetid på mere end 1 år. Fordelen herved vil være, at reglerne for, hvornår en anskaffelse skal behandles som drift eller anlæg bliver klarere. Imidlertid vil det betyde en væsentlig stigning i antallet af anlægsbevillinger. Dette kan dog modvirkes ved, at der gives mulighed for at afgive mere fleksible rammeanlægsbevillinger til mindre anlægsinvesteringer, jf. ovenfor.

Ulempen ved en udvidelse af reglerne for anlægsbevillinger er, at det betyder en ændret fordeling af de kommunale udgifter på henholdsvis drift og anlæg. Sammenligningen i forhold til tidligere år begrænses, og aftalegrundlaget mellem staten og kommunerne vil skulle justeres i dette lys. Ulempen vurderes dog at være et overgangsproblem af begrænset omfang, da det er muligt at udarbejde et skøn over, hvad konsekvenserne vil være af den ændrede definition.

I relation til lånereglerne skal arbejdsgruppen fremhæve, at en ændret definition af anlæg indebærer, at flere udgifter bliver omfattet af den automatiske låneadgang, da det primært er investeringsudgifter, der er låneadgang til. Endvidere vil leje og leasing af større driftsanskaffelser, såfremt de overstiger den af kommunen fastsatte bagatelgrænse for aktivering og har en levetid på mere end 1 år, kræve deponering svarende til værdien af det lejede eller leasede. Dette er i modsætning til i dag, hvor driftsanskaffelser frit kan lejes eller leases. Ændringen må pri-

mært antages at medføre indgåelse af færre leje- og leasingaftaler og i mindre grad en øget låneadgang, da det fortrinsvis kun er på forsyningsområdet, at der kommer en afledt låneadgang. Endelig vil flere mindre leje- og leasingaftaler skulle forelægges kommunalbestyrelsen, da denne skal godkende leje- og leasingaftaler, der kan sidestilles med en kommunal anlægsopgave.

Det ligger uden for arbejdsgruppens kommissorium at foreslå, om de anførte konsekvenser i relation til låne- og deponeringsreglerne skal indebære en justering af lånebekendtgørelsen.

2.5. Incitamerter til at anlægge mere driftsøkonomiske lønsomhedsbetragtninger i budgetfasen

Arbejdsgruppen har endvidere overvejet spørgsmålet om de forskellige niveauer i den kommunale sektor ved anvendelse af omkostningsbudgetter får en større tilskyndelse til at tilpasse produktionsfaktorsammensætningen, f.eks. ved at gennemføre arbejdskraftbesparende investeringer, der er driftsøkonomisk lønsomme.

Det vurderes på den ene side, at dette ikke fuldt ud er tilfældet for kommunalbestyrelsen, som følge af de likviditetsbegrænsninger kommunerne er underlagt. På den anden side vurderes det, at hvis der ingen likviditetsbegrænsninger var, vil der være en risiko for, at for mange investeringer vil blive gennemført. Den eksisterende likviditetsrestriktion medfører, at kommunerne må foretage en prioritering blandt forskellige anlægsinvesteringer og kun gennemføre de mest lønsomme.

Arbejdsgruppen vurderer, at både fagudvalgene og de kommunale institutioner kan få et incitament til i højere grad at økonomisere med ressourcerne, såfremt indførelsen af omkostningsbudgetter suppleres med interne låneordninger, som det er foreslået i den statslige sektor, til gennemførelse af mindre anlægsarbejder og større anskaffelser. I samme retning trækker

den foreslåede lempelse af rammebevillinger til mindre anlægsarbejder.

Arbejdsgruppen peger endvidere på, at en huslejeordning, som det kendes fra den statslige sektor, BUM- og resultatcentermodeller og andre markedsinspirerede modeller kan medvirke til at understøtte den omkostningsbaserede model og øge de kommunale institutioners muligheder for at anlægge en mere omkostningsbevidst adfærd.

2.6. Overvejelser om implementering af omkostningsbudgetter, herunder tidsplan

Med ovenstående overvejelser og anbefalinger til udformningen af et omkostningsbaseret budgetsystem har arbejdsgruppen gjort en række overvejelser om implementeringen.

Det er vigtigt, at implementeringen af et så betydeligt udviklingsprojekt er godt forberedt. Der skal bl.a. afsættes den fornødne tid til,

- at Indenrigs- og Sundhedsministeriets Budget- og regnskabsudvalg kan udarbejde de endelige retningslinjer for omkostningsbaserede budgetter,
- at de kommunale politikere, ledere og medarbejdere kan uddannes i anvendelsen af omkostningsbaserede bevillinger,
- at der i de enkelte kommuner kan gennemføres projekter, som har til formål at fastlægge, hvordan budgetprocessen og selve budgetudarbejdelsen skal foregå i lyset af de nye budgetprincipper, og
- at der kan foretages en ændret opsætning af kommunernes økonomisystemer.

Arbejdsgruppen anbefaler, at tidsplanen for iværksættelse af omkostningsbaserede budgetter afstemmes i forhold til den planlagte strukturreform og den forventede indførelse af omkostningsbudgetter i staten fra 2007.

Arbejdsgruppen finder det hensigtsmæssigt, at en række kommuner frivilligt udarbejder et omkostningsbaseret budget for 2006. I pilotprojekterne skal bl.a. vurderes konsekvenserne for aftalesystemet, og hvilke gevinster der opnås ved anvendelse af omkostningsbevillinger.

Arbejdsgruppen finder ligeledes, at der er behov for, at der foretages nærmere analyser af statens overordnede styring af den kommunale økonomi, indretning af aftalesystemet samt den interne styring m.v. efter en overgang til omkostningsbaserede budgetter i kommuner og amter.

På baggrund af pilotkommunernes erfaringer og resultaterne af analyserne af styrings- og aftaleproblematikken vurderes, om der skal træffes beslutning om indførelse af omkostningsbevillinger i alle kommuner og amter. Implementeringen skønnes tidligst at kunne ske fra 2008.

3. Udviklingen i det kommunale budget- og regnskabssystem

3.0. Indledning

Spørgsmålet om anvendelse af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper har tidligere været overvejet eller ligefrem indgået i det kommunale budget- og regnskabssystem. Således indeholdt budget- og regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner før budget- og regnskabsreformen i 1977 forretning og afskrivning bl.a. med det formål at kunne belyse omkostningerne ved de forskellige kommunale aktiviteter.

Der gives på den baggrund i dette kapitel en redegørelse for indholdet af budget- og regnskabssystemet før 1977. Dernæst beskrives overgangen til det nuværende system og baggrunden for fravalget af omkostningsbaserede principper i både de kommunale budgetter og regnskaber. Herefter beskrives det såkaldte fornyelsesudvalgs overvejelser i 1993 om at medtage forretning og afskrivning i de kommunale budgetter og regnskaber. Endelig beskrives anbefalingerne i Indenrigsministeriets betænkning nr. 1369 om det fremtidige budget- og regnskabssystem i kommuner og amtskommuner, januar 1999, om overgang til anvendelse af omkostningsbaserede principper.

3.1. Budget- og regnskabssystemer for kommuner og amtskommuner før 1977

Uanset de ændringer, der med virkning fra 1. april 1970 blev gennemført i kommunestrukturen og i kommunernes og amtskommunernes status, blev der fortsat anvendt flere forskellige budget- og regnskabssystemer i kommuner og amtskommuner helt frem til budget- og regnskabsreformen i 1977. Det amtskommunale budget- og regnskabssystem var fælles for alle amtskommuner og svarede i meget høj grad til det såkaldte købstadskommunale system. Købstadsregnskabet anvendtes i næsten alle større kommuner, herunder i alle de tidligere købstadskommuner samt i hovedparten af kommunerne i hovedstadsområdet. Nogle af de mindre kommuner, der før inde-

lingsreformen havde anvendt det såkaldte sognekommunale system, fortsatte hermed også efter at inddelingsreformen var trådt i kraft. Dette system blev dog med virkning fra 1. april 1970 tilpasset det købstadskommunale system.

Da det købstadskommunale budget- og regnskabssystem således var det mest anvendte af de dengang eksisterende systemer, tages der her udgangspunkt i en beskrivelse af dette system. Principperne i dette system, der var udformet i 1929, var i hovedtræk:

- *et nettoregnskab*, hvor indtægter blev fratrukket inden registrering af udgifter, og hvor indtægterne tilsvarende blev reduceret med de udgifter, der direkte vedrørte indtægterne.
- *interne posteringer*, hvorefter bl.a. forrentning og afskrivning belastede budget og regnskab.
- *status* indrettet som "æskesystem" især af hensyn til tilsynsmyndighedens mulighed for kontrol.
- kommunerne havde pligt til at opstille et *driftsbudget*, mens regnskabet omfattede alle kommunens indtægter og udgifter.

Købstadsregnskabet bestod af et driftsregnskab og en status, hvorimod årsbudgettet alene bestod af et til driftsregnskabet svarende driftsbudget.

I budgetter og regnskaber blev udgifterne primært inddelt på udgiftsområder såsom skoler, vejvæsen o.l. Disse var igen inddelt i underområder og afdelinger. Foruden den primære områdeinddeling var der gennemført en vis sekundær inddeling af udgifter og indtægter efter art såsom løn, pension, skatter, indtægter ved salg inden for de enkelte forsyningsvirksomheder m.v. Denne sekundære inddeling på udgifts- og indtægtsarter indgik hovedsagelig som en yderligere specifikation af konto-planens områdeinddeling og var ikke konsekvent gennemført, idet inddelingskriterierne varierede fra område til område.

Hovedvægten i det kommunale budget- og regnskabssystem var dengang lagt på, at *kontrolopgaven* skulle kunne løses. Dette gav sig bl.a. udslag i, at systemet et langt stykke hen ad vejen var baseret på en sektoropdeling, der kunne tilgodese statens behov for at kontrollere, at de statslige refusioner, der dengang var mangfoldige, blev administreret efter deres formål. Derimod havde hensynet til en rationel løsning af de kommunalpolitiske opgaver, den økonomiske planlægning af de kommunalpolitiske mål og ressourceanvendelsen ikke præget udformningen af det købstadskommunale system.

Budgettet skulle i øvrigt vise de *driftsudgifter*, som det ved budgetvedtagelsen var besluttet at afholde samt størrelsen af den kommunale skatteudskrivning, der afbalancerede udgifterne. Skatteudskrivningen skulle fastsættes således, at denne kunne finansiere driftsudgifterne inkl. afdrag på lån og eventuelle henlæggelser. Det var et anerkendt princip, at driftsudgifter og afdrag på lån skulle skattefinansieres, hvorimod anlægsudgifterne principielt kunne lånefinansieres. Med undtagelse af de beregnede renter og afskrivninger, der blev ført til udgift på kontiene for de kommunale forsyningsvirksomheder, og som derfor effektivt belastede disses drift, havde de beregnede beløb, jf. nedenfor, alene til formål at bidrage til en opgørelse af de samlede omkostninger ved de forskellige foranstaltninger. De beregnede renter og afskrivninger blev samtidig indtægtsført i budgettet og påvirkede derfor ikke den kommunale skatteudskrivning. Derimod belastede renter og afdrag på de optagne lån skatteudskrivningen, idet faktiske renteudgifter og afdrag på lån belastede driftsbudgettets konti.

Almindeligvis belastede kommunale *anlægsarbejder* altså ikke skatteudskrivningen i takt med den nedslidning af anlæggene, som afskrivningerne var et udtryk for, men derimod i takt med afviklingen af de lån, som kommunerne optog til finansiering af de respektive anlægsarbejder. Selvom lånefinansiering havde været anset for den naturlige form for finansiering af anlægs-

arbejder, vendte udviklingen efterhånden i retning af, at der i større omfang fandt selvfinansiering sted af de kommunale anlægsudgifter. Dette skal ses i sammenhæng med, at de kommunale drifts- og anlægsudgifter steg kraftigt i takt med den almindelige økonomiske udvikling. I forbindelse med folketingsbehandlingen af ændringer til den daværende styrelseslov blev det i 1968 pålagt økonomiudvalgene — i det omfang det var nødvendent for en forsvarlig bedømmelse af kommunernes økonomi — at lade budgetforslag ledsage af investerings- og finansieringsplaner. Dette skete med henblik på, at budget- og regnskabssystemet dog først og fremmest skulle kunne danne grundlag for kommunalbestyrelsens beslutninger med hensyn til omfang og indhold af de kommunale ydelser samt ressourcetildeling. For investerings- og finansieringsplanerne blev det i forbindelse med folketingsbehandlingen endvidere anbefalet, at en vurdering over en flerårig periode blev lagt til grund. Det var derimod ikke et krav, at der blev udarbejdet flerårige budgetter.

Som nævnt ovenfor var de kommunale budgetter og regnskaber opstillet på grundlag af et *nettoposteringsprincip*. I overensstemmelse hermed fremkom saldiene på de forskellige udgiftskonti efter fradrag af indtægter, der vedrørte de enkelte udgiftskonti, herunder statsrefusioner. Tilsvarende var saldiene på de forskellige indtægtskonti reduceret med sådanne udgifter, som direkte vedrørte de pågældende indtægtsområder. Princippet harmonerede med det faktum, at der i stor udstrækning var tale om procentrefusioner, der ikke havde nogen betydning for størrelsen af den kommunale skatteudskrivning. Systemet gav dog nogle problemer i relation til kommunernes likviditetsplanlægning, idet opstillingen af likviditetsoversigter kunne have været lettet meget, såfremt periodens forventede bruttoudgifter og – indtægter i alle tilfælde kunne udledes direkte af budgettet.

Et vigtigt område hvorpå det daværende og det nuværende system adskiller sig fra hinanden er vedrørende anvendelsen af *interne posteringer*. I det købstadskommunale budget- og regnskabssystem var der i vid udstrækning adgang til at foretage in-

terne posteringer dvs. omfordelinger af de på de forskellige konti registrerede beløb. Opfattelsen var den, at det også er budget- og regnskabssystemets opgave at belyse omkostningerne ved de forskellige kommunale aktiviteter. Ud over de omkostninger, der direkte kan henføres til de forskellige udgiftsområder, belastes disse af beregnede andele af sådanne omkostninger, som ikke direkte kan henføres til de pågældende områder, men som disse områder — ud fra en omkostningsfordelingsbetragtning — bør bære en andel af.

Der kan være tale om to forskellige interne posteringer, nemlig dels de målelige poster og dels de beregnede poster. Førstnævnte er karakteristiske ved, at beløbene overføres på grundlag af konstaterbare overførsler af varer eller tjenesteydelser fra ét aktivitetsområde til et andet. Systemet kræver en fastlæggelse af de anvendte omkostningssteder. Den anden gruppe af interne posteringer vedrører overførsler, der er mere vilkårlige. Vigtigst inden for denne gruppe er forrentning og afskrivning, men også f.eks. beregnede andele af kommunens almindelige administrationsudgifter kan henføres til denne kategori. De beregnede renter og afskrivninger blev medtaget på driftsbudgettet og -regnskabet som et mål for regnskabsårets kapitalomkostninger. Afskrivningerne afspejlede således den værdiforringelse af de faste anlæg, der i regnskabsårets løb fandt sted på grund af slid og teknisk forældelse.

Det daværende finansieringssystem bar præg af at være udformet under hensyntagen til særlige finansieringsbestemmelser, hvorefter visse indtægtsarter var reserveret til bestemte udgiftsformål. Den mest almindelige måde, hvorpå kommunale anlægsudgifter blev selvfinansieret var, at der over driftsbudgettet på kontoen for afdrag og henlæggelser blev foretaget henlæggelser til de fonde, der var registreret i kommunens *status*.

Status bar således i høj grad præg af et "æskesystem", der bl.a. skulle gøre det muligt for tilsynsmyndigheden at påse, dels at kommunernes optagne lån blev anvendt i overensstemmelse

med deres formål, og dels at egenkapitalen var placeret i overensstemmelse med de gældende forskrifter. Interessen omkring selvfinansiering og egenkapital blev dog i forbindelse med kommunalreformens ikrafttræden blødt noget op, idet kommunerne herefter i nogen udstrækning kunne forbruge af opsamlede fondsmidler, og der kunne optages kortfristede lån uden tilsynsmyndighedens samtykke. Der var dog fortsat bestemmelser for, hvorledes de forskellige komponenter af egenkapitalen kunne anvendes, herunder regler for hvorledes kasseudlæg skulle restitueres over driftsbudgettet.¹

Status i det købstadskommunale system kunne til en vis grad siges at være sammenlignelig med den i erhvervslivet anvendte. Det blev dog efterhånden erkendt, at denne ikke var hensigtsmæssig, idet en sammenligning af kommunen med erhvervslivet ikke kunne anses for relevant. Afhængigt af de værdiansættelsesprincipper, som anvendes, kan en virksomheds egenkapital opfattes som et skøn over virksomhedens værdi, forstået som økonomisk indtjeningsevne. I kommunerne er dette værdibegreb imidlertid ikke relevant, idet kommunerne ikke har økonomisk indtjening som formål.

I forbindelse med regnskabsreformen i 1977 var der i øvrigt også enighed om, at de bogførte anlægsværdier gennemgående var temmelig urealistiske, hvorfor også egenkapitalen var et misvisende udtryk for kommunens evne til at imødegå fremtidige forpligtelser. På denne baggrund var de løbende henlæggelser, der var foretaget i konsolideringsøjemed, derfor tilsvarende vanskelige at vurdere rimeligheden af. Da den reelle sikkerhed for kommunens lån og soliditet beror på kommunens ret til at udskrive skatter, blev der i forbindelse med regnskabsreformen peget på det hensigtsmæssige i at undlade den hidtil anvendte statusmodel.

¹ For en nærmere redegørelse af indholdet af købstadsregnskabet status henvises til kapitel 2 i Indenrigsministeriets betænkning nr. 1369 fra januar 1999 om det fremtidige budget- og regnskabssystem for kommunerne og amtskommunerne.

Kritikken vedrørende anvendeligheden af det købstadskommunale system gik i tiden omkring kommunalreformen meget på, at da der kun var pligt til at opstille et *driftsbudget*, var dette helt utilstrækkeligt, eftersom anlægsudgifterne i takt med kommunernes udbygning udgjorde en større og større andel af de samlede kommunale og amtskommunale udgifter. Under de forhold før kommunalreformen, hvor den enkelte kommune med års mellemrum havde et enkelt projekt som f.eks. en skole under opførelse, kan det være nærliggende at betragte låneoptagelsen således, at lån optages til finansiering af netop dette bestemte anlæg. Dette gjaldt netop i tiden før kommunalreformen, hvor tilsynsmyndighedens vilkår for stadfæstelse af afdragsvilkårene i vidt omfang var afhængig af formålet med den konkrete låneoptagelse. Efter kommunalreformen, hvor den enkelte kommune almindeligvis kunne forestå adskillelige anlægsarbejder samtidig, og hvor kommunen som oftest selvfinansierede en væsentlig andel af anlægsudgifterne, kunne henføringen af de enkelte lån til bestemte projekter derimod forekomme urimelig. Optagelsen af det konkrete lån var således efter kommunalreformen ikke længere en forudsætning for udførelsen af et bestemt anlægsarbejde, som lånet formelt var optaget til finansiering af. Det var derfor heller ikke længere hensigtsmæssigt at opretholde det "æskesystem", som hidtil havde fundet anvendelse i forbindelse med statusopgørelsen.

Det skal endelig bemærkes, at det nævnte "æskesystem" var så relativt kompliceret indrettet, at det er blevet beskrevet som på det nærmeste utilgængeligt for andre end bogholder og revisor. Under hensyn til, at der ved kommunalreformen var i gangsat en udvikling, hvor ønskerne til et solidt grundlag for den kommunale beslutningsproces var accentueret, var det ikke længere hensigtsmæssigt at videreføre dette system.

3.2. Budget- og regnskabssystemet fra 1977

Budget- og regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner indførtes fra regnskabsåret 1977 som et fælles system for

alle kommuner og amtskommuner. Systemet er opbygget på baggrund af betænkning nr. 722 vedrørende det fremtidige budget- og regnskabssystem i kommuner og amtskommuner, afgivet af det af Indenrigsministeriet den 26. maj 1970 nedsatte udvalg. Grundprincipperne i budget- og regnskabssystemet har været gældende siden 1977, idet der dog løbende er foretaget revision af systemet. Der er endvidere gennemført mere omfattende ændringer af systemet i 1982, 1990 og senest i 2002-2004 i forbindelse med overgang til omkostningsregistrering på forsyningsområdet samt ældre- og sygehusområdet og etablering af en statusbalance omfattende stort set samtlige kommunale aktiver og passiver.

Hvor de tidligere systemer havde til hovedformål at muliggøre tilsynsmyndighedens overordnede kontrol med, om de kommunale dispositioner var i overensstemmelse med lovgivningens krav, ændredes hovedvægten i det nye system mod løsningen af prioriterings-, planlægnings- og ressourcestyringsformål. Det var endvidere en erkendt u hensigtsmæssighed, at man hidtil havde arbejdet med flere forskellige budget- og regnskabssystemer i kommunerne; dette gjaldt også selvom det særlige sognekommunale system med virkning fra 1. april 1970 var blevet tilpasset det købstadskommunale system.

Budget- og regnskabssystemet blev udformet på grundlag af følgende hovedprincipper:

1. Princippet om *totalbudget og totalregnskab samt flerårigt totalbudget*, som indebærer, at budget og regnskab skal omfatte samtlige drifts-, anlægs- og kapitalposter. Det er herved tilsigtet, at politikere og administration kan få det fornødne overblik med henblik på prioritering og langtidsplanlægning.
2. *Bruttoposteringsprincippet*, som indebærer, at udgifter og indtægter opføres og specificeres hver for sig. Også dette princip tilsigter, at der skabes mulighed for en forbedret prioritering.

3. *Centralisationsprincippet*, som indebærer, at samtlige udgifter finansieres under ét af samtlige indtægter. Dermed er kommunalbestyrelsens prioritering ikke bundet af, at visse indtægter anvendes til bestemte formål.
4. *Klarhedsprincippet*, hvorefter der ikke finder nogen arbitrær fordeling sted af udgifter og indtægter. Omkostningerne ved de forskellige kommunale aktiviteter bliver herved mere overskuelig, da der ikke længere indgår mere fiktive interne posteringer, herunder forrentning og afskrivning. Sigtet hermed var at få et klarere grundlag for de bevillingsmæssige dispositioner.

Ad. 1. Totalbudget: Under kritikken af det tidligere budget- og regnskabssystem, jf. betænkning nr. 722 vedrørende det kommunale budget- og regnskabssystem, blev det fremhævet som en forudsætning for det nye system, at såvel årsbudgettet som de flerårige budgetoverslag måtte omfatte samtlige udgifter og indtægter. Kun ved at indføre et totalbudget ville det efter udvalgets opfattelse være muligt at få et sådant overblik over sammenhængen mellem budgettets hovedposter, at det ville være muligt at iagttage de økonomiske styringshensyn. Kravet om ét budget, der omfatter samtlige udgifter og indtægter, var af central betydning for overblikket både set i relation til vedtagelsen af årsbudgettet og ved den mere langsigtede tilrettelæggelse af den kommunale virksomhed i forbindelse med flerårsbudgetteringen.

Baggrunden for kravet om at opstille årsbudgettet som et totalbudget var bl.a. den voksende selvfinansiering i kommuner og amtskommuner, som var et resultat af kommunalreformen og de efterfølgende opgave- og byrdefordelingsreformer. Dette stillede krav til, at prioriteringsgrundlaget var i orden; men hertil kom krav om og økonomisk nødvendighed af en bedre likviditetsstyring i kommunerne.

Likviditetsstyring forudsætter, at samtlige de dispositioner, der har likviditetsmæssig konsekvens, omfattes af budgettet. Ek-

sempelvis vil det i det flerårige totalbudget være muligt at følge de likviditetsmæssige forskydninger, der opstår, såfremt visse udgifter, som på sigt finansieres af skatteudskrivningen, midlertidigt finansieres ved forbrug af likvide aktiver. Et andet nærliggende eksempel på, hvorledes beslutninger truffet i ét år kan øve indflydelse på udgifter og likviditet i de efterfølgende års budgetter er anlægsudgifterne, der har afledte virkninger i form af udgifter til drift og vedligeholdelse.

De overvejelser det daværende udvalg gjorde sig mundede ud i en anbefaling om, at der blev opstillet flerårige totalbudgetter, hvorefter der blev tilvejebragt oversigt over de af anlægsaktiviteten afledte driftsudgifter, samt andre betydningsfulde sammenhænge mellem hovedposter i forskellige budgetperioder. Udvalget fandt, at dette måtte være en væsentlig forudsætning for en langsigtet tilrettelæggelse af den samlede drifts- og anlægsaktivitet.

Ad. 2. Bruttopostering: Efter dette princip opføres og specificeres udgifter og indtægter uafhængigt af hinanden. Udvalget anbefalede dette princip — ligesom totalbudgetprincippet — indført med henblik på en forbedret udgiftsprioritering og en bedre tilrettelæggelse af den likviditets- og finansieringsmæssige udvikling. I og med at der gennem 70'erne skete en udvikling væk fra procentrefusioner til generelle tilskud, blev forskellen mellem det tidligere anvendte nettoprincip og bruttoprincippet mindre, idet omlægningerne indebar, at udgifterne på de berørte områder overgik til at være bruttoudgifter. Der skete dog samtidig en udvikling den modsatte vej i og med, at der kom en større udbredelse af anvendelsen af brugerbetaling. Under alle omstændigheder medførte overgangen til bruttoposteringsprincippet en bedre likviditetsbudgettering, idet bruttoudgiften og den afledte procentrefusion eller indtægt, der i betalingsmæssig henseende afvikles på forskellige tidspunkter, herefter blev opført hver for sig.

Ad. 3. og 4. Centralisations- og klarhedsprincipperne: Begge disse principper har til formål at tydeliggøre sammenhængen mellem på den ene side fordelingen af de reelle udgifter og på den anden side finansieringen ved enten skatteudskrivning, lån eller tilskud. Særligt for så vidt angår klarhedsprincippet gøres der herved op med arbitrære fordelinger af udgifterne og med interne posteringer som f.eks. forrentning og afskrivning. Den tidligere adgang til at foretage afskrivning på faste anlæg indebar, at anlægsudgifterne ikke indgik fuldt ud i det år, hvor investeringen var foretaget, men i stedet indarbejdet over et antal år. Adgangen til at optage forrentning indebar, at årsregnskabet forøges med en beregnet omkostning, der afspejlede de alternative omkostninger, der kan være forbundet med investeringerne. Af andre eksempler på mere vilkårlige posteringer kan nævnes overførsel af andele af udgifterne på ét aktivitetsområde til et andet, hvor der ikke er tale om konstaterbare ydelser.

Begrundelsen for at forlade de fiktive posteringer var, at disse vanskeliggjorde bedømmelsen af de finansieringsmæssige forhold. Ved at udelade f.eks. beregnede renter og afskrivninger i budget- og regnskabsoversigterne, blev der skabt et bedre grundlag for varetagelsen af de finansielle funktioner.

3.3. Fornyelsesudvalgets overvejelser omkring budget- og regnskabssystemet

I forbindelse med de kommunaløkonomiske forhandlinger mellem regeringen og de kommunale parter for 1993 blev det aftalt, at der skulle igangsættes et udvalgsarbejde, der nærmere skulle belyse udviklingen i den kommunale sektor samt komme med forslag til, hvordan en fortsat fornyelse og effektivisering i den kommunale sektor kunne sikres.

Udvalget vurderede bl.a. mulighederne for at medtage *forrentning og afskrivning* i de kommunale budgetter og regnskaber, idet den øgede interesse for udbud m.v. — under hensyn til bl.a. sammenligneligheden med omkostningerne i private virksomheder — satte fokus på beregningen af omkostningerne ved den kommunale opgavevaretagelse. Også decentraliseringen til

institutioner med et stadig bredere kompetenceområde havde skabt interesse for en udformning af regnskabssystemet, der var mere sammenlignelig med de private virksomheders regnskaber.

Det påpeges i betænkningen, at der med afskrivninger er tale om en omkostningsmæssig betragtning, ligesom forrentning er en beregnet omkostning, der afspejler de alternative omkostninger forbundet med de foretagne investeringer. Regnskabsmæssige posteringer af forrentning og afskrivning har baggrund i en parallelisering med det regnskabsprincip, der anvendes i den private sektor. Sigtet er en reel omkostningsvurdering, forstået som en vurdering af ressourceforbruget. Anvendes dette regnskabsprincip, har det samtidig som konsekvens, at statusoversigter angiver kommunens "produktionsapparat" dvs., at der foretages en værdiansættelse af anlæg baseret på fysiske størrelser.

Det var efter udvalgets opfattelse væsentligt at få de nævnte aspekter i forbindelse med forrentning og afskrivning undersøgt i relation til de konkrete formål. Udvalget fandt det imidlertid ligeså væsentligt at fastslå, at de nævnte hensyn nødvendigvis måtte afvejes overfor andre hensyn til de kommunale budgetter og regnskaber. Der blev i den forbindelse peget på de formål, som budget- og regnskabssystemet i dag først og fremmest skal kunne opfylde; nemlig den bevillingsmæssige opgave, den finansielle opgave og den oplysningsmæssige opgave.

Udvalget pegede på, at mens "straksafskrivninger" i det eksisterende system betød, at bevillingsafgivelsen og kontrollen med bevillingernes overholdelse var klar og gennemskuelig, ville det være vanskeligt at håndtere denne styring, såfremt der blev indarbejdet fiktive størrelser som forrentning og afskrivning; det vil med andre ord være vanskeligt at identificere bevillingen.

Tilsvarende problemer ville gøre sig gældende i relation til varetagelsen af den finansielle opgave, idet der ikke længere ville

være sammenhæng mellem skatteudskrivningen og årets udgifter. Der måtte i givet fald foreligge et særskilt anlægsbudget uden for selve budget- og regnskabssystemet.

For så vidt angik budget- og regnskabssystemets opfyldelse af den oplysningsmæssige opgave ville en inddragelse af forrentning og afskrivning i budget- og regnskabssystemet stille krav om ensartede retningslinier for periodisering, afskrivningsniveauer, forrentning m.v. for, at oplysningerne vil kunne sammenlignes kommunerne imellem.

På denne baggrund var det udvalgets opfattelse, at det ville være vanskeligt at få alle formålene tilgodeset inden for rammerne af budget- og regnskabssystemet, og at udformningen i meget vidt omfang måtte bero på et valg mellem de forskellige hensyn. Da der er grænser for, hvor mange forskelligartede oplysninger et enkelt system kan rumme, er det nødvendigt at bygge systemet op omkring varetagelsen af bestemte funktioner. Til gengæld må varetagelsen af en række interne økonomiopgaver som virksomhedsregnskaber og omkostningskalkuler løses ved siden af selve budget- og regnskabssystemet.

Det kan således være nyttigt, at en række oplysninger til brug for dannelsen af et virksomhedsregnskab, en omkostningskalkule o.l. hentes direkte via budget- og regnskabssystemet, men ofte må der suppleres med omkostningsstørrelser, der hentes uden for systemet. Ud over de ovennævnte størrelser vedrørende forrentning og afskrivning kan nævnes de indirekte omkostninger i form af andele af faste anlæg, inventar, generel administration o.l.

Udvalget havde da også noteret sig, at de af opgaverne, der var af mere styringsmæssig art — allerede med det eksisterende system — havde kunnet løses ved andre systemer, der var koblet op på budget- og regnskabssystemet, og således virkede ved siden af dette system.

Vedrørende kommunernes statusopgørelse fandt udvalget i øvrigt, at der intet var til hinder for, at kommunerne udarbejdede supplerende oplysninger om den beregnede værdi af "produktionsapparatet" på de områder, hvor en sådan beregning af hensyn til økonomistyringen var relevant.

Sammenfattende kan det konkluderes, at Fornyelsesudvalget fandt, at en inddragelse af forrentning og afskrivninger i budget- og regnskabssystemet vil vanskeliggøre løsningen af bevillingsopgaven, den finansielle opgave og informationsopgaven. Effektiviseringsopgaven, som bl.a. indebærer, at omkostningerne ved gennemførelse af de kommunale aktiviteter synliggøres, fandt udvalget mest hensigtsmæssigt løses uden for budget- og regnskabssystemet. Før budget- og regnskabsreformen i 1977 blev der imidlertid lagt vægt, at denne opgave blev løst direkte i budget- og regnskabssystemet.

3.4. Budget- og regnskabsudvalgets overvejelser om det fremtidige budget- og regnskabssystem

Budget- og regnskabsudvalget har i Indenrigsministeriets betænkning nr. 1369 fra januar 1999 om det fremtidige budget- og regnskabssystem overvejet styrkesider og begrænsninger ved henholdsvis et udgiftsbaseret budget- og regnskabssystem og et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem. Der redegøres i det følgende for disse overvejelser og udvalgets anbefalinger i forlængelse heraf.

Udvalget har anført følgende fordele ved det udgiftsbaserede system:

- I det udgiftsbaserede system sker der en registrering af de udgifter og indtægter, der forventes afholdt/er afholdt i regnskabsperioden, dvs. at systemet fokuserer på periodens likviditetsforbrug. En væsentlig årsag til at anvende det udgiftsbaserede system er, at *finansieringsbehovet* derved direkte kan aflæses af budgettet. Dette indebærer, at anlægsudgifterne registreres i sin helhed i

det regnskabsår, hvori de afholdes, og at der som udgangspunkt ikke finder nogen arbitrære fordelinger sted af udgifter og indtægter. Grundlaget for den *politiske prioritering* er derfor udtrykt med en stor klarhed.

- I forhold til bevillingsopgaven har det udgiftsbaserede system endvidere den fordel, at der ikke er usikkerhed om størrelsen af de afholdte udgifter, der umiddelbart kan sammenholdes med bevillingerne. *Bevillingsafgivelse og bevillingskontrol* er hermed klar og gennemskuelig.
- Det udgiftsbaserede system medfører endvidere en betydelig *enkelhed i bogføringspraksis*, idet der ikke foretages omkostningsfordeling på funktioner, omkostningssteder m.v., samtidig med at systemet indebærer *enlydighed i indberetningen til centrale myndigheder*. Der skal f.eks. ikke foretages vurderinger af i hvilket omfang, der skal afskrives på faste anlæg eller foretages værdisættelse af fysiske aktiver. Systemet er hermed "omkostningslet".

Udvalget har anført, at *begrænsningerne* i systemet især knytter sig til, at ind- og udbetalinger ikke dækker over de samme handlinger. Omkostningerne ved de forskellige aktiviteter registreres således ikke i regnskabet, og der kan derfor ikke foretages sammenligninger med hensyn til omkostningerne ved alternative foranstaltninger eller tilbud. Dette fremgår tydeligst ved straksafskrivning af maskiner, som jo normalt har en længere fysisk levetid end det år, hvori de er anskaffet. Maskiner kan altså producere varer i flere perioder, men udgiften henføres kun til én periode.

Det udgiftsbaserede system indeholder med andre ord ikke de oplysninger, der skal bruges ved omkostningsberegninger til brug for en vurdering af bl.a. produktiviteten og dermed de samlede omkostninger ved de forskellige aktiviteter. Den fysiske nedslidning af faste anlæg registreres heller ikke. Dette medfører, at den politiske prioritering på det længere sigt kun kan ske i forbindelse med anvendelse af særskilte oversigter over flerårsbudgetteringen.

Udvalget har anført følgende fordele ved det omkostningsbaserede system:

- *Den væsentligste styrkeside* ved det omkostningsbaserede system er, at de konkurrencemæssige forhold kan afdækkes i forbindelse med opgørelse af omkostningerne på områder, hvor også private virksomheder potentielt kan varetage opgaverne. Dette sker bl.a. i forbindelse med beslutninger om *udbud* af opgaver henholdsvis *tilbud* om udførelse af opgaver for andre samt beregning af takster — bl.a. som led i en stigende valgfrihed for borgerne mellem institutionstilbud m.v. Det er i de situationer vigtigt på grundlag af de reelle omkostninger at foretage vurderinger af produktiviteten i opgaveløsningerne. Det er en styrke for bedømmelse af konkurrencesituationen, at oplysningerne fremgår mere direkte af regnskabet — om end det naturligvis ikke er en nødvendig forudsætning. Kalkulationsberegninger vil — som det allerede sker i dag i forbindelse med bl.a. udbud — fuldt ud kunne ske uden for selve budget- og regnskabssystemet.
- *En anden styrkeside* ved det omkostningsbaserede system er, at systemet indebærer, at der foretages værdisættelse af samtlige aktiver og passiver. Systemet kan således danne grundlag for en vurdering af den *økonomiske situation* på længere sigt.

Udvalget har anført, at *begrænsningerne* ved det omkostningsbaserede system er, at bevillingsafgivelse og bevillingskontrol er mere uigennemskuelig end i det udgiftsbaserede system. Dels er det i sig selv vanskeligt at forestille sig bevillinger afgivet i form af fiktive størrelser som f.eks. forrentning og afskrivning, og dels vil omkostningsfordelingerne i systemet sløre bevillingsansvaret. I et omkostningsbaseret system må bevillinger derfor afgives i en særskilt oversigt uden for selve systemet. Såvel prioriteringen af opgaverne som finansiering er endvidere ikke

relateret til det enkelte år. Prioriteringen sker således ikke på grundlag af de finansielle muligheder i budgetåret, men ud fra en langsigtet vurdering af lønsomheden. Det stiller krav om særlige oversigter. Derfor er systemet i praksis mere kompliceret at administrere.

Ovenstående gennemgang af de to systemer demonstrerer, at der er grænser for, hvor mange forskellige hensyn der kan varetages i ét og samme budget- og regnskabssystem. I det udgiftsbaserede system lægges hovedvægten på at kunne løse de grundlæggende prioriteringsmæssige opgaver under hensyn til finansieringsmulighederne i det enkelte år. I det omkostningsbaserede system lægges vægt på at tilvejebringe grundlaget for at kunne prioritere ydelserne indbyrdes i et mere langsigtet perspektiv og i forhold til forskellige løsninger direkte i systemet.

Udvalget stillede med udgangspunkt i de anførte overvejelser forslag om, at det udgiftsbaserede system bevares som grundlag, men at der gennemføres tre forslag til ændringer eller tilføjelser til systemet med henblik på en klarere omkostningsidentifikation. De tre forslag var følgende:

- at der sker en samling på én hovedkonto af de egentlige kommunale *forsyningsvirksomheder* (gas- og varmforsyning, elforsyning, vandforsyning samt spildevandsafledning og renovation), og at der foretages en integrering af grundlaget for takstberegningen på el-, gas- og varmeområdet i selve registreringen i budget- og regnskabssystemet.
- at der indføres en *statusopgørelse for fysiske aktiver* med sigte på at tilvejebringe et bredere og mere langsigtet perspektiv i budget- og regnskabssystemet.
- at der for kontoplanen som helhed indføres kontofaciliteter til *registrering af omkostninger*, hvorved der f.eks. vil kunne knyttes en direkte korrespondance mellem registreringen af afskrivninger og værdiansættelsen i statusopgørelsen for de fysiske aktiver.

De anførte forslag er senere blevet gennemført i budget- og regnskabssystemet, idet dog målet om at kunne udlede grundlaget for takstberegningen direkte ud fra registreringerne i budget- og regnskabssystemet er blevet opgivet, da der kan forekomme afvigelser mellem den takst, der beregnes efter hvile-i-sig-selv princippet, og den mere langsigtede omkostningsberegning, der fremkommer på baggrund af afskrivninger af anskaffelsesprisen for de i produktionen anvendte aktiver over deres forventede levetider.

De væsentligste forskelle kan tilskrives, *at* takstberegningen i vidt omfang baseres på det samlede finansielle mellemværende mellem forsyningsområdet og kommunen, *at* der er mulighed for over taksterne forlods at opkræve til fremtidige investeringer, *samt at* kommunen kan have ønske om at bevare en vis kontinuitet i taksterne og derfor ikke løbende regulerer taksterne f.eks. som følge af en ændret levetid for et anlæg.

4. De kommunale budgetters funktioner og interesser

4.1. Funktioner

De kommunale budgetter har forskellige funktioner eller opgaver. I forbindelse med den kommunale budget- og regnskabsreform i 1977 blev det fastlagt, at budget- og regnskabsystemet skulle kunne løse følgende opgaver:

- **Den finansielle opgave**

At budgettet har en finansiell funktion vil sige, at budgettet ikke alene indeholder en oversigt over kommunens udgifter, men også en angivelse af, hvordan de samlede udgifter skal finansieres. Budgettet er således udtryk for en samlet afvejning af udgiftsønsker over for skatteudskrivning og de øvrige indtægtsmuligheder. Kommuneskatten kan ikke sættes op i løbet af året, og der er ligeledes fastsat restriktioner vedrørende kassekredit og lånoptagelse. Budgettets finansielle funktion spiller derfor en mere central rolle for kommunerne, end det f.eks. er tilfældet i private virksomheder.

- **Den bevillingsmæssige opgave**

Ifølge den kommunale styrelseslovs § 40, stk. 1, angiver de poster på årsbudgettet, hvortil kommunalbestyrelsen ved budgetvedtagelsen har taget bevillingsmæssig stilling, den bindende regel for næste års kommunale forvaltning.

Bevillingsangivelsen i budgettet er således udtryk for den af kommunalbestyrelsen vedtagne fordeling af de økonomiske ressourcer mellem de forskellige kommunale opgaveområder. Budgettet angiver dermed størrelsen af det spillerum, der er overladt til udvalgene og til forvaltningen og institutionerne, når de i årets løb skal foretage økonomiske dispositioner på kommunens vegne.

- **Den informationsmæssige opgave**

Budgettet retter sig som informationskilde mod kommunens borgere, jf. den kommunale styrelseslovs § 39, leverandører, ansatte med flere samt mod de centrale myndigheder. De centrale myndigheder indsamler budgetdata med henblik på at opgøre det samlede ressourcerforbrug i den kommunale sektor. Det er bl.a. med henblik på denne dataindsamling, at der er indført fælles konteringsregler, som er obligatoriske for alle kommuner.

Som et særligt aspekt af informationsopgaven indgår, at budget og budgetforslag skal være velegnede redskaber for politikerne i forbindelse med beslutninger om den økonomiske prioritering. Denne prioriteringsopgave er bl.a. søgt tilgodeset ved, at kontoplanen så vidt muligt er opbygget, så beløb til sammenhængende formål optræder samlet.

Ud over de opgaver, som der blev lagt vægt på i forbindelse med budget- og regnskabsreformen i 1977, bør der også lægges vægt på, at et kommunalt budget- og regnskabssystem kan løse følgende opgaver:

- **Bevillingskontrolopgaven**

I regnskabsfasen skal det kunne kontrolleres om budgettet er overholdt (bevillingskontrolopgaven).

- **Effektiviseringsopgaven**

Budget- og regnskabssystemet skal kunne belyse alle omkostningerne ved de forskellige kommunale aktiviteter. Ved synliggørelse af alle omkostninger kan man opnå, at forskellige alternativer indgår på en mere relevant måde i budgetlægningen.

Synliggørelsen af omkostningerne indebærer, at de kommunale udgiftsområder ud over de direkte henførbare

omkostninger skal belastes med beregnede andele af sådanne omkostninger, som ikke direkte kan henføres til de pågældende områder, men som disse områder bør bære en andel af. De vigtigste omkostninger inden for sidstnævnte gruppe er beregnede renter og afskrivninger samt beregnede andele af kommunens almindelige administrationsudgifter.

I dag løses effektiviseringsopgaven uden for budget- og regnskabssystemet. Effektiviseringsopgaven er central i forbindelse med overvejelser omkring udlicitering, udførelse af opgaver for andre offentlige myndigheder, frit valg mv. I den forbindelse er det centralt, at der kan foretages en sammenligning af de reelle omkostninger ved alternative måde at foretage opgaveudførelsen på.

- **Udgiftsstyringsopgaven**

Kommunernes og amtskommunernes andel af samfundsøkonomien er i dag så betydelig, at de nødvendigvis må indgå i større finanspolitiske tiltag. Heraf følger, at staten skal have mulighed for en generel regulering af de kommunale udgifter og indtægter. Dette sker i forbindelse med de årlige økonomiaftaler med de kommunale parter. Budget- og regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner skal være så klart, at det er muligt at fastlægge om kommuneaftalerne overholdes både i budget- og regnskabsfasen.

En væsentlig forskel mellem en kommunes budget og budgettet for en børsnoteret virksomhed - selv om budgetterne baseres på årsregnskabslovens principper - er, at budgettet i en privat virksomhed skal kunne vise, hvor stort et overskud den private virksomhed kan forventes at opnå. Overskudsmålsætningen spiller ikke en tilsvarende rolle for en kommune. Det primære formål med et kommunalt budget er i stedet, at det skal afspejle en politisk prioritering.

De kommunale politikere bliver primært bedømt af vælgerne på kvaliteten og effektiviteten i den kommunale opgavevaretagelse og i langt mindre grad på, om de er i stand til at opbygge kommunens kassebeholdning. Denne forskel afspejler sig også i, at en børsnoteret virksomheds regnskab ofte kan give anledning til voldsomme reaktioner på børsen og i pressen, mens dette ikke er tilfældet ved aflæggelsen af et kommunalt regnskab. Fokus i den kommunale verden er derimod rettet mod budgettet, hvor den politiske prioritering af, hvad skatteydernes penge skal bruges til, fastlægges.

4.2. Interessenter

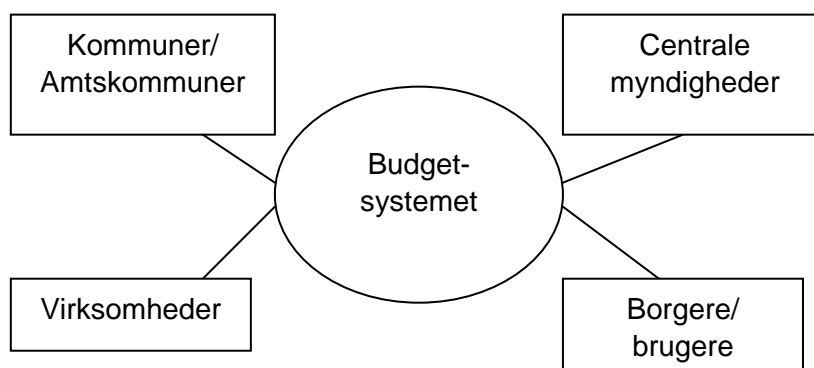
I dette afsnit diskuteres interessenternes behov i relation til det kommunale budgetsystem, herunder i forhold til opgaver, som det kommunale budgetsystem skal kunne løse, jf. afsnit 4.1. Det vurderes endvidere om de forskellige behov bedst varetages i et udgiftsbaseret eller omkostningsbaseret budgetsystem.

Den konkrete udformning af et budgetsystem for kommuner og amtskommuner vil til enhver tid være udtryk for et kompromis imellem de forskellige interessenters — ofte direkte modstridende — ønsker og krav til systemet.

Således vil budgetsystemet f.eks. overordnet altid udtrykke et kompromis mellem på den ene side et centralt ønske om detaljerede oplysninger og på den anden side et kommunalt ønske om et system, der rummer frihedsgrader overfor alternative måder at løse de forskellige opgaver på.

De væsentligste interessenter i det kommunale budgetsystem kan generelt anskueliggøres som i nedenstående figur:

Figur 4.1. Interessenter i budget- og regnskabssystemet



Kilde: Indenrigsministeriets betænkning nr. 1369 om det fremtidige budget- og regnskabssystem, januar 1999.²

Nedenfor er de centrale interesser for hver af de omtalte grupper gennemgået.

4.2.1. Kommunale og amtskommunale interesser

Budgetsystemet udgør selve grundlaget for den økonomiske styring i de enkelte kommuner og amtskommuner. De har derfor nogle helt centrale interesser i systemets udformning.

De kommunale interesser har traditionelt været knyttet til varetagelsen af opgaverne omkring den politiske prioritering, bevillingsstyring og finansiering:

Den politiske prioritering medfører et behov for, at der er en *klar opdeling* mellem opgaveområderne, således at udgifter og indtægter på de enkelte områder er entydigt afgrænsede, jf. den omtalte informationsopgave i afsnit 4.1. Dette taler umiddelbart for et udgiftsbaseret budgetsystem, men skal prioriteringen i

² I betænkningen er EU også omtalt interessant i forhold til det kommunale *regnskabssystem*. EU's gennemsigtighedsdirektiv indeholder for at undgå konkurrenceforvriddning via offentlig subsidiering regler om gennemsigtighed for de økonomiske forbindelser mellem offentlige myndigheder og offentlige virksomheder.

budgetlægningsfasen ske på baggrund af de forventede reelle omkostninger ved de forskellige kommunale opgaver, er et omkostningsbaseret budgetsystem at foretrække.

Løsningen af bevillingskontrolopgaven, jf. afsnit 4.1, indebærer, at der skal være en *entydighed* i forhold til de afgivne bevillinger. Dette sikres bedst i et udgiftsbaseret system.

Budgetsystemet skal endelig medvirke til at sikre, at der tilvejebringes finansiering af alle udgifter i årsbudgettet. Hensynet til varetagelsen af finansieringsopgaven, jf. afsnit 4.1, tilsiger, at budgetsystemet indrettes efter et udgiftsprincip, således at samtlige udgifter og indtægter registreres i det år, hvori de afholdes — uanset om udgifterne afspejler et endeligt forbrug i budgetåret, eller de vedrører et investeringsgode, der forbruges over en årrække.

Den stigende konkurrenceudsættelse af den kommunale sektor i form af udbud, udfordringsret, opgaveudførelse for andre offentlige myndigheder, frit valg mellem private og kommunale leverandører og på tværs af kommunegrænserne resulterer i et behov for at kunne budgettere og opgøre *de reelle omkostninger* ved opgaveudførelsen. Denne opgørelse indebærer, at der skal opereres med forrentning og afskrivninger samt foretages en fordeling af fællesomkostninger på de enkelte aktiviteter.

Løsningen af opgaven med opgørelse af de reelle omkostninger ved varetagelsen af kommunale opgaver sker i dag uden for selve budget- og regnskabssystemet. Hvis opgaven skal løses inden for selve budget- og regnskabssystemet peger dette — i modsætning til de foregående hensyn — på et *omkostningsbaseret* budget- og regnskabssystem.

4.2.2. De centrale myndigheders interesser

De centrale myndigheders interesse i det kommunale budgetsytem er bl.a., at det skal kunne levere statistiske oplysninger om kommuners og amtskommuners økonomiske forhold.

Systemet skal endvidere kunne levere oplysninger til brug for de økonomiske forhandlinger mellem regeringen og de kommunale parter hvert år om budgettet for det følgende år. Der er her behov for en række oplysninger, om kommunernes og amtskommunernes samlede udgifter og indtægter, såvel som informationer om udgifterne på detailområder til brug for bl.a. DUT-forhandlinger.

Staten har også et behov for at følge op på de årlige aftaler om kommunernes økonomi. Staten har derfor et ønske om såvel ved budgetårets start, som løbende gennem budgetåret at kunne vurdere udviklingen i de samlede kommunale og amtskommunale udgifter, samt overholdelsen af de indgåede aftaler.

Endelig er der i forbindelse med økonomiforhandlingerne ofte en interesse omkring udviklingen i den kommunale sektors generelle produktivitet og effektivitet.

De statslige interesser indebærer et krav om, at det kommunale budgetsytem er kendetegnet ved *pålidelige* og *præcise* oplysninger, som foreligger *regelmæssigt* — som udgangspunkt årligt. Hensynet til *ensartethed og kontinuitet* i informationerne gør det endvidere ønskeligt, at der kun er et begrænset råderum for forskelle i konteringspraksis kommunerne imellem. Dette betyder samtidig, at systemet ikke bør indeholde arbitrære fordelinger af udgifterne, idet konteringsplan og konteringsreglerne i så stor udstrækning som muligt skal udtrykke *klarhed og objektivitet*.

Udgiftstyringsopgaven varetages som udgangspunkt bedst i et udgiftsbaseret system på grund af dets enkelhed, og da aftaler-

ne om den kommunale økonomi er udgiftsbaserede. Det er således aktivitets- og likviditetsvirkningen af de kommunale budgetter, der er i fokus i kommuneaftalerne.

Løsningen af effektiviseringsopgaven i kommunerne er også af væsentlig betydning for staten. Denne opgave løses i dag udenfor budget- og regnskabssystemet. Såfremt den skal løses inden for budget- og regnskabssystemet sker det mest hensigtsmæssigt i et omkostningsbaseret system, jf. afsnit 4.2.1.

4.2.3. Virksomhedsinteresser

De private virksomheders interesser i det kommunale budgetsytem er især knyttet til konkurrencehensynet. Det gælder situationer, hvor kommunerne udbyder opgaver og selv vælger at byde på opgaverne, eller hvor private virksomheder udfordrer kommuner, eller i forbindelse med frit valg mellem kommunale og private leverandører. Virksomhederne har i disse situationer en interesse i at sikre, at der ikke forekommer krydssubsidiering. Altså at kommunens eventuelle egne tilbud bygger på reelle omkostningskalkulationer.

Det ville set fra de private virksomheders side være at foretrække, at budgetsytemet er indrettet således, at *omkostningsposterne* til brug for omkostningskalkulationer m.v. fremgik direkte af budgettet. Altså at dette byggede på de samme principper som den private sektor, hvorefter årsregnskabsloven var gældende.

Løsningen af opgaven med opgørelse af de reelle omkostninger ved varetagelsen af kommunale opgaver sker i dag uden for selve budget- og regnskabssystemet. Hvis opgaven skal løses inden for selve budget- og regnskabssystemet peger dette — i modsætning til de foregående hensyn — på et *omkostningsbaseret* budget- og regnskabssystem.

4.2.4. Borgernes/Brugernes interesser

I forhold til borgerne varetager budgetsytemet en oplysningsmæssig opgave. Det er da også baggrunden for, at der i den

kommunale styrelseslovs §§ 39 og 45 er fastsat en pligt for kommunerne til at oplyse borgerne om henholdsvis det vedtagne årsbudget med de flerårige budgetoverslag.

Bestemmelsen stiller ikke nærmere indholdsmæssige krav til budgetinformationen. Det er således op til den enkelte kommunalbestyrelse og amtsråd at bestemme, hvilke oplysninger fra budgettet, der anses for at være af særlig interesse for borgerne.

Borgernes interesser i de kommunale budgetter drejer sig først og fremmest om som borgere at få mulighed for indsigt i kommunens eller amtskommunens politiske prioritering af opgaverne — hvad anvendes skattekroneerne til — og som brugere af bestemte serviceydelser at få nærmere oplysninger herom.

Det betyder for det første, at borgernes interesser i højere grad drejer sig om *præsentationen* af budgettet over for dem end om selve udformningen af budget- og regnskabssystemet.

Det er da også baggrunden for, at kommuner og amtskommuner igennem en årrække har arbejdet med at udvikle budgetpjecer fra at være i en form præget af budgetsystemets opgørelse og oversigter til en form, der har mere karakter af en målrettet rapportering.

Det må dog formodes, at et budget opstillet efter omkostningsbaserede principper, dvs. med en resultatopgørelse, balance og evt. et investeringsbudget i sin strukturelle form vil være mere tilgængelig for en bredere kreds af borgere, da formen er identisk med den der anvendes i private virksomheders regnskaber.

Det andet forhold, der kendetegner borgernes interesser er, at de i vidt omfang vedrører information, der ikke har indgået i det traditionelle budgetmateriale, nemlig *serviceinformation*. Altså information om indholdet og omfanget af de serviceydelser, som vil blive udbudt til borgerne; og en kommunalbestyrelse/

amtsråds målsætninger for udviklingen på de enkelte opgaveområder i de kommende år.

Dette var da også baggrunden for, at der i 1995 blev indsat en bestemmelse i styrelseslovens § 62. Bestemmelsen fastsætter en pligt for kommunalbestyrelse og amtsråd til at udarbejde en serviceredegørelse, der over for borgerne redegør for ovennævnte forhold vedrørende de kommunale serviceydelser.

Med virkning fra 2003 er styrelsesloven ændret, så der er en pligt for kommunalbestyrelsen og amtsrådet til i valgperiodens første år at udarbejde en servicestrategi for udvikling af kvaliteten og effektiviteten i den kommunale opgavevaretagelse i valgperioden. Servicestrategien skal samtidig gøres tilgængelig for borgerne i form af en redegørelse.

Endvidere er kommunalbestyrelsen og amtsrådet forpligtet til at udarbejde en opfølgingsredegørelse inden udgangen af tredje kvartal i det år, hvor valg til kommunalbestyrelsen og amtsrådet finder sted. Hermed sikres det, at kommunalbestyrelsen og amtsrådet følger op på den fastlagte servicestrategi, ligesom borgerne får mulighed for at vurdere, om de kommunale ydelser - inden for de politisk fastlagte rammer - produceres bedst og billigst.

4.2.5. Sammenfatning

Sammenfattende kan det konkluderes, at den kommunale finansierings- og prioriteringsopgave og den statslige udgiftsstyringsopgave løses bedst i et udgiftsbaseret budgetsystem som følge af bl.a. dets klarhed og objektivitet. Derimod løses effektiviseringsopgaven, som er vigtig bl.a. på grund af den demografisk betingede udgiftspres i kommuner og amter, bedst i et omkostningsbaseret udgiftssystem, da dette i højere grad afspejler de reelle omkostninger ved varetagelsen af kommunale opgaver.

5. Beskrivelse af fordele og ulemper ved indførelse af omkostningsprincipper i budgetter

5.0. Indledning

I afsnit 3.4 er fordele og ulemper ved indførelse af omkostningsprincipper i de kommunale budgetter og regnskaber, som de er præsenteret i Indenrigsministeriets betænkning nr. 1369 fra januar 1999 om det fremtidige budget- og regnskabssystem, præsenteret.

I dette kapitel præsenteres og vurderes fordele og ulemper ved indførelse af omkostningsprincipper i de kommunale budgetter med udgangspunkt i de potentielle fordele og ulemper, der er anført i kapitel 2 i Finansministeriets rapport fra marts 2003, "Omkostninger og effektivitet i staten".

I den statslige rapport er der først foretaget en gennemgang af de opgaver, som det statslige budget- og regnskabssystem skal varetage, uanset om det er et udgiftsbaseret eller omkostningsbaseret princip, der lægges til grund for dets udformning. Herefter vurderes det, hvordan omkostningsprincipper påregnes at kunne understøtte disse opgaver.

Nedenfor præsenteres for hver opgave, som det statslige budget- og regnskabssystem skal løse, fordele og ulemper ved indførelse af omkostningsbaserede bevillinger i staten. Det vurderes efterfølgende, om de anførte fordele og ulemper i den statslige rapport kan overføres til den kommunale sektor, eller om andre forhold gør sig gældende.

5.1. Fordele og ulemper ved omkostningsbaserede budgetprincipper

Der kan opstilles en række opgaver, som et statsligt budget- og regnskabssystem 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

5.1.1. Effektivisering af opgavevaretagelsen

I den statslige rapport anføres, at en af budget- og regnskabs-systemets kerneopgaver er at give et godt grundlag for en effektiv opgavevaretagelse i staten.

Videre anføres det i rapporten, at et omkostningsbaseret *regnskab* indirekte kan give et bedre grundlag for at opnå effektiviseringer. Et omkostningsbaseret *budget*, hvor omkostningsprincipperne ligeledes indarbejdes i bevillinger og disponeringsregler, vurderes herudover at kunne give direkte incitamenter til en ændret adfærd og skønnes herved at kunne styrke effektiviseringspotentialet. Nedenfor redegøres der for argumenterne i den statslige rapport:

Synliggørelse af omkostninger

Ved at synliggøre alle omkostninger kan man opnå, at forskellige alternativer indgår på en mere relevant måde i budgetlægningen. Omkostningsprincipper kan på denne vis afstedkomme et pres for rationaliseringer. Det bemærkes, at en øget synliggørelse af omkostninger kan opnås i et omkostningsregnskab og ikke forudsætter en overgang til omkostningsbaserede bevillinger.

Økonomiske incitamenter til mere omkostningsbevidst adfærd

Et egentlig omkostningsbudget, der indeholder bl.a. forrentning og afskrivning, vurderes at kunne medføre effektiviseringsgevinster, idet de statslige institutioner får mulighed for at anlægge driftsøkonomiske lønsomhedsbetragtninger på sammensætningen af produktionsfaktorer set i forhold til de opgaver, der

skal løses. I dag forudsættes det ved gennemførelse af investeringer, at der på forhånd er skabt det fornødne bevillingsmæssige råderum til hele investeringsudgiften. Overgangen til omkostningsbudgetter åbner mulighed for, at finansieringen af investeringen sker ved efterfølgende effektiviseringsgevinster.

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 investeringsudgift 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. Investeringsbeslutninger i forhold til mindre anskaffelser 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 faktoranvendelse, herunder ved arbejdskraftbesparende investeringer. Det skal dog understreges, at det ikke er et mål i sig selv at foretage arbejdskraftbesparende investeringer. Sammensætningen af produktionsfaktorer afhænger af den producerede ydelsestype.

Bedre grundlag for at styre på resultater

For statslige institutioner er det primære formål, at en række politisk fastsatte krav og forventninger til de opgaver, som statsinstitutionerne skal udføre, leveres og indfries inden for de givne bevillingsmæssige rammer. Fokus er i den statslige sektor på opgaver, aktiviteter og resultater. Dette er i modsætning til den private sektor, hvor fokus er rettet mod indtjeningsvnen.

En overgang til omkostningsbudgettering indebærer ikke i sig selv, at det styringsmæssige fokus udvides til også at omfatte resultatsiden. Det vurderes dog i den statslige rapport, at grundlaget for at styre på resultater kan forbedres ved at introducere omkostningsbudgettering, og det er vigtigt at denne mulighed udnyttes, så den økonomiske og indholdsmæssige styring bliver mere afbalanceret. Det må i denne forbindelse forudsættes, at der både sker en korrekt periodisering af udgifter, og at fællesomkostninger fordeles på opgaver, aktiviteter og resultater, således at de budgetterede omkostninger ved forskellige opgaver, aktiviteter eller ønskede resultater fremgår i forbindelse med budgetlægningen.

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

Kultur- og ledelsesmæssige forandringer

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 ansøre til en forbedret økonomistyring i bred forstand. Omkostningsregnskaber vil kunne skubbe på udviklingen ved, at ledelsen skal rapportere på institutionens ressourceforbrug. Væsent-

lige 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.

5.1.1.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor

Ad synliggørelse af omkostninger

I lighed med den statslige sektor vurderes det, at en overgang til omkostningsbaserede principper i regnskabet som udgangspunkt kan synliggøre forskelle i omkostninger mellem forskellige alternativer, der kan anvendes fremadrettet i forbindelse med budgettet. Synliggørelse af forskelle i forhold til andre kommuner eller private leverandører kan f.eks. uddybes i en budgetanalyse udarbejdet som en del af beslutningsgrundlaget for budgettet.

Det bemærkes, at forskellene ikke i alle tilfælde vil kunne udledes direkte af budgettet. Budgettet kan kun ligesom regnskabet medvirke til at understøtte de kalkulationer, der skal laves uden for budgettet for at sammenligne med private leverandører. Sammenligning med private leverandører kan kun direkte foretages i forbindelse med tilbud, udfordring eller udlicitering. Det vurderes dog, at det omkostningsbaserede budget bedre

kan understøtte denne opgave end det udgiftsbaserede system, da de anvendte regnskabsprincipper er de samme.

Det omkostningsbaserede system gør, at der fokuseres på, hvad forskellige alternativer koster. Systemet kan imidlertid ikke som ovenfor anført løse denne opgave fuldt ud. Det vil formentlig betyde, at flere kommuner vil overgå til at anvende den såkaldte bestiller-udfører-model (BUM-model) og andre markedsinspirerede modeller på de borgerrettede områder. Ved organisatorisk og økonomisk at udskille udføreropgaven fra myndighedsopgaven øges sammenligneligheden i forhold til andre leverandører, og dermed gives der et bedre grundlag for at vurdere effektiviteten i de leverede ydelser. Det kendes f.eks. fra hjemmeplejen.

Som følge af at kommunerne varetager borgervendte opgaver, og at der er mange enheder, der udfører de samme opgaver, er muligheden for benchmarking større i forhold til kommunerne end de statslige institutioner.

Omkostningsbudgetter vil medføre, at sammenligneligheden af de kommunale budgetter øges i forhold til i dag, om end mindre forskelle i regnskabspraksis kan sløre billedet.

Ad økonomiske incitament til mere omkostningsbevidst adfærd

Ligeledes findes argumentet om øget økonomisk incitament til mere omkostningsbevidst adfærd som udgangspunkt at være gældende i den kommunale sektor. Problemstillingen, med at alternativer med lave investeringsudgifter i dag som følge af ressourceknaphed prioriteres til fordel for alternativer med høje investeringsudgifter og lavere driftsudgifter på længere sigt, gør sig også gældende i den kommunale sektor.

En forudsætning for, at der i den kommunale sektor kan opnås et incitament til en mere omkostningsbevidst adfærd er ikke alene, at kommunalbestyrelsen godkender et omkostningsbud-

get med tilhørende omkostningsbevillinger, men også, at f.eks. fagudvalgene, der tildeles omkostningsbevillingerne, anvender omkostningsbudgetter i forbindelse med den videre delegation af de vedtagne bevillinger. Der har hidtil ikke været tradition for, at der centralt fastsættes regler for den interne styring af de kommunale institutioner. Det må imidlertid forventes, at langt de fleste kommuner vil anvende interne omkostningsbaserede budgetter i forhold til de lokale institutioner, når den overordnede bevilling er omkostningsbaseret.

En yderligere forudsætning for, at de økonomiske incitamentter til en mere omkostningsbevidst adfærd kan slå fuldt igennem er, at der i systemet ikke opleves at være likviditetsbegrænsninger til at gennemføre lønsomme investeringer. Det er tvivlsomt, om det er forsvarligt at gennemføre en sådan ordning fuldt ud, da det vil svække den statslige økonomiske styring af kommunerne, ligesom det internt i kommunen vil begrænse kommunalbestyrelsens og økonomiudvalgets muligheder for at styre de kommunale institutioner. Dette forhold er nærmere drøftet i kapitel 8.

Trods disse begrænsninger er den overordnede konklusion, at omkostningsbaserede budgetter også i den kommunale sektor vil give incitamentter til en mere omkostningsbevidst adfærd.

Ad bedre grundlag for at styre på resultater

Kommunerne vil ligesom i staten få et bedre grundlag for at styre på resultater, da omkostningsbudgettering indebærer, at der fokuseres på omkostningerne ved gennemførelse af aktiviteter og opnåelse af resultater. Dette kendes allerede bl.a. fra sygehusområdet, hvor det i forbindelse med kommuneaftalen for 2004 er aftalt, at der gradvist skal indføres en øget brug af takststyring. Fra 2004 skal amterne enkeltvist som minimum afregne 20 pct. af bevillingerne til egne sygehuse direkte på baggrund af præsteret aktivitet. Ved overgang til omkostningsbaserede principper vil det kunne opnås, at afregningen i forhold til sygehusene mere præcist dækker de reelle omkostning-

er ved den præsterede aktivitet. Grundlaget for øget anvendelse af takststyring øges således ved overgang til omkostningsbaserede principper i regnskabet. Det er derimod ikke et krav, at der anvendes omkostningsbaserede budgetter for at give institutionerne et incitament til en mere effektiv adfærd. Taxameterstyringen er tilstrækkelig i sig selv. Men skal der i budgetlægningsfasen gives et mere "sandfærdigt" skøn over de forventede omkostninger ved gennemførelse af bestemte aktiviteter eller resultater er en overgang til omkostningsbaserede budgetter nødvendig.

Ad kultur- og ledelsesmæssige forandringer

En forudsætning for at kunne opnå kultur- og ledelsesmæssige forandringer ved en evt. overgang til omkostningsbaserede bevillinger er, at disse forankres i hele den kommunale organisation og anvendes i den interne økonomistyring. I modsat fald er der en risiko for, at de omkostningsbaserede regnskaber ikke anvendes i den fremadrettede styring af de kommunale institutioner, og at økonomistyringen ikke ændres i forhold til i dag.

5.1.2. Prioritering

Det skønnes i den statslige rapport, 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 mere gennemskueligt beslutningsgrundlag for prioriteringer forudsætter, at synlighgørelsen 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.

5.1.2.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor

Som det anføres i den statslige rapport gælder det også i den kommunale sektor, at en overgang til omkostningsbaserede budgetter vil synliggøre omkostningerne i en tidlig fase af den udgiftspolitiske proces.

Det skal dog bemærkes, at det omkostningsbaserede budget ikke vil indeholde anlægsudgifter, men kun afskrivninger. Den samlede prioritering af drifts- og anlægsudgifter vil derfor ikke fremgå klart af budgettet, som det er tilfældet i det udgiftsbaserede budget. Denne ulempe vurderes dog at kunne modvirkes ved, at der udover det omkostningsbaserede budget også udarbejdes et investeringsbudget.

Ligeledes er det nødvendigt, at der udarbejdes en pengestrømsanalyse for at afdække budgettets likviditetsbehov og tilvejebringelsen af finansieringen af budgettet.

5.1.3. 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.

Udgiftspolitik 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. Periodiseringselementet 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.

På den baggrund forventes på det statslige område, at kun en mindre del af investeringsudgifterne vil blive underlagt en decentral omkostningsstyring. Væsentlige områder som forsvaret, infrastruktur samt visse typer af nationalejendom mv. forventes at være fritaget i den statslige ordning.

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.

5.1.3.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor

En overgang til omkostningsbudgettering i den kommunale sektor, og hvor den udgiftspolitiske styring af kommunernes økonomi erstattes af en styring baseret på omkostningsbaserede principper, vil som udgangspunkt svække styringen af den kommunale økonomi, da kun en del af de samlede udgifter vil indgå i budgettet i det år, hvor beslutningen træffes. Det skyldes bl.a., at anlægsudgifter i det omkostningsbaserede system spredes ud over mange år. Omkostningsbudgettering indebærer således en risiko for udgiftsopdrift i de kommunale budgetter.

Dette forhold er nærmere uddybet i kap 6.

5.1.4. 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 aktivitetsevirkninger (finanseffekten) er det især likviditetsevirkningen, 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 likviditetstrækket 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".

5.1.4.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor

Dette forhold er behandlet i kapitel 6.

5.1.5. 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 beregnede 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.

5.1.5.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor

Indførelse af omkostningsbudgetter i den kommunale sektor indebærer de samme problemstillinger som i den statslige sekt-

or. Bevillingsafgivelsen bliver mindre objektiv og mere usikker, da der kommer til at indgå beregnede elementer og fiktive poster heri, f.eks. afskrivninger. Selv med klare og faste beskrivelser af de beregnede elementer i omkostningsbudgettet vil det skulle kontrolleres, at de samme beregningsprincipper er anvendt for afskrivninger i henholdsvis budget og regnskab. Bevillingskontrolopgaven vil derfor blive mere omfattende for revisionen at løse ved overgang til omkostningsbaserede budgetter.

Det bemærkes, at der i forbindelse med indregningen og målingen af aktiver i den nye åbningsbalance, som kommunerne og amterne i henhold til kommuneaftalerne for 2003 skal udarbejde pr. 1. januar 2004 accepteres forskellige målemetoder for f.eks. ældre ejendomme eller bygninger opført før 1999. Som alternativ til kostprisen accepteres den offentlige ejendomsvurdering, når kostprisen ikke er kendt. Dette kan indebære væsentlige forskelle i afskrivningerne for i øvrigt ensartede bygninger i kommunerne. Dette indebærer alt andet lige muligheder for forskelle i størrelsen af omkostningsbudgetterne, der ikke er begrundet i reelle omkostningsforskelle.

Ligeledes er der ikke fastsat bindende afskrivningsperioder for forskellige typer af aktiver, da årsregnskabsloven ikke opererer med bindende afskrivningsperioder for bestemte typer af aktiver. De kommunale organisationer har dog udarbejdet vejledende afskrivningsperioder.

Selv hvis de nuværende muligheder for forskelle i administrativ praksis for måling og afskrivning af kommunale aktiver måtte blive fjernet, skønnes det, at bevillingskontrolopgaven bliver mere uoverskuelig og indviklet at løse ved overgang til omkostningsbudgettering.

Som det anføres i den statslige rapport vil en overgang til anvendelse af omkostningsprincipper, f.eks. ved brug af taxameterbevillinger, også i den kommunale sektor skabe større an-

svarlighed hos institutionsledelserne og synlighed omkring, om de forventede resultater opnås. Det forhold, at der indgår beregnede elementer i fastsættelsen af en taxameterbevilling er i sig selv ikke et problem, blot aktiviteten der udløser mer- eller mindrebevilling er fastsat objektivt. Det giver i det nuværende udgiftsbaserede system ikke problemer i forhold til bevillingskontrolopgaven, da der ikke indgår beregnede elementer i regnskabet, som skal sammenholdes med bevillingen, der ligeledes udmåles på et klart og objektivt grundlag.

Problemet i forhold til bevillingskontrolopgaven opstår først, når der indgår beregnede elementer i registreringerne i selve regnskabet og budgettet.

5.1.6. 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 – information. 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.

5.1.6.1. Vurdering i forhold til den kommunale sektor

De anførte fordele i den statslige rapport vedrører alene omkostningsregnskabet, som der i henhold til kommuneaftalerne for 2003 og 2004 er truffet principbeslutning om at indføre på det kommunale område.

Ved evt. overgang til omkostningsbaserede bevillinger synliggøres de forventede omkostninger ved gennemførelse af de kommunale aktiviteter. Sammenligneligheden i forhold til andre kommuner og private leverandører vanskeliggøres imidlertid af, at de eksisterende kommunale regler vedrørende omkostningsregistrering og årsregnskabsloven er rammeregler, der ikke sikrer, at der anvendes ensartede regler/metoder for bl.a. afskrivninger. På det kommunale område kan indregning og måling af ældre ejendomme endvidere foretages på alternative måder.

Den større informationsmængde, der er forbundet med et omkostningsbaseret system, vil kræve mere af kommunalpolitikerne. Det vurderes dog kun at være et overgangsproblem og af mindre betydning, da politikerne også vil få mere relevant information

5.1.7. Sammenfatning af fordele og ulemper ved overgang til omkostningsbaserede budgetprincipper

Det vurderes, at fordele og ulemper ved overgang til omkostningsbaserede budgetprincipper i et vist omfang vil være de samme både i den statslige og kommunale sektor, idet vægtningen af disse dog er forskellig. Som det fremgår af de foregående afsnit er de væsentlige fordele og ulemper følgende i den statslige og kommunale sektor:

	Stat	Kommuner
Fordele	Økonomiske incitamenter til mere omkostningsbevidst adfærd hos bevillingsmodtagerne	Økonomiske incitamenter til mere omkostningsbevidst adfærd. Begrænses i et vist omfang af likviditetsrestriktioner og begrænset låneadgang
	Bedre grundlag for at styre på resultater, da der kommer fokus på, hvad resultater og aktiviteter koster	Den kommunale sektor er konkurrenceudsat. Derfor kommer der mere fokus på forskelle i omkostninger ved forskellige alternativer, om end disse forskelle ikke altid kan udledes direkte af budgettet
	Synliggørelse af omkostningerne i en tidlig fase af den udgiftspolitiske proces forbedrer prioriteringsgrundlaget	Synliggørelse af omkostningerne i en tidlig fase af den udgiftspolitiske proces forbedrer prioriteringsgrundlaget. Fokuseringen på omkostninger gør, at der sandsynligvis vil komme en tendens til i videre udstrækning at anvende markedsinspirerede styringsmodeller f.eks. BUM-modellen
	Større og mere entydig ansvarsplacering hos bevillingsmodtagerne. Ansvarliggørelse for opnåede resultater.	Større og mere entydig ansvarsplacering hos bevillingsmodtagerne. Ansvarliggørelsen begrænses i et vist omfang af, at større investeringer fortsat skal godkendes af kommunalbestyrelsen
Ulemper	Risiko for udgiftsopdrift i forbindelse med investeringsbeslutninger	Som udgangspunkt risiko for udgiftsopdrift i forbindelse med investeringsbeslutninger. Risikoen

	Stat	Kommuner
		fjernes dog ved uændrede låneregler og fortsat krav om, at kommunalbestyrelsen skal godkende større anlægsinvesteringer
	Mindre objektivitet i bevillingsgrundlaget. Risiko for styringsproblemer som følge af manglende klarhed og objektivitet	Mindre objektivitet i bevillingsgrundlaget og –kontrollen. Risiko for styringsproblemer som følge af manglende klarhed og objektivitet Den kommunale revisionsopgave bliver mere omfattende.
		Den kommunale budgetlægningsproces kommer til at indeholde flere oversigter og mere relevant information, som samtidig kan gøre den mere kompleks og ressourcetrævende
		Finansieringsopgaven bliver mere ugennemskuelig og hænger ikke mere direkte sammen med bevillingsopgaven

6. Den overordnede styring af kommunernes og amtskommunernes økonomi

6.1. Indledning

Det er afgørende, at den overordnede samfundsøkonomiske styring af den kommunale økonomi kan fastholdes. Analysen af fordele og ulemper ved et omkostningsbaseret budgetsystem må derfor berøre mulighederne for at opretholde den udgifts- og finanspolitiske styring af den kommunale økonomi. En eventuel beslutning om overgang til omkostningsbudgetter i kommuner og amter må derfor ske på baggrund af en vurdering af konsekvenserne for den overordnede økonomiske styring med kommuner og amter.

6.2. Den overordnede udgifts- og finanspolitiske styring

Det er en overordnet samfundsøkonomisk målsætning at sikre en udvikling i de offentlige finanser, som er finanspolitisk holdbar. Det vil sige, at de mål for beskatning og offentlige service, som er opstillet frem mod 2010, også vil kunne fastholdes i efterfølgende år uden, at der opstår stramningsbehov som følge af ændringerne i befolkningssammensætningen og det affødte pres på de offentlige finanser.

Et af de væsentligste elementer til at sikre en holdbar udvikling i de offentlige finanser er en stram udgiftsstyring. I den forbindelse er det de forudsatte nominelle forløb i det offentlige forbrug og investeringer i forhold til det offentlige indtægtsgrundlag, der er afgørende for den finanspolitiske holdbarhed.

Med henblik på den kortsigtede styring opstilles der mål for det reale ressourceforbrug. Denne målsætning er fastlagt i de mellemfristede rammer i 2010-fremskrivningen. I den løbende udgiftsstyring og den efterfølgende evaluering fokuseres på det nominelle forløb, blandt andet med hensyn til opfølgningen på budgetoverholdelse, og på det reale forløb i vurderingen af blandt andet ressourcetrækket.

I den konkrete udgiftsstyring fra år til år må konjunktursituationen desuden inddrages. Den stabiliserede tilpasning af niveauet for de offentlige udgifter sker i vidt omfang gennem de såkaldte automatiske stabilisatorer, men kan også suppleres med en mere aktiv finanspolitik, når dette vurderes hensigtsmæssigt. Et af de mest velegnede konjunkturpolitiske instrumenter er den offentligt finansierede investeringsaktivitet. Usikkerheden i forudsigelserne af konjunktursituationen gør dog, at der er en risiko for at den aktiverende finanspolitik kommer til at virke procyklisk frem for stabiliserende.

I den overordnede udgiftspolitiske styring arbejdes der således med mål for væksten i det offentlige forbrug og investeringsomfang. Derudover er der fastsat en stram styring af indtægts-siden, der er gennemført ved hjælp af et skattestop. Disse overordnede mål og midler genfindes i styringen af den kommunale økonomi.

6.3. Styringen af den kommunale økonomi

Den offentlige sektor i Danmark er præget af en høj grad af decentralisering. Kommuner og amter står således for en stor del af de offentlige udgifter og varetager størstedelen af de serviceopgaver, som direkte berører borgeren. Regeringen fastlægger policy-mål og de samfundsøkonomiske rammer som beskrevet ovenfor. På baggrund heraf gennemføres forhandlinger med kommuner og amter om det følgende års kommunale økonomi. De årlige kommuneaftaler er kollektive og frivillige, dvs. den enkelte kommune og det enkelte amt er ikke formelt bundet til de aftaler deres organisationer indgår. Regeringen kan imidlertid til enhver tid vælge at søge direkte tilslutning til sin politik i Folketinget frem for gennem aftaler med kommuner og amter.

Målsætningen om en holdbar finanspolitik og den afledte udgiftspolitiske ramme for væksten i det offentlige forbrug er udgangspunktet for forhandlingerne med de kommunale organisationer. Aftalesystemets udgangspunkt er således de facto ram-

mestyring af de kommunale udgifter på hovedudgiftsområderne service-/nettodrift og investeringer (anlæg).

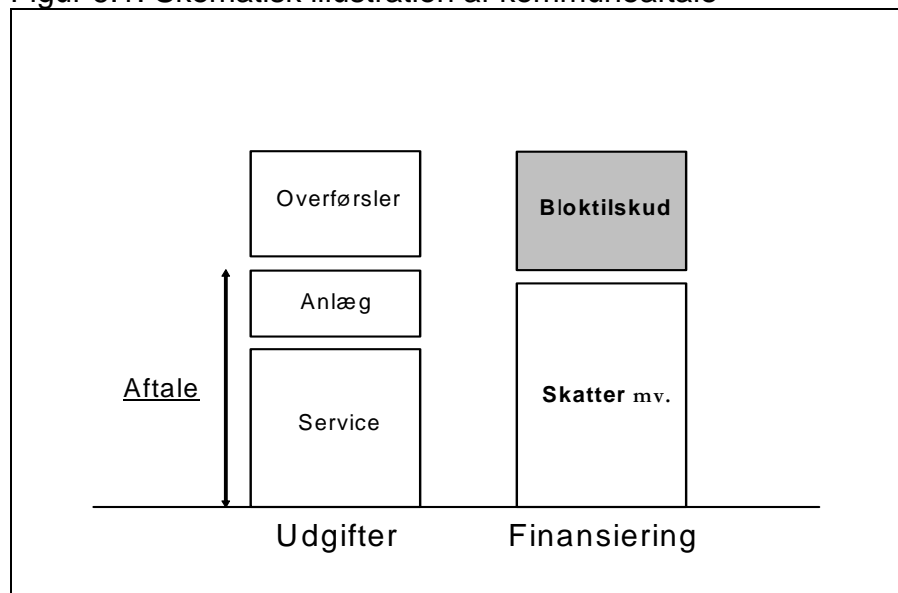
Konsekvenserne af rammestyringen er, at der ved økonomiforhandlingerne aftales et niveau for serviceudgifter i KL-kommunerne og amterne. Denne afgrænsning er et tilnærmelsesvist mål for henholdsvis kommunernes og amternes forbrug. Økonomiaftalerne har typisk også indeholdt aftaler om anlægsudgifterne. Det var imidlertid ikke tilfældet i aftalerne om den kommunale økonomi for 2004.

I aftalegrundlaget indgår endvidere skøn for de kommunale overførselsudgifter. For de konjunkturafhængige overførsler sikrer budgetgarantien, at ændringer i kommunernes udgifter automatisk kompenseres af staten gennem ændringer i det statslige bloktilskud. For indkomstoverførsler, der ikke er budgetgaranterede, indgår et skøn over udgifterne i det samlede i aftalegrundlag.

På indtægtssiden skønnes der med udgangspunkt i den seneste konjunkturvurdering over de samlede kommunale indtægter fra indkomstskat, grundskatter m.v. For at undgå usikkerhed om indtægtssiden kan kommuner og amter vælge et statsgaranteret niveau for udviklingen i skatteindtægter mv.

På baggrund af niveauet for de samlede udgifter og indtægter i henholdsvis kommuner og amter fastsættes størrelsen af det statslige bloktilskud. Herved sikres det, at henholdsvis kommuner og amter under ét har finansiering til det aftalte udgiftsniveau. Princippet i økonomiaftalerne med KL-kommunerne er illustreret i figur 6.1.

Figur 6.1: Skematisk illustration af kommuneaftale



Anm: For tydeliggøre pointen er størrelsesforholdene i figuren ikke de faktiske.

Kommuneaftalerne indeholder således en *udgiftsside* (aftalte udgiftsniveauer) og *finansiering*, som modsvarer udgiftsniveauet. Kommuneaftalerne giver dermed en dobbeltbinding af økonomien i kommuner og amter. Det kan argumenteres, at det i de senere år er styring af finansieringssiden (skattestop, begrænset låneadgang og bloktilskud), der har sikret den ønskede kontrol med udgiftsvæksten i amter og kommuner.

6.3.1. Definition af nettodrifts-, service og nettoanlægsudgifter

Nettodrifts-, service- og nettoanlægsudgifterne opgøres ved en afgrænsning i den kommunale kontoplan. For KL-kommunerne indgås der aftaler om niveauet for serviceudgifter. Serviceudgifterne opgøres i denne sammenhæng som nettodriftsudgifter eksklusiv brugerfinansierede områder og overførsler.

- Nettodriftsudgifter: Hovedkonto 0-6, dranst 1 (drift) og 2 (statsrefusion), hovedart 1-9
- Brugerfinansierede områder: Hovedkonto 1, dranst 1, hovedart 1-9
- Overførsler defineres i denne sammenhæng som følgende funktioner i den kommunale kontoplan³:

Tabel 6.1. Overførsler (2004 definition)

3.45	Erhvervsgrunduddannelser	6.68	Fortidspension m. 50 % refusion
5.01	Kontakthjælp	5.59	Fortidspension m. 35 % refusion
5.04	kontakthjælp vedr. flygtning	5.71	Sygedagpenge
5.05	Aktiverede kontanthjælps modtagere	5.91	Boligsikring
5.41	Løntilskud mv. til personer i skåne-/flexjob	5.92	Boligydelse til pensionister
5.60	Introduktionsprogram mv.	5.98	Beskæftigelsesordninger
5.61	Aktiverede udlændinge (Introduktionsydelse)	3.77	DRANST 1 gr. 1 (daghøjskoler)
5.65	Repatriering	5.40	DRANST 1 gr. 2+7 (revalidering)
5.67	Personlige tillæg mv.	5.40	DRANST 2 gr. 1

Aftaleområdet for amterne er identisk med KL-kommunernes. Da amterne hverken har forsyningsvirksomheder (brugerfinansierede område) eller overførsler er aftaler om serviceudgifter i amterne *de facto* identiske med aftaler om nettodriftsudgifter.

På anlægsområdet indgås der i givet fald aftaler om niveauet for de skattefinansierede nettoanlægsudgifter. Skattefinansiere-

³ Der foretages løbende justeringer af definitionen for at sikre den mest retvisende definition af serviceudgifter.

de nettoanlægsudgifter indeholder ikke de brugerfinansierede nettoanlægsudgifter, dvs.:

- Skattefinansierede nettoanlægsudgifter: Hovedkonto 0, 2-6, dranst 3, hovedart 1-9

6.4. Styring efter en overgang til omkostningsbudgetter

En overgang til omkostningsbudgetter i kommuner og amter kan få væsentlig betydning for den nuværende udgifts- og finanspolitiske styring af den kommunale økonomi, herunder aftalemodellen med de kommunale organisationer. Som beskrevet ovenfor er det et grundelement i aftalesystemet, at der sikres balance mellem udgifter og indtægter i henholdsvis kommuner og amter under ét. Med en overgang til omkostningsbudgetter i kommuner og amter vil der blandt andet opstå en vis forskel mellem de vedtagne budgetter og de faktiske udgifter og det tilhørende likviditetstræk. Det skyldes at der vil indgå en lang række beregnede poster som f.eks. afskrivninger i de kommunale budgetter og regnskaber.

En overgang til omkostningsbudgetter kan gøres forenelig med det eksisterende aftalesystem og den nuværende udgifts- og finanspolitiske styring af den kommunale økonomi. Det skyldes, at en overgang til omkostningsbudgetter i kommuner og amter forudsættes gennemført med afsæt i den eksisterende kommunale kontoplan. Det er hensigten at indrette budget- og regnskabssystemet så beregnede omkostninger som f.eks. afskrivninger opføres under hovedart 0. Konsekvensen vil være, at udgifter vil kunne udledes direkte fra omkostningerne i budgetter og regnskaber ved at korrigere for hovedart 0.

Det må imidlertid forventes, at en videreførelse af det nuværende udgiftsbaserede styringssystem efter en overgang til omkostningsbudgetter vil kunne give anledning til en form for to-strengt system med aggregerede udgiftsniveauer og omkostningsbaserede budgetter, således at udgiftsudviklingen fortsat vil være bindende for de kommunale dispositioner. Særligt i for-

hold til ønsket om en mere rationel og omkostningsbevidst ressourceanvendelse vil det derfor være usikkert i hvilket omfang omkostningsreformens tilskyndelse til en mere effektiv ressourceudnyttelse realiseres.

Kravet om at der fortsat kan opretholdes et præcist aftalesystem for overordnet styring efter en overgang til omkostningsbudgetter, betyder, at der behov for at foretage en nærmere analyse af styrings- og aftaleproblematikken

7. Omkostningsbevillinger i staten

7.1. Indledning og baggrund

Til brug for overvejelserne om evt. indførelse af omkostningsbevillinger i den kommunale sektor redegøres der i dette kapitel for de tilsvarende overvejelser om indførelse af omkostningsbevillinger i staten.

Det skal understreges, at kapitlets vurderinger alene er et foreløbigt bud på, hvordan det fremtidige statslige bevillingssystem kan komme til at se ud. Der må tages forbehold for ændringer frem til forelæggelsen og den eventuelle vedtagelse af reformen i Folketingets Finansudvalg.

På baggrund af overvejelserne i Udvalget om indførelse af omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i staten er det ved Akt 97 i marts 2003 besluttet at gennemføre en forsøgsordning, hvorefter 13 statslige institutioner udarbejder åbningsbalancer og en fuldt omkostningsbaseret årsrapport for 2003 og 2004.

Der er udarbejdet udkast til regelsæt og vejledninger for indførelse af omkostningsregnskaber i staten, som udgør et fundament for overvejelserne om de fremtidige bevillingsregler.

Indførelse af omkostningsregnskaber og – bevillinger er endnu ikke formelt besluttet. Det har imidlertid hele tiden været en underliggende præmis for arbejdet med omkostningsprincipper i staten, at indførelse af omkostningsregnskaber skulle efterfølges af omkostningsbevillinger for dermed at opnå de ønskede adfærdsmæssige ændringer i statsinstitutionerne.

Det er hensigten senest primo maj 2004 at forelægge et nyt aktstykke for Folketingets Finansudvalg, hvori der på baggrund af en evaluering af forsøgsordningen samt interne overvejelser i Finansministeriet om det fremtidige budget- og regnskabssystem, anmodes om tilslutning til at gennemføre omkostnings-

regnskaber og – bevillinger generelt i staten. Omkostningsregnskaber vil kunne indføres med virkning fra 2005. Omkostningsbevillinger vil kunne indføres fra 2005 og 2006 for de institutioner, der deltager i forsøgsordningen, men forventes først fuldt gennemført på finansloven for 2007.

7.2. Formål og afgrænsning

Det nuværende budget- og regnskabssystem i staten bygger på, at man udgiftsfører efter det såkaldte retserhvervesprincip, f.eks. når et arbejde er udført eller en vare eller tjenesteydelse bliver leveret. I praksis er dette ikke så langt fra et egentligt kasseprincip.

I et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem måler man derimod omkostningerne (forbruget) uanset, hvornår betalingen falder. Omkostningsbevillinger indebærer dermed, at der vil blive en væsentligt større forskydning mellem bevilling og likviditetsbehov, end det kendes det fra det nuværende system.

Særligt for drifts- og anlægsinvesteringer vil dette gøre en forskel. Hvor det i dag er investeringsudgiften, der indgår i bevilling og rammer, vil det fremover være årets afskrivninger og forrentning. Selve anskaffelsen bevilges ikke, men kan i stedet finansieres ved interne statslige lån.

Også på andre områder vil indførelse af omkostningsbevillinger medføre ændringer. F.eks. medfører omkostningsprincipperne, at feriepenge og overarbejde skal omkostningsføres, når de optjenes – ikke når de udbetales. I takt med optjeningen foretages hensættelser til fremtidige udbetalinger af feriepenge og overarbejde til afspadsering. Af andre mulige ændringer kan nævnes ændringer i lagre, forhøjelse af tjenestemandspensionsbidrag, ændret opgørelse af statslige garantier mv.

Man vil primært skulle styre institutionerne på årets omkostninger. Men styringen på omkostninger skal suppleres med en gældsramme, som sætter en grænse for likviditetstrækket til in-

vesteringer i den enkelte institution. Der vil fortsat være regler for, hvornår en investering skal forelægges Finansudvalget, men reglerne søges justeret og forenklet.

Formålet med indførelsen af omkostningsbevillinger er primært, at det skal forbedre økonomistyringen i de enkelte ministerier og styrelser og give anledning til en mere effektiv opgavevaretagelse. Ledelserne skal have en større tilskyndelse – og større frihedsgrader - til at tilpasse produktionsfaktorsammensætningen, f.eks. ved at investere i arbejdskraftbesparende IT-investeringer, sælge overskydende eller uproduktive aktiver fra osv. Derfor er det ikke alle dele af finansloven, der skal styres ved hjælp af omkostningsbevillinger, men kun de dele, hvor det giver mening at udstrække sådanne større frihedsgrader.

De områder af finansloven, som bevillingsmæssigt *skal* styres efter omkostningsprincipper, omfatter primært statsinstitutionernes omkostninger og indtægter vedr. den "almindelige drift", herunder investeringer i aktiver som ikke besidder særlige samfundsøkonomiske eller kulturelle karakteristika.

7.3. Bevillingsstyring og disponeringsregler

Med indførelse af omkostningsbevillinger ændres betingelserne for bevillingsstyringen. For det første stiller reformen krav om ændringer i bevillingsstrukturen, idet den eksisterende opdeling i bevillingstyper ikke er forenelig med omkostningsprincipper. For det andet skal det overvejes, hvilke overordnede principper for institutionernes disponeringsadgang, der bedst opfylder de overordnede intentioner med reformen. For det tredje skal der overvejes, hvordan man bevillingsmæssigt skal håndtere en række omkostningselementer (afskrivninger, hensættelser mv.).

7.3.1. Den fremtidige bevillingsstruktur

I det nuværende bevillingssystem sondres mellem udgifter til drift (udgifter til ansættelse af personale, køb af varer og tjenesteydelser, anskaffelser af materiel etc.) og anlæg forstået som bygge- og anlægsvirksomhed. Drifts- og anlægsudgifter føres over hver sin bevillingstype. Denne opdeling er imidlertid ikke forenelig med styring og terminologi i et omkostningsbevillingssystem, hvor der ikke sondres mellem omkostninger efter, hvad de hidrører fra, og hvor afgrænsningen af anlægsinvesteringer er langt bredere end i det nuværende system.

En hensigtsmæssig fremtidig model er derfor, at bevillingstypen driftsbevilling omfatter samtlige omkostninger vedr. statsinstitutionernes drift, herunder hensættelser, afskrivninger og renter. Hermed afspejler bevillingsstrukturen den grundlæggende styringsfilosofi, at der styres på omkostningerne principielt uafhængigt af, om de hidrører fra langfristede investeringer, materielanskaffelser eller personale.

7.3.2. Bevillingsprincipper

Da et af hovedformålene med at indføre omkostningsbevillinger er at give institutionerne incitament til en mere omkostningsbevidst adfærd, bør den enkelte institution så vidt muligt kunne disponere frit inden for bevillingens formål med henblik på at kunne vælge de løsninger, der mest effektivt tilgodeser formålet. Det stiller krav om, at institutionerne inden for bevillingen så vidt muligt ikke er bundet af specifikationer på under- og standardkonti.

Institutionernes effektiviseringsbestrebelse kan eksempelvis indebære at øge kapitalandelen imod at nedbringe det øvrige forbrug. Rammebevillingsprincippet vil her indebære, at der ikke er et særskilt loft for, hvor stor en del af bevillingen, der kan anvendes til renter og afskrivninger.

Det vil imidlertid følge af regnskabsreglerne, at først når en investering er foretaget, skal institutionen afholde omkostninger til

renter og afskrivninger i de følgende år. Omkostningsbevillinger indebærer på den måde en binding af dele af bevillingen i de kommende år, som umiddelbart giver mindre fleksibilitet i forbindelse med besparelser eller politiske nedprioriteringer af et område.

I forbindelse med udarbejdelsen af finanslovsforslaget skal det derfor indgå, at institutionerne skal budgettere deres forventede investeringer inden for en samlet gældsramme. I vurderingen af budgetteringen vil kunne indgå overvejelser om investeringsniveauet i de kommende år og dermed indirekte også de kommende års omkostninger til afskrivninger og renter. Tilsvarende overvejelser kan indgå i forbindelse med, at de enkelte ministerier søger om at hæve gældsrammen eller ansøger om Finansudvalgets tilslutning til at foretage større, langfristede investeringer.

Hvis bevillingssystemet skal understøtte driftsøkonomisk rationelle beslutninger, er det endvidere en forudsætning, at man i det enkelte ministerium og den enkelte institution kan beholde en gevinst ved at gennemføre driftsøkonomisk rentable investeringer i f.eks. IT.

I forlængelse af rammebevillingstankegangen vil det endvidere være nærliggende at overveje, om der fortsat skal være lønsumsstyring og dermed en særskilt lønsumsbevilling inden for driftsbevillingen.

Idet selve investeringsudgiften ikke bevilges men i praksis fordeles over aktivets levetid, kunne det endelig overvejes, om dette kunne give anledning til "overinvesteringer". Risikoen begrænses væsentligt af, at størstedelen af de omfattede investeringer vil være relativt kortfristede. Hertil kommer, at anvendelsen af en ramme for institutionernes likviditet eller gældsætning kan virke som en bevillingsmæssig "bagstopper". Endelig vil forrentningen af institutionernes investeringer beregnet ud fra størrelsen af gælden eller aktiverne i sig selv virke adfærdsreguler-

ende: jo større investeringer, jo større renteomkostninger skal institutionen afholde.

7.3.3. Omkostningselementer i bevillingen

7.3.3.1. Afskrivninger

Da afskrivningerne indgår i bevillingen, bør der kun i helt særlige tilfælde være mulighed for at ændre afskrivningsperioden.

Regelsættet for afskrivninger foreligger i udkast, jf. Økonomistyrelsens udkast til vejledning om statslige virksomheders aflægelse af omkostningsbaseret årsrapport. Heraf fremgår afskrivningsperioden for forskellige grupper af aktiver. Hvis en institution afviger fra disse afskrivningsperioder, skal der foreligge en særlig begrundelse, som skal fremgå af noterne til årsregnskabet.

For at forhindre, at regnskabsmæssige skøn anvendes til at løse bevillingsmæssige problemer, overvejes det at indføre en regel om, at gevinsten ved en forlængelse af afskrivningsperioden (forskellen mellem de oprindelige og de nye afskrivninger) ikke må tilfalde den enkelte institution, men skal indrages ved en regulering af bevillingen.

7.3.3.2. Hensættelser

Ved optagelse af en hensættelse skal institutionen omkostningsføre det hensatte beløb, som derved afholdes af driftsbevillingen. Institutionerne skal derfor så vidt muligt budgettere hensættelserne. Hensættelserne forventes hovedsagelig at bestå af hensættelser til feriepenge (der skal hensættes til ansatte med ret til løn under ferie) og overarbejde til afspadsring.

Disse typer af hensættelser forventes ikke at give anledning til bevillingsmæssige problemer, idet hensættelserne vil være relativt stabile over tid og derfor vil kunne budgetteres med en vis sikkerhed.

Der kan imidlertid også være tale om ekstraordinære hensættelser til forventede tab i forbindelse med retssager, erstatninger og lignende. Udgangspunktet er, at ministerierne selv skal finde finansiering til hensættelserne, men det er klart, at der kan opstå nogle bevillingssager i den forbindelse.

7.3.3.3. Salg af aktiver

Institutionerne bør have et incitament til at skille sig af med aktiver, som ikke benyttes eller ikke udnyttes effektivt. Aktiverne er reelt finansieret ved at låne af statskassen (se næste afsnit om finansierings- og likviditetsmodellen), mens institutionerne omkostningsfører afskrivninger og renter. Når et aktiv afhændes, må logikken derfor være, at institutionen indfrier den resterende del af lånet, men til gengæld opnår en besparelse på de årlige omkostninger til afskrivninger og renter.

Incitamentet er således først og fremmest, at institutionen som udgangspunkt kan beholde det bevillingsmæssige råderum, der måtte opstå som følge af lavere omkostninger til afskrivninger og renter eller som følge af afledte besparelser på driften. Endvidere bør institutionerne kunne beholde kapitalgevinster af mindre omfang.

7.4. Finansierings- og likviditetsmodel

En finansierings- og likviditetsmodel skal særligt adressere den problemstilling, at der kan være væsentlig forskel på bevilling og likviditetsbehov, og at investeringer grundlæggende må finansieres uden for bevillingen ved intern statslig låntagning eller lignende.

Hovedpunkterne i den foreslåede statslige model er følgende:

- Statsinstitutionerne tildeles omkostningsbevillinger, inden for hvilke man alt andet lige skal kunne dække de årlige nettoomkostninger, herunder hensættelser og afskrivninger og forrentning af investeringer.

- Statsinstitutionerne tildeles løbende a conto-likviditet svarende til omkostningsbevillingen.
- Investeringer finansieres ved optagelse af gæld til statskassen. Den tildelte likviditet anvendes løbende til at afdrage på gælden, således at gælden ikke overstiger den bogførte værdi af institutionernes anlægsaktiver.

7.5. Overgang til omkostningsbevillinger

I forbindelse med overgangen til omkostningsbevillinger er der især to problemstillinger. Den ene er, hvordan institutionernes åbningsbalancer skal se ud, herunder hvilken startkapital og -gæld, de skal starte ud med. Den anden er, hvordan man fastsætter det initiale bevillingsniveau.

Før reformens gennemførelse er givet bevilling til udgifterne ved leveringen, og efter reformen bevilges omkostningerne i form af afskrivninger. Institutionerne får dermed bevilling to gange, men de påføres også både udgifter og omkostninger.

Det er imidlertid kun udgifterne, der kræver likviditet. Omkostningerne/afskrivninger kræver derimod ingen likviditet, selv om der følger likviditet med bevillingerne til afskrivninger. Hvis institutionen er i ligevægt, vil denne likviditet modsvares af et re-investeringsbehov af samme størrelse i de efterfølgende år. Det overvejes imidlertid at udstyre institutionerne med en startgæld, således at likviditeten til afskrivningerne bliver modsvaret af løbende afdragsbetalinger.

Denne gæld skal stort set svare til forskellen mellem deres aktiver og forpligtelser. Gælden opføres på institutionens likviditetskonto til langfristet gæld. Helt præcist skal gælden svare til forskellen mellem aktiver og forpligtelser fratrukket op- og nedskrivninger samt overført overskud på egenkapitalen:

Gæld på likviditets-konto

= aktiver – forpligtelser – op- og nedskrivninger – overført overskud

Når gælden opgøres på denne måde, svarer det til, at alle de aktiver, som institutionen har fået bevilliget skal tilbagebetales. Dette vil kunne gøres ved brug af institutionens bevilling, der netop skal dække omkostningerne til dette. Institutionens egenkapital vil derfor være ganske beskedene og vil som udgangspunkt have følgende indhold vist i tabel 2.

Tabel 7.1. Behandling af egenkapital på balancen

<u>Egenkapital:</u>	
Startkapital	0
Op- og nedskrivninger	x
Overført overskud	x
Egenkapital i alt	x

Med den foreslåede behandling af den initiale gæld, vil egenkapitalen i udgangssituationen være ganske beskedene eller lig nul. Institutionen kan derfor komme i en situation, hvor den med et underskud på resultatopgørelsen vil have en negativ egenkapital. Selvom en negativ egenkapital i staten er noget andet end i det private, kan der være en forkert signalværdi i, at institutionen fremtræder som "insolvent".

Derfor kan der indskydes et illikvidt aktivt i institutionernes initiale 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. Modposten til statsforskrivningen skal være posten startkapital på institutionens egenkapital. Dermed sikres, at institutionen ikke opnår en negativ egenkapital.

Statsforskrivningen placeres som et finansielt anlægsaktiv, og dermed bliver balancen som i tabel 7.2:

Tabel 7.2. Balancen i staten

Aktiver	20xx	Passiver	20xx
<u>Anlægsaktiver:</u>		<u>Egenkapital:</u>	
Immaterielle anlægsaktiver	x	Startkapital = statsforskrivning	Xx
Materielle anlægsaktiver i alt	x	Op- og nedskrivninger	X
Finansielle anlægsaktiver		Overført overskud	X
Statsforskrivning	xx	Egenkapital i alt	X
Øvrige finansielle anlægsaktiver	x	Hensatte forpligtelser i alt	X
Finansielle anlægsaktiver i alt	x	<u>Langfristede gældsforpligtelser:</u>	
Anlægsaktiver i alt	x	Gæld på SKB-konto	x
Omsætningsaktiver i alt	x	Prioritetsgæld	x
Aktiver i alt	x	Anden langfristet gæld	x
		Langfristede gældsforpligtelser i alt	x
		Kortfristede gældsforpligtelser i alt	x
		Gældsforpligtelser i alt	x
		Passiver i alt	x

7.5.1. Fastsættelse af det initiale bevillingsniveau

Ved overgangen til omkostningsbaserede bevillinger er en af de store udfordringer at fastsætte det initiale bevillingsniveau for den enkelte institution. Opgaven er dog først og fremmest en budgetmæssig opgave og vil kræve en individuel gennemgang af statens institutioner.

En metode til at fastsætte det initiale bevillingsniveau kan være at lave en omregningstabel fra den udgiftsbaserede bevilling til den omkostningsbaserede. Et eksempel på en tabel, der omregner fra udgiftsbaserede bevillinger til omkostningsbaserede er vist i tabel 7.3. Her tages udgangspunkt i den udgiftsbaserede bevilling. Derefter korrigeres for de poster, der er ander-

ledes i et omkostningsbaseret bevillingssystem. For eksempel tillægges af- og nedskrivningerne bevillingen, mens udgiften til anskaffelser af aktiver fratrækkes.

Tabel 7.3. Omregningstabel for udgifts- og omkostningsbaserede bevillinger

Udgiftsbaseret bevilling	x
+ Af- og nedskrivninger	x
- Anskaffelser af aktiver	x
- Igangværende arbejde	x
+/- Lagerregulering	x
+/- Ændring i hensættelser	x
+ Tab på debitorer	x
+/- Effekt fra ændrede periodiseringer	x
Omkostningsbaseret bevilling	x

Anm.: Effekten af ændrede periodiseringer vil komme af, at der i højere grad periodiseres i overensstemmelse med de gældende regler.

En sådan mekanisk omregning vil imidlertid kun være et udgangspunkt for fastsættelsen af det initiale bevillingsniveau. Der vil formentlig skulle tages stilling til en eller flere af følgende faktorer:

- Fastsættelsen af et "balanceret" investeringsniveau. Overgangen giver alene et øjebliksbillede af institutionernes investeringsudgifter og afskrivninger. I stedet bør ses på investeringerne gennem en årrække, for at finde en form for balanceret niveau for investeringerne. I en ligevægtssituation vil et sådant niveau for investeringerne svare til afskrivningerne. Når bevillingerne til omkostninger i form af afskrivninger skal bestemmes, må det derfor være ud fra sådanne betragtninger om et balanceret investeringsniveau. I praksis vil det selvfølgelig være særdeles vanskeligt at bestemme et præcist ligevægtsniveau for den enkelte institution.

- Behandlingen af institutioner med et "investeringsefterslæb" eller med overinvesteringer. En institution kan være i en situation, hvor den enten har et "investeringsefterslæb" eller i nogle år har investeret for meget. Her vil det være en selvstændig problemstilling at bringe institutionens aktivmasse tilbage til ligevægtsniveauet.
- Behandlingen af institutioner, hvis aktiviteter er stigende eller faldende. En vanskelig opgave ved fastsættelsen af de initiale bevillinger er de institutioner, der står foran enten en opjustering eller nedjustering af deres aktiviteter. Her vil problemerne formentlig være størst ved nedjusteringer af aktivitetsniveauet. Det bliver en stor budgetmæssig opgave at styre omkostningerne hos institutioner med aktivitetsnedgang. Sådanne institutioner skal ikke kunne påvirke fremtidige bevillinger ved at foretage store investeringer. Et forhold, der kan moderere sådanne institutioners adfærd er dog, at hvis de binder institutionen med store afskrivninger, vil de kun kunne nedjustere deres aktiviteter gennem personaletilpasninger, hvilket for institutionsledelsen næppe er ønskværdigt. Et selvstændigt styringsparameter er samtidig at nedsætte deres lånemuligheder/ låneramme. Institutionerne kan således styres på både deres bevillinger og på deres lånemuligheder

8. Budgetsystemet i Sverige

8.0. Indledning

Til brug for overvejelserne om evt. indførelse af omkostningsbaserede budgetter har arbejdsgruppen afholdt møde den 10. februar 2004 med formanden for de svenske kommunaløkonomer, Lars Niklasson, Lund Kommune. Baggrunden for, at arbejdsgruppen har valgt at fokusere på det svenske budgetsystem, er, at det er omkostningsbaseret, og at der er en fri låneadgang for kommunerne.

Sidstnævnte forhold betyder, at kommunerne kan afveje forskellige investeringsalternativer overfor hinanden uden hensyntagen til evt. lånerestriktioner. Det svarer principielt til den beslutningssituation, som private virksomheder står i ved en investeringsbeslutning. Det giver kommunerne mulighed for at udvise en omkostningsbevidst adfærd.

For en beskrivelse af andre lande, der anvender omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper, henvises til kapitel 3 i Indenrigsministeriets betænkning nr. 1369 fra januar 1999 om det fremtidige budget- og regnskabssystem i kommunerne og amtskommunerne.

8.1. Balancekrav

Ifølge den svenske kommunallov er der et krav om, at kommuner og amter i sin virksomhed skal have "god økonomisk husholdning". Det er siden år 2000 udmøntet ved et krav om, at budgettet skal være i balance, dvs. at indtægterne skal overstige omkostningerne, dvs. at ændringen i egenkapitalen skal være positiv. Balancekravet er både i budget og regnskab defineret i omkostningstermer som i private virksomheder⁴. Kravet indebærer, at driftsomkostninger ikke må finansieres med lån.

⁴ Pensionsforpligtigelser som er optjent før 1998 skal ikke optages som en gæld eller hensættelse i balancen. Som undtagelse fra det omkostningsbaserede princip skal ændringer i denne forpligtelse derfor ikke indgå som en omkostning i balancekravet.

Det tilstræbes, at årets resultat er positivt, således at investeringer på lang sigt kan finansieres uden lån. Den enkelte kommune kan supplere balancekravet med egne målsætninger for kommunens økonomiske udvikling, f.eks. en uændret soliditetsgrad⁵.

Motivet for balancekravet er bl.a. at sikre en tilfredsstillende økonomisk styring i kommuner og amter, og at hver generation dækker sine egne omkostninger, samt at der skabes tillid til kommuner og amter hos kreditgivere og leverandører.

Hvis årsresultatet ifølge regnskabet er negativt, skal reduktionen i egenkapitalen genoprettes i løbet af 2 år. Kommunalbestyrelsen kan, såfremt der findes saglige grunde, beslutte ikke at genoprette egenkapitalen. Det gælder, f.eks. hvis kommunen eller har opbygget en betydelig egenkapital for at kunne modstå fremtidige omkostningsforøgelse eller indtægtstab, eller hvis der opstår et tab i forhold til den bogførte værdi ved afhændelse af et aktiv.

I år 2000 opfyldte ca. 2/3 af kommunerne balancekravet, mens det i 2003 forventes at ca. 3/4 af kommunerne ikke vil opfylde kravet, selv om det er lovfæstet. Der ses således en tendens i retning af, at balancekravet ikke opfattes som et minimumskrav, men snarere som et maksimumskrav. Som begrundelse for den manglende opfyldelse har kommuner og amter anført, at der har været tale om urealiserede kurstab på værdipapirer, store

Udbetalinger af pensionsforpligtigelser optjent før 1998 registreres derimod som omkostninger i resultatopgørelsen (og indgår i balancekravet). Denne model er valgt for at undgå, at ca. 25 pct. af kommunerne og mere end halvdelen af amterne skulle få en negativ egenkapital.

⁵ Soliditetsgrad er et mål for, hvor meget *egenkapitalen* udgør af kommunens totale *aktiver*. En høj soliditetsgrad viser, at kommunen kan gennemføre investeringer uden låntagning.

ikke-forsikrede skader, omfattende organisationsændringer der medfører engangsudgifter til f.eks. aftrædelsesgodtgørelse, indfrielse af garantier for større kulturelle arrangementer mv.

Manglende opfyldelse er hidtil ikke blevet sanktioneret fra statens eller tilsynsmyndighedens side. Alene oppositionen, massemedier og revisorer kan udtale sig kritisk om den manglende overholdelse af balancekravet.

8.2. Finansieringsbudget

Det omkostningsbaserede budget indebærer, at der som udgangspunkt skal udarbejdes et likviditets- eller finansieringsbudget, idet der er en tidsmæssig forskel mellem omkostninger og indtægter på den ene side og ud- og indbetalinger på den anden side. Det gælder især vedrørende afskrivninger og visse pensionsomkostninger.

Da alle investeringer, som der skal afskrives på, skal godkendes af kommunalbestyrelsen, kan finansieringsbudgettet udarbejdes centralt. Delegationen af bevillinger til fagudvalgene skaber ikke usikkerhed om likviditetsbehovet, da disse ikke har mulighed for at prioritere mellem løbende drift og investeringer. Omfanget af investeringerne og dermed afskrivningerne fastlægges af kommunalbestyrelsen. Fagudvalgene kan dog inden for en mindre ramme selv prioritere anlægsinvesteringer.

De centrale dokumenter i den kommunale budgetlægning i Sverige er resultatbudgettet baseret på det balancerede krav og det tilhørende balancebudget, der er et udtryk for den forventede værdi af kommunens aktiver og passiver ved budgetårets udløb. Finansieringsbudgettet er det tredje vigtige dokument, bl.a. fordi det fastlægger kommunens lånebehov.

8.3. Låneadgang

I Sverige er der i modsætning til i Danmark ingen lånebegrænsninger for kommuner. Lån opfattes derfor i Sverige som en slags residualfinansiering, der skal tilvejebringe den nødven-

dige balance i budgettet. Den frie låneadgang indebærer, at de svenske kommuner har mulighed for at udarbejde investeringskalkuler og vælge det alternativ, som giver den bedste totaløkonomi og dermed de laveste omkostninger på lang sigt.

Kommunerne i Sverige har generelt stor kreditværdighed, da de ligesom i Danmark ikke kan gå konkurs som følge af skatteudskrivningsretten. Alligevel er bankerne begyndt at rangordne de svenske kommuner og differentiere udlånsrenten, bl.a. fordi der er en vis risiko for at kommuner med en dårlig økonomi eller ledelse ikke kan indfri ydede lån til det aftalte tidspunkt.

8.4. Sammenfatning

Som fordele ved anvendelsen af omkostningsbaserede principper i både regnskab og budget anføres, at de er blevet lettere at forstå, fordi de som udgangspunkt er opbygget som private virksomheders regnskaber. Dette har samtidig øget de kommunale økonomers kompetence. Endvidere er sammenligneligheden til private leverandører lettere at foretage og muligheden for at privatisere dele af de kommunale opgaver er blevet øget, da der anvendes ensartede budget- og regnskabsprincipper.

Endvidere indebærer den frie låneadgang og større autonomi for de svenske kommuner sammenlignet med de danske kommuner, at de svenske kommuner kan udarbejde investeringskalkuler ligesom private virksomheder og frit kan gennemføre investeringer, der anses for at være rentable. Balancekravet og låneadgangen til alle anlægsinvesteringer betyder endvidere, at hver generation betaler for sit eget forbrug, idet finansieringsopgaven retter sig mod finansiering af kommunens omkostninger og dermed ressourceforbruget.

Til gengæld er kritikken af det svenske budget system, at den frie låneadgang, kombineret med, at kun renter og afskrivninger ved gennemførelse af investeringer indgår i balancekravet, kan indebære en risiko for overinvesteringer, bl.a. i valgår. Den frie låneadgang kombineret med, at det ikke er forbundet med

egentlige sanktioner ikke at opfylde balancekravet betyder endvidere, at kommunerne ikke effektivt kan forhindres i delvis at lånefinansiere den løbende drift og dermed overvælte omkostninger på kommende generationer.

Expertgruppen for studier i offentlig økonomi (ESO), der er en selvstændig tænketank under det svenske finansministerium, har i en rapport fra maj 2002 bl.a. anført, at det er vigtigt, at der indføres troværdige sanktioner, som overvåges, og at der indføres begrænsninger på kommunernes adgang til at gældsætte sig, bl.a. af hensyn til den samlede offentlige gældsætning.

9. Konsekvenser for kommunernes budgetlægning og bevillingsreglerne ved indførelse af omkostningsbevillinger

9.1. Indledning

I dette kapitel redegøres der indledningsvist for de overordnede regler for kommunernes budgetlægning og bevillingsafgivelse. Efterfølgende beskrives det, hvilke konsekvenser indførelse af omkostningsbevillinger har for kommunernes budgetlægning og for bevillingsreglerne, herunder særligt for anlægsanskaffelser og større driftsanskaffelser. Fordele og ulemper ved ændring af bevillingsreglerne vurderes.

9.2. Overordnede regler om kommunernes budgetlægning og bevillingsafgivelse

De overordnede regler om kommunernes budgetlægning og bevillingsafgivelse og regnskab findes i den kommunale styrelseslov. Der er herudover i loven fastsat en række bemyndigelser, der giver indenrigs- og sundhedsministeren hjemmel til at fastsætte nærmere regler.

I henhold til bemyndigelserne i styrelsesloven (primært §§ 46 og 57) er der udstedt bekendtgørelse nr. 1095 af 12. december 2003 om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision m.v. Det centrale i bekendtgørelsen er § 1, stk. 1, hvoraf det fremgår, at der i "Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner" (BRS) fastsættes forskrifter vedrørende formen for kommunernes årsbudget, flerårige budgetoverslag og regnskab, samt regler om specifikationen af de poster på årsbudgettet, hvortil kommunalbestyrelsen ved dets endelige vedtagelse skal tage bevillingsmæssig stilling.

Budget- og regnskabssystemet omfatter i relation til budgettet følgende hovedbestanddele:

- Form- og procedurekrav (BRS kap 5.0-5.2.5)

- Oversigter og bemærkninger til budgettet (BRS kap. 5.2.6-7)
- En autoriseret kontoplan med tilhørende konteringsregler (BRS kap. 2-4)
- Bevillingsregler (BRS kap. 6)

9.2.1. Formkrav

Der er fastsat en række bestemmelser om, hvordan de kommunale budgetter skal opstilles, hvilke poster de skal omfatte m.v. Disse formkrav skal ses i sammenhæng med de forskellige opgaver, som budgettet skal løse. Der skelnes i reglen mellem den finansielle opgave, den bevillingsmæssige opgave og informationsopgaven, jf. kap 4.1.

Herudover er der fastsat følgende formkrav:

- Ifølge § 2 i bekendtgørelse nr. 1095 af 12. december 2003 skal der være *balance mellem indtægter og udgifter* på årsbudgettet og i de flerårige budgetoverslag. For at budgettet kan opfylde den finansieringsmæssige opgave skal budgettet udformes som et *totalbudget*. Det vil sige, at budgettet skal omfatte samtlige driftsposter og anlægsposter samt kapitalbevægelser, som vedrører det pågældende budgetår.
- For de kommunale budgetter gælder som udgangspunkt det såkaldte *centralisationsprincip*. Det vil sige, at samtlige udgifter finansieres under ét af samtlige indtægter. Kommunalbestyrelsen skal således stå frit i sin udgiftsprioritering og ikke være påvirket af, hvilke typer af indtægter der indgår i den samlede finansiering.

For at kommunalbestyrelsen kan have det bedst mulige grundlag for at foretage en økonomisk prioritering skal budgettet derfor opstilles efter et *bruttoposteringsprincip*. Det vil sige, at udgifter og indtægter skal opføres og specificeres hver for sig i budgettet.

- Sammen med budgettet udarbejdes og vedtages en *flerårsoversigt*, der indeholder budgetoverslag for minimum en treårig periode. Kommunalbestyrelsens vedtagelse af budgetoverslag er et lovkrav. Formålet er at sikre, at der sker en vurdering af de langsigtede virkninger, som beslutningerne i årsbudgettet er udtryk for.
- *Årsbudgettet* udarbejdes i det pris- og lønniveau, der forventes at være gældende i budgetåret. *Budgetoverslagene* i *flerårsoversigten* udarbejdes for hovedkonto 0-6 (drift, refusion og anlæg) i budgetårets priser (faste priser), mens hovedkonto 7 og 8 udarbejdes i det enkelte overslagsårs pris- og lønniveau (løbende priser).

9.2.2. Oversigter og bemærkninger

Med henblik på at løse informationsopgaven, jf. kap. 4, indeholder budget- og regnskabssystemet en række oversigter, som belyser den samlede kommunale aktivitet.

Bemærkningerne, der uddyber oplysningerne i oversigterne, har til opgave at give kommunalbestyrelsen de fornødne baggrundsoplysninger til politisk og økonomisk bedømmelse af de budgetteringsmæssige forudsætninger og indhold.

De obligatoriske oversigter vedrørende budgettet, der i vidt omfang skal udarbejdes i overensstemmelse med fastsatte formkrav, er følgende:

- Hovedoversigt til budgettet
- Sammendrag af budgettet
- Specifikation til budgettet
- Særlige skatteoplysninger
- Særlige budgetoplysninger
- Budgetteringsforudsætninger
- Takstoplysninger

- Aktivitets- og ressourceoversigt vedrørende sygehuse

Obligatoriske oversigter, hvor der ikke er fastsat særlige formkrav, er følgende:

- Bevillingsoversigt
- Investeringsoversigt
- Takstoversigt

Hovedoversigtens formål er at give et summarisk overblik over de budgetterede aktiviteter og deres finansiering. Hovedoversigten danner bl.a. basis for en første opgørelse i Indenrigs- og Sundhedsministeriet af den kommunale sektors budgetter.

Sammendraget af budgettet tjener ligesom hovedoversigten informations- og statistikformål, mens specifikationer til budgettet udgør den detaljerede budgetindberetning til de centrale myndigheder.

Bevillingsoversigten er den centrale oversigt. For oversigten og de dertil knyttede budgetbemærkninger gælder, at det klart skal fremgå til hvilket udvalg eller hvilken administrativ enhed en bevilling er givet, samt hvilket område eller hvilken aktivitet bevillingen omfatter, afgrænset ud fra kontoplanen. Endvidere skal det angives, med hvilke beløb bevillingen er givet samt hvilke forhold og betingelser, der eventuelt gælder for bevillingens udnyttelse.

Investeringsoversigten redegør i skematisk form for de af kommunalbestyrelsen afgivne anlægsbevillinger. For hver bevilling vises bl.a. sammenhængen med de på årsbudgettet og i budgetoverslagsårene opførte rådighedsbeløb.

For en yderligere beskrivelse af formålet og indholdet med de oversigter, der ikke er omtalt, henvises til BRS kap. 5.2.6

Bemærkningerne har til opgave at uddybe oplysningerne i oversigterne og give kommunalbestyrelse, amtsråd og forvaltning den fornødne baggrund for en politisk og økonomisk bedømmelse af budgettets forudsætninger og indhold. Bemærkningerne til budgettet har desuden en bevillingsmæssig funktion, idet de f.eks. kan indeholde oplysninger om bevillingernes materielle indhold, om eventuelle forbehold og betingelser for bevillingernes udnyttelse, og om mulighederne for omflytning af beløb mellem forskellige drifts- eller anlægsposter inden for samme bevillingsområde o.l.

9.2.3. Kontoplanens opbygning og konteringsreglerne

Den autoriserede kontoplan benyttes ved såvel budgetlægning som regnskabsføring. Kontoplanen er opbygget sådan, at kontonummer består af 12 cifre. Dette er dog et minimumskrav, og det står enhver kommune frit for at lave underopdelinger med yderligere specifikationer.

Kontoplanen er formålsopdelt med henblik på at understøtte prioriteringsopgaven. Hovedkonti (1. ciffer) og funktioner (2. og 3. ciffer) anvendes til opdeling af den kommunale virksomhed. Selve løsningen af den realøkonomiske opgave, dvs. oplysning om, hvordan en ydelse frembringes (ved eget personale, dvs. løn, eller ved fremmed tjenesteydelse), opfattes som noget sekundært, der registreres bagerst i kontonummeret (artsopdelingen fremgår af 11. og 12. ciffer).

I forbindelse med den gradsvise implementering af det omkostningsbaserede regnskab er der autoriseret en særlig hovedart 0, Beregnede omkostninger, der anvendes til at periodisere kommunernes omkostninger. Der sondres mellem følgende omkostningsarter:

- 0.1 Afskrivninger
- 0.2 Lagerforskydninger
- 0.4 Forrentning

- 0.5 Øvrige beregnede og overførte udgifter/omkostninger – frivillig
- 0.6 Øvrige beregnede og overførte udgifter/omkostninger – obligatorisk
- 0.8 Beregnede og overførte indtægter
- 0.9 Modregningskonto

I 2004 er det frivilligt i regnskabet at anvende art 0.2-0.5 og 0.8, mens det er obligatorisk at registrere omkostninger i form af bl.a. afskrivninger (art 0.1) og optjening af pensionsret for erhvervsaktive tjenestemænd (art 0.6).

En modregningskonto (art 0.9) sikrer, at kun poster med finansiell betydning kan øve indflydelse på kommunens eksterne regnskab. Således neutraliseres poster under hovedart 0 i forhold til det samlede regnskab for hovedkonto 0-8.

Udvidelsen af kontoplanen med hovedart 0 og de tilhørende konteringsregler er tilrettelagt således, at undertrykkes hovedart 0 kan det hidtil kendte drifts- og anlægsudgiftsregnskab udtrækkes. Medtages derimod hovedart 0 fås et omkostningsregnskab på hovedkonto 0-7.

Hovedart 0 er tiltænkt også at kunne anvendes i et omkostningsbaseret budget.

9.3. Bevillingsregler

9.3.1. Bevillingsmyndigheden

Årsbudgettets *bevillingsmæssige funktion* er direkte fastsat i den kommunale styrelseslovs § 40, stk. 1. Det fremgår heraf, at de poster på årsbudgettet, hvortil kommunalbestyrelsen har taget bevillingsmæssig stilling, afgiver den bindende regel for det næste års kommunale forvaltning. Det fremgår endvidere, at årsbudgettet afgiver den bindende regel for størrelsen af næste års kommunale skatteudskrivning.

Af den kommunale styrelseslovs § 40, stk. 2 fremgår det, at *bevillings-myndigheden er hos kommunalbestyrelsen*. Samtidig præciseres det, at foranstaltninger, der vil medføre indtægter eller udgifter, som ikke er bevilget i forbindelse med vedtagelsen af årsbudgettet, ikke må iværksættes, før kommunalbestyrelsen har meddelt den fornødne bevilling.

Denne lovbestemmelse betyder, at det *ikke* er tilladt for kommunalbestyrelsen at delegere bevillingsmyndigheden.

Hovedreglen om forbud mod delegation af bevillingsmyndigheden betyder imidlertid ikke, at alle udgifts- eller indtægtsmæssige dispositioner i kommunen skal forelægges for kommunalbestyrelsen. Bestemmelsen er således ikke til hinder for, at kommunalbestyrelsen ved sin bevillingsafgivelse anvender *bevillingsrammer*, der overlader kompetence og ansvar for bevillingernes anvendelse og overholdelse til de stående udvalg - og videre til de udførende led i de kommunale forvaltninger og institutioner.

Det vil som regel være økonomiudvalget og de stående udvalg, som ved kommunalbestyrelsens bevillingsafgivelse bemyndiges til at afholde udgifter og oppebære indtægter. Udvalgene kan herefter beslutte at delegere dispositionskompetence og –ansvar videre til den kommunale forvaltning, institutionsledere m.v.

9.3.2. Bevillingstyper

Der sondres i de kommunale bevillingsregler mellem tre typer af bevillinger:

- Driftsbevillinger
- Anlægsbevillinger
- Tillægsbevillinger

I det efterfølgende redegøres alene for reglerne vedrørende drifts- og anlægsbevillinger, da omkostningsbevillinger ikke vil

indebære en ændring af indholdet af bevillingstypen tillægsbevillinger.

9.3.2.1. Driftsbevillinger

Driftsbevillinger er ét-årige og gives til driftsudgifter og –indtægter samt statsrefusioner. Reglerne vedrørende afgivelse af driftsbevillinger gælder endvidere for renteudgifter og –indtægter, afdrag på udlån, afdrag på optagne lån, tilskud og udligning, herunder udligning af moms, og skatter.

Driftsbevillinger afgives i forbindelse med budgetvedtagelsen og skal fremgå af den til budgettet knyttede bevillingsoversigt. I bemærkningerne til budgettet kan der endvidere være fastsat vilkår for bevillingernes udnyttelse.

Driftsbevillinger må ikke overskrides, forinden der er indhentet en tillægsbevilling.

Kommunalbestyrelsen skal ved årsbudgettets endelige vedtagelse som mindstekrav tage bevillingsmæssig stilling til budgettets driftsposter specificeret på udvalgsniveau. Kommunalbestyrelsen kan efter denne bestemmelse frit vælge at afgive et større eller mindre antal bevillinger - i sidste instans én enkelt samlet bevilling – til de enkelte udvalg. Afhængigt heraf vil de enkelte bevillinger kunne omfatte et mindre eller større område af aktiviteterne under de enkelte udvalg.

9.3.2.2. Anlægsbevillinger

Anlægsbevillinger kan være ét- eller flerårige og gives til anlægsudgifter og –indtægter. Reglerne vedrørende afgivelse af anlægsbevillinger gælder endvidere for udlån og lånoptagelse.

Anlægsbevillinger kan afgives på ethvert tidspunkt i regnskabsåret. Afgivelsen kan således - men behøver ikke - finde sted i forbindelse med budgetvedtagelsen.

Det er imidlertid en forudsætning for anlægsbevillingens udnyttelse, at der i budgettet er afsat et rådighedsbeløb til afholdelse af de med anlægsarbejdet forbundne udgifter og indtægter.

Det er med andre ord en betingelse for et anlægsarbejdes igangsætning, at der både foreligger en anlægsbevilling og på budgettet er afsat det nødvendige rådighedsbeløb.

Som udgangspunkt skal der gives en særskilt anlægsbevilling til hvert enkelt anlægsarbejde. Bevillingsreglerne rummer dog mulighed for at fravige denne hovedregel og slå flere anlægsarbejder sammen i én anlægsbevilling, såfremt det drejer sig om mindre, ensartede anlægsprojekter.

Såfremt de pågældende anlægsarbejder alle henhører under samme udvalg, kan rammebevillingen gives til dette udvalg, som ligeledes tildeles rådighedsbeløbet i budgettet. Vedrører anlægsarbejderne flere udvalgsområder vil rammebevillingen (og rådighedsbeløbet) kunne gives til økonomiudvalget, såfremt det ikke strider mod de i styrelsesvedtægten fastlagte kompetenceforhold.

Når muligheden for at afgive rammebevillinger omfattende flere anlægsarbejder er begrænset til mindre og sammenhængende arbejder, skyldes det, at større anlægsarbejder i reglen har så betydelige planlægningsmæssige og langsigtede driftsøkonomiske konsekvenser, at de bør behandles af den samlede kommunalbestyrelse.

Det er som omtalt ovenfor en betingelse for et anlægsarbejdes igangsætning, at der både foreligger en anlægsbevilling, og at der er afsat et rådighedsbeløb på budgettet.

For rådighedsbeløb vedrørende anlægsarbejder gælder tilsvarende regler om bevillingsniveau som for driftsbevillinger, dvs. kommunalbestyrelsen skal ved årsbudgettets endelige vedtagelse som mindstekrav tage stilling til budgettets rådigheds-

beløb vedrørende anlægsarbejder specificeret på udvalgsniveau.

Kommunalbestyrelsen har altså mulighed for ved budgetvedtagelsen at slå rådighedsbeløb sammen for anlægsarbejder, der henhører under det samme udvalg. Benytter kommunalbestyrelsen denne mulighed, vil det pågældende udvalg få en større dispositionsfrihed, idet udvalget kan kompensere overskridelse af ét rådighedsbeløb med besparelse på et andet uden på forhånd at indhente en tillægsbevilling fra kommunalbestyrelsen.

9.3.3. Sondring mellem drift og anlæg

Det anføres i kap 2.2. i "Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner", at det ikke er muligt - og næppe heller hensigtsmæssigt - at give en udtømmende beskrivelse af de forhold, der må indgå i overvejelserne omkring sondringen mellem driftsudgifter og anlægsudgifter. Dette vil nemlig i vidt omfang bero på den konkrete situation. Der kan således være eksempler på aktiviteter eller anskaffelser, som det i nogle situationer vil være mest nærliggende at henføre til driftssiden - i andre til anlægssiden.

Som nogle mere *generelle forhold*, der må indgå i overvejelserne om sondringen mellem driftsudgifter og anlægsudgifter peges der på følgende:

- En vurdering af udgiftens *størrelse og karakter (type)* i forhold til den pågældende institutions eller aktivitets sædvanlige udgiftsniveau
- En vurdering af, om der som følge af udgiften sker en *væsentlig ændring* i den pågældende institutions eller aktivitets sædvanlige udgiftsniveau
- *Styringsmæssige overvejelser*. Der er forskel på de bevillingsprocedurer, som skal gå forud for afholdelse af henholdsvis drifts- og anlægsudgifter. For driftsudgifternes vedkommende er bevillingsafgivelsen knyttet til vedtagel-

sen af budgettet. For anlægsudgifternes vedkommende sker bevillingsafgivelsen derimod ved vedtagelsen af en anlægsbevilling for det enkelte anlægsprojekt.

- *Nybyggeri* af større omfang bør altid henføres til anlægssiden
- Udgifter til ombygning, renovering m.v. vedrørende *lejede lokaler* bør som hovedregel henføres til driftssiden. Der kan dog forekomme situationer, hvor lejemålets længde og udgiftens størrelse kan begrunde en henføring til anlægssiden.

I den kommunale kontoplan anvendes "dranst"-værdien 1 for driftsudgifter og "dranst"-værdien 3 for anlægsudgifter.

Det bemærkes, at der ikke anvendes den samme sondring mellem drift og anlæg i forbindelse indregning og måling af materielle og immaterielle aktiver i den kommunale balance.

Hovedreglen er her, at et aktiv skal indregnes i balancen, når det har en værdi på 100.000 kr. eller derover, og at det forventes anvendt i mere end et regnskabsår, samt at aktivets værdi kan måles pålideligt. Der er frivilligt at indregne aktiver med en værdi i intervallet 50.000-100.000 kr.

Reglerne for aktivering indebærer således, at det ikke alene er anlægsinvesteringer, der skal aktiveres og afskrives, mens også større driftsanskaffelser.

9.4. Omkostningsbaseret budgetmodel

9.4.1. Indledning

Et omkostningsbaseret budget skal principielt opbygges på samme måde som et omkostningsbaseret regnskab af hensyn til budgetopfølgningen og bevillingskontrollen.

I henhold til årsregnskabsloven skal årsrapporten, der er baseret på omkostningsbaserede principper, mindst bestå af følgende elementer:

1. Ledespåtegning
2. Resultatopgørelse
3. Balance
4. Pengestrømsopgørelse (pengestrømsanalyse)
5. Noter, herunder redegørelse for anvendt regnskabspraksis og opgørelse af bevægelserne i egenkapitalen
6. Ledelsesberetning
7. Revisionspåtegning

Selve årsregnskabet består af punkt 2-5. Kravene til udformningen af den kommunale årsrapport baseret på omkostningsprincipperne drøftes for tiden i Indenrigs- og Sundhedsministeriets Budget- og regnskabsudvalg. Dette drøftes derfor ikke yderligere i denne sammenhæng, idet der dog i det efterfølgende skitseres, hvordan en omkostningsbaseret resultatopgørelse, balance og pengestrømsopgørelse til brug for budgetlægningen i kommunerne og amterne kan opstilles med udgangspunkt i årsregnskabslovens principper.

9.4.2. Resultatbudget

Formålet med resultatbudgettet er lighed med resultatopgørelsen i regnskabet at vise, hvorvidt indtægterne kan dække årets omkostninger (periodiserede udgifter). Resultatet øger eller mindsker kommunens egenkapital. I Sverige er der som beskrevet i kapitel 7 et balancekrav, der indebærer, at indtægterne både i budget og regnskab skal overstige omkostningerne.

Resultatbudgettet kan opstilles på forskellige måder, idet der kan foretages en forskelligartet specifikation og gruppering af årets indtægter og udgifter. En opstilling kunne f.eks. være som vist i nedenstående eksempel:

<u>I. Det skattefinansierede område</u>	<u>Mio. kr.</u>
Indtægter (inkl. refusion) hkt. 0 samt 2-6	15
Omkostninger, hkt. 0 samt 2-6	-100
<i>Heraf:</i>	
Afskrivninger, hkt. 0 samt 2-6	-10
Hensættelser (tjenestemandspensioner), hkt. 0 samt 2-6	-5
Øvrige periodiserede omkostninger, hkt. 0 samt 2-6	-3
Nettoomkostninger	-85
Skatteindtægter, fkt. 7.90-7.96	75
Tilskud og udligning, fkt. 7.79-7.87	10
Finansielle indtægter, fkt. 7.05-7.78	4
Finansielle omkostninger, fkt. 7.05-7.78	-3
Resultat før ekstraordinære poster	1
Ekstraordinære indtægter, hkt. 0-6	1
Ekstraordinære omkostninger, hkt. 0-6	0
Årets forventede resultat af det skattefinansierede område	2
<u>II. Forsyningsområdet</u>	
Indtægter, hkt. 1	20
Omkostninger, hkt. 1	-25
<i>Heraf:</i>	
Afskrivninger, hkt. 1	-5
Hensættelser (tjenestemandspensioner), hkt. 1	-2
Øvrige periodiserede omkostninger, hkt. 1	-1
Nettoomkostninger	-5
Finansielle indtægter, fkt. 7.05-7.78	2
Finansielle omkostninger, fkt. 7.05-7.78	-1
Resultat før ekstraordinære poster	-4
Ekstraordinære indtægter, hkt. 0-6	0
Ekstraordinære omkostninger, hkt. 0-6	
Årets forventede resultat af forsyningsområdet	-4
III. Kommunens samlede forventede resultat	-2

I eksemplet er der sondret mellem resultatet af det skattefinansierede område og forsyningsområdet, der er takstfinansieret. På indtægtssiden er der sondret mellem kommunens primære indtægter, som er skatter og statstilskud samt takster mv., og sekundære indtægter, som er finansielle og ekstraordinære indtægter. Tilsvarende er der på omkostnings-siden skelnet mellem primære og sekundære omkostninger. Den endelige opstilling af resultatbudgettet skal afstemmes med de anbefalinger, som Indenrigs- og Sundhedsministeriets Budget- og regnskabsudvalg måtte fremkomme med vedrørende resultatopgørelsen i årsregnskabet.

9.4.3. Balance

I lighed med årsregnskabet skal budgettet også indeholde en forventet balance, der viser værdien af kommunens eller amtskommunens materielle, immaterielle aktiver samt finansielle aktiver og passiver, idet der ved passiver forstås summen af egenkapital og forpligtelser.

Det er i Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner autoriseret, at balancen skal opstilles på følgende måde:

AKTIVER

Materielle anlægsaktiver (funktionerne 9.81-9.84)

Immaterielle anlægsaktiver (funktion 9.85)

Finansielle anlægsaktiver (funktionerne 9.22-9.27 og 9.30-9.35)

Omsætningsaktiver - varebeholdninger (funktion 9.86)

Omsætningsaktiver – fysiske anlæg til salg (funktion 9.87)

Omsætningsaktiver - tilgodehavender (funktionerne 9.12-9.19)

Omsætningsaktiver - værdipapirer (funktionerne 9.08-9.11 og 9.20-9.21)

Likvide beholdninger (funktionerne 9.01-9.05)

PASSIVER

Egenkapital (funktionerne 9.91-9.99)

Hensatte forpligtelser (funktion 9.90)

Langfristede gældsforpligtelser (funktionerne 9.63-9.79)

Nettogæld vedrørende fonds, legater, deposita m.v. (9.36-9.49)

Kortfristede gældsforpligtelser (funktionerne 9.50-9.62)

Den forventede balance i budgettet vil naturligt skulle opstilles efter samme form som balancen i årsregnskabet.

Ud fra kommunens balance og resultatopgørelse vil dens forventede økonomiske situation ved udgangen af budgetåret kunne bedømmes. Det er analogt til analysen af en privat virksomheds økonomiske situation ud fra dets regnskab. Bedømmelsen af en privat virksomhed kan dog ikke foretages ud fra budgettet, da dette ikke er offentligt tilgængeligt.

Der er imidlertid væsentlige forskelle mellem bedømmelsen af en kommunes og en privat virksomheds økonomiske stilling. F.eks. giver det ikke mening at opgøre rentabiliteten af en kommune i form af en afkastningsgrad, da det ikke er et formål for en kommune at give overskud.

Derimod kan en kommunes likviditet f.eks. bedømmes ud fra, om de kortsigtede gældsforpligtelser kan finansieres af de likvide midler, dvs. at kommunen kan imødekomme udbetalinger uden træk på kassekredit eller frasalg af aktiver.

Ligeledes kan en kommunes soliditet opgøres, dvs. dens evne til at bære tab. Soliditetsgraden defineres som forholdet mellem egenkapitalen og den samlede aktivmasse. F.eks. har Lund Kommune i Sverige et politisk målsætning om en uændret soliditetsgrad. Det bemærkes, at sammenlignende analyser af f.eks. enkeltkommuners soliditet skal foretages med en vis forsigtighed, da der kan være forskel i den anvendte regnskabspraksis ved f.eks. værdiansættelse af fysiske aktiver. Derimod kan der foretages sammenlignende analyser over tid for en-

keltkommuner under forudsætning af uændret regnskabspraksis.

9.4.4. Pengestrømsopgørelse

Det nuværende bevillingssystem bygger på, at bevilgede udgifter normalt udløser en betaling, og at der kun er ringe tidsmæssig forskel mellem bevillingen og betalingen.

Den ændrede periodisering i et omkostningsbevillingssystem medfører en større forskel mellem bevillingen og behovet for likviditet. Anskaffelser vil ikke indgå i bevillingen, men udløse behov for en betaling. Omvendt vil der i bevillingen efterfølgende indgå afskrivninger på anskaffelser og andre kalkulatoriske poster, som ikke medfører et likviditetsbehov. En omkostningsbevilling kan altså være både større og mindre end likviditetsbehovet afhængig af, hvornår sammenligningen foretages.

Ved anvendelse af omkostningsbevillinger ændres der ikke på, at finansieringen af det kommende års udbetalinger og den kommunale skatteudskrivning skal fastsættes i forbindelse med budgetvedtagelsen. Der skal foretages en prioritering mellem skatter, drifts- og anlægsindtægter, statsrefusion, tilskud og udligning, renter, kasseforbrug og lån.

Det indebærer, at der med udgangspunkt i resultatbudgettet skal udarbejdes et finansieringsbudget, der viser finansieringen af den budgetterede aktivitet.

En måde at opgøre dette på er at anvende en pengestrømsopgørelse, der viser, hvor meget henholdsvis budgetårets drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter i kommunen eller amtet forventes at bidrage med af likvide midler. I årsregnskabsloven er der krav herom, ligesom likviderne primo og ultimo året skal vises. Nedenfor er vist opstillingen af en pengestrømsopgørelse med udgangspunkt i eksemplet i afsnit 9.4.2.

	<u>Mio.kr.</u>
Årets nettoomkostninger, hkt. 0-6	-90
+ afskrivninger, hkt. 0-6	15
+ hensættelser (tjenestemandspensioner), hkt. 0-6	7
+ øvrige periodiserede omkostninger, hkt. 0-6	4
+ skatteindtægter, fkt. 7.90-7.96	75
+ tilskud og udligning, fkt. 7.79-7.87	10
+ finansindtægter, fkt. 7.05-7.78	6
- finansudgifter, fkt. 7.05-7.78	-4
+ ekstraordinære indtægter, hkt. 0-6	1
- ekstraordinære udgifter, hkt. 0-6	0
Likvide midler fra årets virksomhed	24
Investeringer	
- nettoinvesteringer, hkt. 0-6	-20
Likvide midler fra investeringer	-20
Finansiering	
+ lånoptagelse, fkt. 8.63-8.78	5
- afdrag på lån, fkt. 8.63-8.78	-15
+ øvrige finansforskydninger, fkt. 8.12-8.62 og 8.79-8.90	3
Likvide midler fra finansieringsvirksomheden	-7
Ændring i likvide midler, fkt. 8.01-8.113	-3
Likvider, primo budgetåret	20
Likvider, ultimo budgetåret	17

Det fremgår af eksemplet, at afskrivninger, hensættelser til tjenestemandspensioner og andre periodiserede omkostninger på i alt 26 mio. kr. kan modregnes i nettoomkostningerne på 90 mio. kr., da der ikke er forbundet en udbetaling med disse.

Årets virksomhed, herunder skatteindtægter og generelle tilskud og udligning, bidrager med i alt 24 mio. kr. Nettoinvesteringerne, der ikke indgår i resultatbudgettet, indebærer et likviditets-træk på 20 mio. kr. Finansieringsaktiviteten bidrager med et ne-

gativt resultat på 7 mio. kr. Kassebeholdningen reduceres på den baggrund med i alt 3 mio. kr.

9.4.5. Kontoplan

Som anført i afsnit 9.2.3 består den nuværende kontoplan af hovedart 1-9, som kan henføres til udgiftsbaserede system. Kontoplanen er senest blevet suppleret med hovedart 0, som bruges til periodisering af omkostninger, f.eks. afskrivninger.

Ved anvendelse af samtlige hovedarter kan der opstilles et omkostningsbaseret budget.

I et omkostningsbaseret budgetsystem skal anskaffelser, der skal aktiveres på balancen, fortsat budgetteres på de "udgiftsbaserede" arter. Da anskaffelsen ikke må påvirke det omkostningsbaserede budget, skal udgiften omkonteres til statusbalancen via hovedkonto 8 ved anvendelse af art 0.0 Statuskonteringer, jf. nedenstående eksempel.

Eksemplet viser "omkonteringen" af anskaffelsesudgiften til balancen ved køb af en grund til 2 mio. kr. Grunden skal i dette eksempel anvendes til opførelse af en ny skole

<u>Grundkøb</u>					
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Anlæg x-skole 3.01.3.sted.10.26</th> <th>Kassen 801.5.xxxx.xx.xx</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2.000</td> <td>2.000</td> </tr> </tbody> </table>	Anlæg x-skole 3.01.3.sted.10.26	Kassen 801.5.xxxx.xx.xx	2.000	2.000
Anlæg x-skole 3.01.3.sted.10.26	Kassen 801.5.xxxx.xx.xx				
2.000	2.000				
Købesum					
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Anlæg x-skole 301.3.sted.10.00</th> <th>Grunde og bygninger 881.5.xxxx.03.00</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2.000</td> <td>2.000</td> </tr> </tbody> </table>	Anlæg x-skole 301.3.sted.10.00	Grunde og bygninger 881.5.xxxx.03.00	2.000	2.000
Anlæg x-skole 301.3.sted.10.00	Grunde og bygninger 881.5.xxxx.03.00				
2.000	2.000				
"Omkontering til balancen via art 0					

		Grunde og bygninger 981.8.xxxx.03		Modpost skattefinans. aktiver 993.9.xxxx.xx	
Afledte posteringer på hovedkonto 9		2.000			2.000

I et omkostningsbaseret system skal budgetteringen og konteringen som udgangspunkt ske som hidtil i det udgiftsbaserede system. Dog skal det sikres, at omkostningerne periodiseres korrekt ved brug af hovedart 0.

9.5. Konsekvenser ved overgang til omkostningsbevillinger

9.5.1 Overordnede principper for kommunernes budget

Overgang til omkostningsbaserede bevillinger vil indebære, at et af de centrale overordnede principper for det kommunale budget om, at det skal omfatte samtlige drifts-, anlægs- og kapitalposter med henblik på at kunne løse den *finansieringsmæssige opgave*, ikke umiddelbart kan opfyldes på sammen enkle måde som i det udgiftsbaserede system. Det skyldes, at der ved omkostningsbevillinger i modsætning til udgiftsbaserede bevillinger kan være en væsentlig forskel mellem bevillinger og udbetalinger/likviditetsbehov. I det udgiftsbaserede system optages f.eks. anlægsudgifter fuldt i budgettet i det år, hvor udgiften forventes afholdt, mens den i det omkostningsbaserede budget indgår med årets afskrivninger, idet der i det omkostningsbaserede system foretages en periodisering af omkostninger, der vedrører flere år.

Løsningen af den finansieringsmæssige opgave skal der derfor ske ved, at der i tilknytning til budgetsystemet udarbejdes en pengestrømsopgørelse eller finansieringsbudget, som anført i

afsnit 9.4.4. På denne måde kan de likviditetsmæssige konsekvenser af budgettet udledes.

For så vidt angår *centralisationsprincippet*, om at samtlige udgifter skal finansieres under ét af samtlige indtægter, og bruttoposteringsprincippet, om at udgifter og indtægter skal specificeres hver for sig, ændres der ikke på, at disse principper fortsat vil gælde også i et omkostningsbaseret budgetsystem.

Ligeledes skal der fortsat udarbejdes en *flerårsoversigt*, som skal vedtages af kommunalbestyrelsen. I tilknytning til flerårsoversigten skal der ligesom til årsbudgettet udarbejdes en oversigt, der redegør for samtlige indtægter og udgifter afledt af det flerårige omkostningsbaserede omkostningsbudget.

9.5.2. Oversigter og bemærkninger

Ved anvendelse af omkostningsbaserede budgetter vil kommuner og amtskommuner skulle udarbejde et resultat-, balance- og finansieringsbudget, som beskrevet i afsnit 9.4. Der er tale om nye oversigter i tilknytning til budgettet, som ikke udarbejdes i dag i forbindelse med det udgiftsbaserede budgetsystem.

9.5.2.1. Hovedoversigt

Finansieringsbudgettet er stort set identisk med den eksisterende hovedoversigt, idet finansieringsbudgettet dog indeholder periodiserede omkostninger. Endvidere er drifts- og investeringsvirksomheden ikke opdelt på hovedkonti, som i den eksisterende hovedoversigt.

Såfremt aftalesystemet mellem regeringen og de kommunale parter af hensyn til muligheden for at følge den kommunale økonomis påvirkning af den samlede samfundsøkonomi fortsat vil være udgiftsbaseret, vil der være behov for at tilpasse finansieringsbudgettet, så det kan honorere de samme oplysninger, som den eksisterende hovedoversigt. Det kan ske ved, at omkostningerne forbundet med drifts- og anlægsvirksomheden i det viste finansieringsbudget i afsnit 9.4.4 fordeles på

hovedkonto 0-6, og at de periodiserede omkostninger i form af afskrivninger, hensættelser til tjenemandspensioner m.v. udskilles fra de øvrige omkostninger. Dette kan ske ved brug af hovedart 0.

Det reviderede finansieringsbudget vil herefter se således ud:

	Budget	
	Omkostninger	Indtægter
A. Driftsvirksomhed		
0. Byudvikling, bolig- og miljøforanstaltninger		
Heraf periodiserede omkostninger (hovedart 0)		
1. Forsyningsvirksomheder		
Heraf periodiserede omkostninger (hovedart 0)		
Heraf refusion		
osv.		
Driftsvirksomhed i alt		
Heraf periodiserede omkostninger (hovedart 0)		
Heraf refusion		
B. Investeringer		
0. Byudvikling, bolig- og miljøforanstaltninger		
1. Forsyningsvirksomheder mv.		
Osv.		
C. Renter, tilskud, udligning, skatter m.v. (hovedkonto 7)		
Renter, kurstab og kursgevinster, fkt. 7.05-7.78		
Tilskud og udligning, fkt. 7.79-7.87		
Skatter, fkt. 7.90-7.96		
D. Balanceforskydninger (hovedkonto 8)		
Optagne lån, fkt. 8.63-8.78		
Afdrag på lån, fkt. 8.63-8.78		
Ændring i likvide aktiver, fkt. 8.01-8.11		
Øvrige balanceforskydninger, fkt. 8.12-8.62 og 8.79-8.90		
Ændring i egenkapital, fkt. 8.91-8.99		

9.5.2.2. Bevillingsoversigt

Da resultatbudgettet ikke er et tilstrækkeligt administrativt grundlag for kommunen eller amtet, skal dette nedbrydes i selvstændige bevillinger til udvalgene eller de administrative enheder. Denne bevillingsoversigt vil for driftsbevillingernes vedkommende være identisk med den eksisterende bevillingsoversigt i det udgiftsbaserede system, bortset at periodiserede omkostninger (hovedart 0) vil indgå i bevillingsgrundlaget.

Fastsættelsen af det initiale bevillingsniveau ved overgang til omkostningsbaserede bevillinger er for det statslige område nærmere beskrevet i afsnit 7.5.1. Disse principper vil som udgangspunkt også kunne anvendes i den kommunale sektor, idet dog Budget- og regnskabsudvalget under Indenrigs- og Sundhedsministeriet nærmere bør beskrive, hvordan bevillingsoversigten kan udarbejdes, hvis der træffes beslutning om overgang til anvendelse af omkostningsbaserede bevillinger.

9.5.2.3. Investeringsoversigten

Investeringsoversigten til budgettet bør fortsat opgøres efter udgiftsbaserede principper, dvs. at de nuværende rådighedsbeløb skal fremgå af oversigten. I modsat fald kan betydningen og rækkevidden af de kommunale anlægsinvesteringer blive undervurderet, da det alene er årets afskrivninger, der indgår i årsbudgettet. Dette uddybes nærmere i afsnit 9.5.4.1. Investeringsoversigten opretholdes som udgangspunkt uændret.

9.5.2.4. Specifikationer til budgettet

Specifikationer til budgettet bør udarbejdes og indberettes til de centrale myndigheder med udgangspunkt i den eksisterende kontoplan, bl.a. af hensyn til opstillingen af det samlede nationalregnskab. Dvs. at både de udgifts- og omkostningsbaserede artsoplysninger (henholdsvis hovedart 1-9 og 0) skal indberettes.

9.5.3. Regnskab

Ved evt. overgang til omkostningsbaserede bevillinger vil det være naturligt, at kommunens eksterne regnskab overgår fra at være udgiftsbaseret til at være omkostningsbaseret, idet budget og regnskab af hensyn til bl.a. bevillingskontrollen bør udarbejdes efter samme principper.

Det medfører, at der i regnskabet skal anvendes både de eksisterende udgiftsbaserede hovedarter 1-9 samt og hovedart 0, som bruges til at foretage en korrekt periodisering af omkostningerne.

De nærmere formkrav og retningslinjer for udarbejdelsen af det eksterne regnskab ved evt. overgang til omkostningsbaserede bevillinger vil skulle udarbejdes af Indenrigs- og Sundhedsministeriets budget- og regnskabsudvalg.

9.5.4. Bevillingsreglerne

9.5.4.1. Anlægsbevillinger

I det nuværende bevillingssystem føres drifts- og anlægsudgifter på hver sin bevillingstype. Denne opdeling er som udgangspunkt ikke forenelig med styringen og terminologien i et omkostningsbevillingssystem, hvor der ikke sondres mellem omkostninger efter, hvad de hidrører fra, og hvor afgrænsningen af anlægsinvesteringer er langt bredere end i det nuværende system. Alle fysiske aktiver, der indregnes i balancen, betragtes således som anlægsinvesteringer.

I en omkostningsbaseret bevillingsmodel skal bevillingstypen driftsbevilling omfatte samtlige omkostninger, herunder afskrivninger af aktiver. Hermed afspejler bevillingsstrukturen den grundlæggende styringsfilosofi, at der styres på omkostningerne principielt uafhængigt af, om de hidrører fra langfristede investeringer, materielanskaffelser eller personale.

Omkostningsbevillinger indebærer, at anlægsbevillinger principielt kan afskaffes, da beslutninger om gennemførelse af anlægsinvesteringer træffes inden for rammerne af driftsbevillingerne. Det vil imidlertid være meget vidtgående at afskaffe anlægsbevillinger som bevillingstype. Det skyldes, at større anlægsarbejder i reglen har så betydelige planlægningsmæssige og langsigtede driftsøkonomiske konsekvenser, at de bør behandles af den samlede kommunalbestyrelse. Endvidere vil en omkostningsbevillingsmodel, hvor selve investeringsudgiften ikke bevilges, men i praksis fordeles over aktivets levetid, kunne give anledning til "overinvesteringer" foretaget af fagudvalgene og medføre et ikke styrbart træk på kommunens likviditet.

Resultatbudgettet indeholder samtlige omkostninger og indtægter. Resultatbudgettet indeholder derimod ikke investeringer og anskaffelser, idet der foretages en periodisering af omkostningerne i form af årlige afskrivninger. Som følge af investeringernes betydning for den enkelte kommunes økonomi foreslås det, at der som supplement til resultatbudgettet skal udarbejdes et investeringsbudget. I investeringsbudgettet skal der i lighed med de gældende regler afsættes rådighedsbeløb og iværksættelsen af konkrete investeringer forudsætter, at kommunalbestyrelsen godkender dette ved, at der afgives en investerings- eller anlægsbevilling.

For at sikre den fornødne fleksibilitet i bevillingsafgivelsen forudsættes det, at bestemmelsen, om at der kan afgives rammebevillinger til mindre og sammenhængende investeringer/anlægsarbejder, som minimum opretholdes.

Det kan endvidere overvejes, at gøre betingelserne for afgivelse af anlægsrammebevillinger endnu mere fleksible, end det er tilfældet efter gældende reglerne. Rammebevillinger kan gives til anlægsarbejder af beløbsmæssigt mindre omfang og som er nært beslægtede og som enten alle afsluttes inden for det pågældende budgetår eller udgør veldefinerede projekter. Alle tre betingelser skal være opfyldt for den enkelte rammebevilling. Et

forslag om at alle anlægsarbejder af beløbsmæssigt mindre omfang - uden yderligere betingelser - kan afgives som en samlet rammebevilling vurderes at kunne sikre en smidigere bevillingsprocedure. Kommunalbestyrelsen forudsættes i lighed med i dag at kunne fastsætte grænsen for, hvad der forstås ved "beløbsmæssigt mindre omfang".

9.5.4.2. Sondring mellem drift og anlæg

En principiel opretholdelse af de nuværende regler for anlægsbevillinger samtidig med indførelse af omkostningsbevillinger vil ikke ændre på det forhold, at sondringen mellem drift og anlæg er flydende, og at større driftsanskaffelser i et omkostningsbaseret system betragtes som anlægsinvesteringer.

Det bør derfor overvejes at lade reglerne for anlægsbevillinger gælde for alle aktiver, der skal indregnes i kommunens balance. Dvs. at aktiver som overstiger den af kommunen fastsatte aktiveringsgrænse, og som har en levetid på mere end 1 år, skal behandles som anlægsinvesteringer. Det vil indebære, at definitionen af anlæg, som beskrevet i afsnit 9.3.3 ændres, og at "dranst"-værdien 3 forbeholdes aktiver, der skal indregnes i balancen.

Fordelen herved vil være, at reglerne for, hvornår en anskaffelse skal behandles som drift eller anlæg bliver klarere. Imidlertid vil det betyde en væsentlig stigning i antallet af anlægsbevillinger. Dette kan dog modvirkes ved at udnytte bestemmelsen om at afgive bevilling til mindre og sammenhængende anlægsarbejder.

Herudover er en ulempe ved overvejelsen, at det vil betyde en ændret fordeling af de kommunale udgifter på henholdsvis drift og anlæg. Sammenligningen i forhold til tidligere år begrænses, og aftalegrundlaget mellem staten og kommunerne vil skulle justeres i dette lys. Ulempen vurderes dog at være af begrænset omfang, da det er muligt at udarbejde et skøn over, hvad konsekvenserne vil være af den ændrede definition.

Endelig indebærer overvejelsen, at den eksisterende fleksibilitet, der er indbygget i sondringen mellem drift og anlæg og som tager hensyn til forskelle i kommunestørrelser, vil forsvinde.

9.5.4.3. Overvejelser om likviditetsbevillinger

Ved omkostningsbevillinger kan der være en væsentlig forskel mellem bevillinger og likviditetsbehov, og ikke mindst fordi sammenhængen ikke er entydig.

Anvendes bevillingerne til afskrivning i forbindelse med erhvervelse af f.eks. større driftsanskaffelser er likviditetsbehovet større end, hvis bevillingen anvendes til finansiering af almindelig løbende drift, hvor der stort set er sammenfald mellem udgifter og omkostninger.

Imidlertid forudsættes det som anført i afsnit 9.5.4.2, at alle anskaffelser, der skal aktiveres, omfattes af reglerne for anlægsbevillingerne og indgår i kommunens investeringsbudget. Dette indebærer, at der vil være sammenfald mellem likviditetsbehovet og bevillingens størrelse.

For de "lovstyrede" driftsbevillinger (f.eks. kontanthjælp, sygesikring m.v.) må det antages, at likviditetsbehovet stort set vil være sammenfaldende med omkostningsbevillingen.

For de "rammestyrede" driftsbevillinger på serviceområderne (f.eks. pasning og undervisning af børn) skønnes det, at der vil være mulighed for begrænsede forskelle mellem omkostningsbevillingen og likviditetsbehovet. Forskelle kan henføres til optjening af feriepenge, uafdækkede pensionsforpligtelser, skyldigt overarbejde, lagerforskydninger m.m.⁶ Hertil kommer

⁶ Det er aftalt mellem regeringen og de kommunale parter, at det i 2004 kun er obligatorisk at periodisere afskrivninger og tjenestemandspensioner. Det er endvidere aftalt, at det i Indenrigs- og Sundhedsministeriets Budget- og regnskabsudvalg skal drøftes om yderligere elementer skal indgå i omkostningsregistreringen fra 2005,

afskrivninger, men de giver ikke anledning til usikkerhed om likviditetsbehovet, da afskrivninger indirekte godkendes af kommunalbestyrelsen ved tiltrædelse af anlægsbevillinger.

Sammenfattende vurderes det, at omkostningsbevillinger kun medfører en begrænset usikkerhed om likviditetsbehovet, da investeringsbudgettet og anlægsbevillingerne forudsættes at blive godkendt af kommunalbestyrelsen. På den baggrund findes det ikke at være nødvendigt at lade omkostningsbevillinger blive ledsaget af likviditetsbevillinger.

dvs. om yderligere periodiserede omkostninger skal inddrages i regnskabet. Disse drøftelser er endnu ikke afsluttet.

10. Konsekvenser for kommunernes låntagning

10.1. Regler og baggrund

Kommuner og amtskommuner har i begrænset omfang mulighed for at finansiere deres forbrug via låneoptagelse. De kan kun låne i det omfang det tillades i medfør af lånebekendtgørelsen; enten ved at afholde anlægsudgifter på områder, hvor der i medfør af lånebekendtgørelsen er automatisk låneadgang; eller ved, at Indenrigs- og Sundhedsministeriet meddeler lånedispensation.

Den automatiske låneadgang er et princip, hvor selve afholdelsen af udgifter udløser en låneadgang. Det drejer sig for kommunernes vedkommende mest om investeringsudgifter på forsyningsområdet (vand, netvirksomhed, gas, kloakering, energiforsyning etc.), forsyningslignende områder (ældreboliger, jordforsyning, færgedrift) eller andre prioriterede/investerings-tunge områder (elsparende foranstaltninger, sanering, færgedrift m.v.). Kommuners låneramme i hvert regnskabsår svarer således til kommunens udgifter, dvs. de regnskabsførte beløb, til nævnte investeringer. Amtskommunerne har også automatisk låneadgang til nogle af ovennævnte anlægsudgifter, men har herudover en generel låneramme svarende til 25 procent af amtskommunens samlede nettoudgifter til anlæg.

Udover den automatiske låneadgang kan Indenrigs- og Sundhedsministeriet meddele kommuner dispensation til at optage lån uden for lånerammen. Dispensationer tildeles normalt inden for en eller flere formålsopdelte lånepuljer, der for det enkelte år afsættes i forbindelse med økonomiaftalerne med de kommunale organisationer. Lånedispensationer gives hovedsagligt til kommuner eller amtskommuner med svag likviditet. I de senere år er der herudover blevet afsat særskilte puljer. Eksempelvis er investeringer på skoleområdet blevet undtaget fra lånebegrænsninger i et vist omfang.

Baggrunden for de forholdsvise restriktive låneregler skal ses i sammenhæng med, at Danmark i international sammenhæng giver kommunerne store frihedsgrader til at opkræve skat. Lånereglerne er således et af få styringsmidler i det danske system, der kan anvendes til at regulere aktiviteten i den kommunale sektor. Med bestemmelserne om de tilladte låneformål kan staten således påvirke kommunerne prioritering og samordne kommunernes økonomiske politik med statens overordnede finans- og beskæftigelsespolitik. Uden lånereglerne kan der være risiko for, at kommuner og amtskommuner vil "veksle" skattefinansierede anlægs- og serviceudgifter til lånefinansierede udgifter i en situation med begrænset råderum til realvækst. Lånereglerne medvirker dermed til at tilpasse kommunernes økonomi med samfundsøkonomien som helhed.

10.2. Regulering af kommunernes anlæg og byggeri

En væsentlig årsag til at kommuner ikke har fri adgang til lånefinansiering, er, at der ud fra overordnede samfundsmæssige hensyn kan være behov for at regulere omfanget af kommunernes anlæg og byggeri. Det er derfor det almindelige kommunaløkonomiske princip, at kommuner skal finansiere deres anlægsudgifter uden låneoptagelse, dvs. at kommuner skal finansiere deres anlægsudgifter kontant. Der gøres dog væsentlige undtagelser vedrørende investering i forsyningsvirksomhed og højt prioriterede områder jf. de tilladte låneformål, lige som amtskommunerne i de senere år har haft en vis automatisk låneadgang. Herudover kan kommuner og amtskommuner erhverve lånedispensationsmulighed til konkrete anlægsprojekter fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet. I de senere år har kommunerne ansøgt om betydelig større beløb i lånedispensation, end der har været afsat i lånepuljerne.

10.3. Sikre fremtidige kommunalbestyrelses dispositionsfrihed

En kommunes låneoptagelse påvirker fremtidige kommunalbestyrelses dispositionsfrihed. Da der må formodes at være forskel på, hvor meget de enkelte kommunalbestyrelser vægter

(eller tager hensyn til) fremtidige kommunalbestyrelses råderum, er der grund til en særlig forsigtighed på låneområdet. Betragtninger om, at nutiden ikke bør vælte byrder over på kommende generationer, er således også en baggrund for lånereglene. En siddende kommunalbestyrelse bør ikke give borgerne kommunale serviceydelser og samtidig overlade ansvaret for betalingen for ydelserne til fremtidige kommunalbestyrelser. De kommunale låneregler er således med at sikre at kommuners fremtidige dispositionsfriheder ikke påvirkes af nuværende kommunalbestyrelses beslutninger.

10.4. Konsekvenser for lånereglene ved overgang til omkostningsbudgetter

De eksisterende låneregler bygger på det udgiftsbaserede system, idet en kommunes låneramme opgøres som afholdte udgifter til en række låneberettigede investeringer, jf. ovenfor.

De låneberettigede investeringer vil typisk være omfattet af det investeringsbudget, som det forudsættes, at kommunalbestyrelsen skal vedtage ved overgang til omkostningsbaserede budgetter, jf. afsnit 9.5.4.1. Da investeringsbudgettet indeholder rådighedsbeløb, som det kendes fra det nuværende udgiftsbaserede budget, vil budgetopfølgningen og det samlede investeringsregnskab, som skal laves ved siden af den omkostningsbaserede resultatopgørelse og balancen, fortsat kunne dokumentere de låneberettigede udgifter.

I afsnit 9.5.4.2 er det overvejet, at anlæg skal afgrænses til de aktiver, der skal indregnes i kommunens balance. Den ændrede definition af anlæg indebærer, at flere udgifter bliver omfattet af den automatiske låneadgang, da det primært er investeringsudgifter, der er låneadgang til. Endvidere vil leje og leasing af større driftsanskaffelser, såfremt de overstiger 100.000 kr. og har en levetid på mere end 1 år, kræve deponering svarende til værdien af det lejede eller leasede. Dette er i modsætning til i dag, hvor driftsanskaffelser frit kan lejes eller leases. Ændringen må primært antages at medføre indgåelse af færre

leje- og leasingaftaler og i mindre grad en øget låneadgang, da det fortrinsvis kun er på forsyningsområdet, at der kommer en afledt låneadgang. Endelig vil flere mindre leje- og leasingaftaler skulle forelægges kommunalbestyrelsen, da denne skal godkende leje- og leasingaftaler, der kan sidestilles med en kommunal anlægsopgave.

Det ligger uden for arbejdsgruppens kommissorium at foreslå, om de anførte konsekvenser i relation til låne- og deponeringsreglerne skal indebære en justering af lånebekendtgørelsen.

11. Incitamentsstrukturer i en omkostningsbaseret bevillingsmodel

11.1. Indledning

Formålet med indførelsen af omkostningsbevillinger er primært, at det skal øge mulighederne for at forbedre økonomistyringen i kommunerne og i de kommunale institutioner samt give mulighed for at understøtte en mere effektiv opgavevaretagelse. Ledelserne skal have en større tilskyndelse – og større frihedsgrader - til at tilpasse produktionsfaktorsammensætningen, f.eks. ved at investere i arbejdskraftbesparende IT-investeringer, være opmærksom på disponeringer der kan indebære fremtidige udgifter (f.eks. optjening af feriepenge og tjenestemandspension, udstedelse af garantiforpligtelser).⁷

I dette kapitel vurderes i hvilket omfang incitamentet til en mere effektiv opgavevaretagelse ved en omkostningsbaseret bevillingsmodel slår igennem på forskellige niveauer i det kommunale system. Vurderingen foretages i forhold til følgende niveauer:

- Kommunalbestyrelsen/økonomiudvalget
- Fagudvalg/bevillingsmodtagerne
- Kommunale institutioner

11.2. Kommunalbestyrelsen/økonomiudvalget

Ved anvendelse af et omkostningsbaseret budget synliggøres de reelle omkostninger ved de enkelte kommunale opgaveområder. En række omkostninger, der ikke indgår i det udgiftsbaserede budgetsystem, vil blive medtaget, f.eks. afskrivninger

⁷ Det er aftalt mellem regeringen og de kommunale parter, at det i 2004 kun er obligatorisk at periodisere afskrivninger og tjenestemandspensioner. Det er endvidere aftalt, at det i Indenrigs- og Sundhedsministeriets Budget- og regnskabsudvalg skal drøftes om yderligere elementer skal indgå i omkostningsregistreringen fra 2005, dvs. om yderligere periodiserede omkostninger skal inddrages i regnskabet. Disse drøftelser er endnu ikke afsluttet.

og pensionsforpligtelser vedrørende tjenestemænd. Det giver i sig selv kommunalbestyrelsen/økonomiudvalget et bedre grundlag for at prioritere og konkurrenceudsætte den kommunale sektor.

Det er imidlertid mere tvivlsomt, om en omkostningsbaseret bevillingsmodel giver kommunalbestyrelsen et yderligere incitament til at afveje og prioritere sammensætningen af produktionsfaktorerne set i forhold til de opgaver, der skal løses.

Teoretisk set giver omkostningsbudgettering et bedre grundlag for at træffe investeringsbeslutninger, således at der mere konsekvent vælges de alternativer, der har den bedste totaløkonomi, og dermed giver de laveste omkostninger over hele projektets levetid.

Det forudsætter imidlertid, at der ikke er likviditetsbegrænsninger. Af bl.a. finanspolitiske årsager er der imidlertid lagt begrænsninger på kommunernes likviditet i form af en begrænset adgang til at optage lån samt ved indførelse af skattestop. I en sådan situation vil der fortsat være en tendens til, at den politiske behandling af investeringsbeslutninger i kommunerne vil favorisere alternativer med en lav investeringsudgift uanset, om det pågældende projekt giver den laveste totalomkostning.

På den anden kan det hævdes, at hvis der ingen likviditetsbegrænsninger var, ville der være en risiko for, at for mange investeringer vil blive gennemført. Den eksisterende likviditetsrestriktion medfører, at kommunerne må planlægge investeringer over en længere tidshorisont og foretage en prioritering blandt forskellige anlægsinvesteringer og kun gennemføre de mest lønsomme. Synliggørelsen af omkostningerne ved anvendelse af omkostningsbaserede principper kan i den forbindelse medvirke til, at beslutningsgrundlaget forbedres ved prioritering mellem forskellige anlægsinvesteringer.

11.3. Fagudvalgene/bevillingsmodtagerne

I afsnit 9.5.4.1 er det overvejet om, anlægsbevillinger kan afskaffes, da beslutninger om gennemførelse af anlægsinvesteringer træffes inden for rammerne af driftsbevillingerne. Det konkluderes imidlertid, at dette vil være meget vidtgående, da større anlægsarbejder i reglen har så betydelige planlægningsmæssige og langsigtede driftsøkonomiske konsekvenser, at de bør behandles af den samlede kommunalbestyrelse. Endvidere vil en omkostningsbevillingsmodel, hvor selve investeringsudgiften ikke bevilges, men i praksis fordeles over aktivets levetid, kunne give anledning til "overinvesteringer" foretaget af fagudvalgene/bevillingsmodtagerne og medføre et ikke styrbart træk på kommunens likviditet. Den foreslåede model, hvor anlægsinvesteringer - dog med en ændret definition - fortsat skal godkendes af kommunalbestyrelsen sikrer således, at likviditetsstyringen ikke ændres væsentlig ved en overgang til omkostningsbevillinger.

Det indebærer umiddelbart, at fagudvalgene/bevillingsmodtagerne ikke får et incitament til at afveje sammensætningen af produktionsfaktorerne, da de ikke frit kan prioritere gennemførelsen af anlægsinvesteringer.

Imidlertid kan kommunalbestyrelsen ved at give en rammebevilling til mindre anlægsarbejder give fagudvalgene/bevillingsmodtagerne en mulighed for at prioritere gennemførelsen af mindre investeringer. F.eks. kan et kriterium for vægtningen af de mindre investeringer være størrelsen af effektiviseringsgevinsten i forhold til den almindelige driftsvirksomhed. Anvendelsen af denne model forudsætter, at kommunalbestyrelsen anvender et relativt højt bevillingsniveau, idet råderummet til at fordele den samlede rammebevilling til mindre anlægsinvesteringer på denne måde øges mest muligt.

Kommunalbestyrelsen/økonomiudvalget kan også for at give bevillingsmodtagerne den rette incitamentsstruktur administrere rammebevillingen til mindre anlægsarbejder som en slags intern låneordning, hvor renter og afdrag på lånet modsvarer af for-

rentning og afskrivninger i de følgende års budgetter. Såfremt effektiviseringspotentialer er større end renter og afdrag på det interne lån vil det være hensigtsmæssigt at gennemføre investeringen.

Dette er analogt til den foreslåede model på statslige område, jf. afsnit 7.3.2. Ved at lægge et loft over fagudvalgenes/bevillingsmodtagernes gældsramme kan det undgås, at en væsentlig del af driftsbevillingsrammen bindes til betaling af renter og afdrag, og at kommunalbestyrelsens mulighed for at nedprioritere et område på længere sigt vanskeliggøres.

Det kan konkluderes, at den mest effektive måde kommunalbestyrelsen kan give fagudvalgene/bevillingsmodtagerne et incitament til at afveje sammensætningen af produktionsfaktorerne og give dem et grundlag for at gennemføre driftsøkonomiske rentable investeringer i f.eks. IT, er at kombinere omkostningsbudgetter med interne låneordninger.

11.4. Kommunale institutioner

De kommunale institutioner har selve driftsansvaret, og det er deres opgave at levere de efterspurgte ydelser under de betingelser, der er givet af bl.a. budgetmæssig karakter. Udfordringen er at målrette og trimme institutionens ressourceanvendelse, så der skabes den størst mulige målopfyldelse.

De kommunale institutioner har typisk et budget omfattende lønninger, varekøb, tjenesteydelser og evt. indtægter fra salg af produkter og ydelser. For disse typer af udgifter og indtægter vil en kommunal institution som udgangspunkt ikke opleve en væsentlig forskel mellem et udgiftsbaseret og et omkostningsbaseret budget.

Imidlertid kan der være typer af udgifter, der som følge af periodiseringen af omkostningerne i det omkostningsbaserede budget, vil optræde anderledes ved skift af budgetsystem. Der gives i det følgende en række eksempler herpå:

- *Større anskaffelser*, der har en levetid på over 1 år, som f.eks. maskiner og køretøjer. I det udgiftsbaserede system straksafskrives disse anskaffelser. I det omkostningsbaserede system vil det fortsat være tilfældet, såfremt anskaffelsesudgiften er under bagatelgrænsen for aktivering af anskaffelser. Bagatelgrænsen er 100.000 kr., alternativt kan kommunen dog vælge en grænse ned til 50.000 kr. Budgetterede anskaffelser over den af kommunen fastsatte bagatelgrænse skal i et omkostningsbaseret system ikke indregnes med den fulde anskaffelsesudgift, men kun med afskrivninger.

Det er i afsnit 9.5.3.2 foreslået, at samtlige anskaffelser, der skal aktiveres, omfattes af et investeringsbudget, som skal godkendes af kommunalbestyrelsen. Kommunalbestyrelsen kan vælge at give anlægsbevillinger til anskaffelser og mindre sammenhængende anlægsarbejder til f.eks. fagudvalgene, der igen kan videredelegere anlægsbevillingen til institutionerne. Dette indebærer, at institutionen både får en drifts- og en anlægsbevilling. Som udgangspunkt vil det derfor ikke medføre, at institutionen får et incitament til at prioritere produktionsfaktorsammensætningen som følge af to adskilte bevillinger.

Vælger fagudvalget derimod at administrere den af kommunalbestyrelsen afgivne bevilling til mindre anlægsarbejder og større anskaffelser som en låneordning, vil situationen derimod være en anden. Institutionen vil da kun have et driftsbudget, som belastes med forrentning og afskrivninger svarende til renter og afdrag på det interne lån. Med en sådan model sikres den rette incitamentsstruktur i forhold til den kommunale institution, idet sammensætningen af produktionsfaktorerne skal prioriteres inden for samme bevilling.

- *Husleje.* Såfremt institutionen har indgået et privat lejemål er der ingen forskel på behandlingen af husleje i et omkostningsbaseret og udgiftsbaseret budgetsystem.

Har institutionen til huse i en kommunal bygning skal institutionen ikke budgettere med udgifter til husleje i et udgiftsbaseret system. I samme situation ved anvendelse af et omkostningsbaseret system belastes institutionens budget med afskrivninger på de benyttede lokaler. I begge tilfælde kan institutionen ikke påvirke faktorsammensætningen. Såfremt institutionen skal gives et incitament til at økonomisere med ejendomsforbruget forudsættes det i begge systemer, at der indføres en intern huslejeordning, således at institutionen frit kan prioritere lokaleforbruget i forhold til andre omkostninger. Dette er nærmere uddybet i kapitel 11.

11.5. Sammenfatning

Omkostningsbudgetter indebærer, at de reelle omkostninger synliggøres for både kommunalbestyrelsen, fagudvalget og de kommunale institutioner.

For så vidt angår spørgsmålet om de forskellige niveauer i den kommunale sektor ved anvendelse af omkostningsbudgetter får en større tilskyndelse til at tilpasse produktionsfaktorsammensætningen, f.eks. ved at gennemføre arbejdskraftbesparende investeringer, kan det på den ene side anføres, at dette ikke fuldt ud er tilfældet for kommunalbestyrelsen, som følge af de likviditetsbegrænsninger kommunerne er underlagt. På den anden side kan det anføres, at hvis der ingen likviditetsbegrænsninger var, ville der være en risiko for, at for mange investeringer vil blive gennemført. Den eksisterende likviditetsrestriktion medfører, at kommunerne må foretage en prioritering blandt forskellige anlægsinvesteringer og kun gennemføre de mest fordelagtige.

Det vurderes, at både fagudvalgene og de kommunale institutioner kan få et incitament til i højere grad at økonomisere med ressourcerne, såfremt indførelsen af omkostningsbudgetter suppleres med interne låneordninger til gennemførelse af mindre anlægsarbejder og større anskaffelser. Renter og afdrag svarende til afskrivning og forrentning vil ved en sådan ordning opfattes som driftsomkostninger på lige fod med øvrige omkostninger, som f.eks. lønninger og varekøb.

12. Overvejelser om anvendelse af omkostningsprincipper i den interne økonomistyring i kommunerne

12.1. Indledning

Selv om budget- og regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner er udgiftsbaseret er der mulighed for inden for det nuværende system at anvende elementer af omkostningsprincipper og omkostningsstyring.

I afsnit 12.2 gennemgås de omkostningselementer, der allerede er indarbejdet i budget- og regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner i form af anvendelse af interne afregninger. I afsnit 12.3 behandles anvendelsen af omkostningselementer i bevillingsstyringen, herunder principperne for en huslejeordning, taxameterstyring, BUM-modellen (Bestiller-Udfører-Modtager-modellen), resultatcenter-modellen samt interne låneordninger. Alle elementer som kan tages i anvendelse i det nuværende udgiftsbaserede system ligesom de i væsentlig grad vil kunne understøtte overgangen til omkostningsbaserede budgetter.

12.2. Interne afregninger

Med henblik på at styrke den interne økonomistyring har kommuner og amter mulighed for inden for de nuværende rammer af budget- og regnskabssystemet at foretage intern afregning mellem forskellige organisatoriske enheder inden for kommunen eller amtet. Formålet hermed er at henføre udgifter til omkostningssteder, der får leveret ydelser af støttefunktioner, og give omkostningsstederne et incitament til at økonomisere med støttefunktionernes ydelser mv. Som eksempel på udgifter, der kan afregnes internt i kommunen eller amtet, kan nævnes udgifter til intern undervisning, vaskeri eller fællesindkøb.

I modellen forudsættes det, at bevillingerne tildeles omkostningsstederne, mens støttefunktionerne får finansieret aktiviteterne.

en via den interne afregning. Det er et krav, at de interne afregninger så vidt muligt skal afspejle *konstaterbare overførsler*. Endvidere skal den interne afregning respektere den funktionsopdelte kontoplan. Det indebærer f.eks., at udgifter til den centrale administration i kommuner og amter ikke via den interne afregning kan fordeles ud på omkostningssteder.

Registrering af udgifter og indtægter i forbindelse med interne afregninger mellem forskellige funktioner og omkostningssteder i kommunen kan foretages på *2 måder* i budget- og regnskabs-systemet. Enten ved hjælp af plus/minusposter eller ved anvendelse af de interne arter på hovedart 9.

Ved *plus/minus-posteringer* registreres afregningen positivt på "køberinstitutionen" og negativt på "sælgerinstitutionen". For at artsinddelingen fortsat kan udvise den korrekte fordeling af udgifter og indtægter på de enkelte arter, *skal plus/minus-posteringer ske på samme art*.

Vælger kommunen at registrere interne afregninger under *hovedart 9*, skal dette ske ved anvendelse af de herunder autoriserede arter (9.1 Overførte lønninger, 9.2 Overførte varekøb, 9.4 Overførte tjenesteydelser og 9.7 Interne indtægter). For at undgå en kunstig forøgelse af kommunens udgifter og indtægter med interne udgifter og indtægter betragtes hovedart 9 altid som en udgiftsart. Dette indebærer, at interne indtægter (art 9.7) på såvel budgettet som regnskabet registreres som negative beløb i udgiftskolonnen.

Beregnete og skønsmæssige opgørelser af omkostninger som f.eks. afskrivning, forrentning og optjening af ret til tjenestemandspension kan ikke indarbejdes i den interne afregning i det udgiftsbaserede system. Til dette formål kan anvendes hovedart 0, som ikke har bevillings- og regnskabsmæssige konsekvenser i det udgiftsbaserede budget- og regnskabssystem.

12.3. Anvendelse af omkostningselementer i bevillingsstyringen

12.3.1. Huslejemodel

12.3.1.1. Statslig huslejeordning

Med virkning fra finansåret 2001 gennemførtes inden for staten den såkaldte SEA-reform (huslejeordningen). Omlægningen indebærer, at de omfattede departementer, styrelser og institutioner overførte deres ejendomme til to ejendomsvirksomheder, der herefter 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 for Finansudvalget, 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 bygningsinvesteringer 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 incitamentter til at tilpasse fak-

torsammensætningen og lokaleforbruget 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.

12.3.1.2. Ejendomsordning

En huslejeordning vil kunne anvendes af kommuner og amter. Arbejdsgruppen er således bekendt med, at flere – særligt større - kommuner har taget modellen i anvendelse eller overvejer at gøre det.

Ordningen kan udvides fra at være en ren huslejeordning til at være en generel ejendomsordning, således at alle ejendomsrelaterede ydelser (administration, anlæg, vedligehold, forsyning med energi og bortskaffelse af affald og andre ejendomsrelaterede ydelser som f.eks. vagt, kantine, reception, postservice) samles i en ejendomsenhed.

En samling af ejendomsrelaterede ydelser vil skabe større effektivitet, en bedre udnyttelse af lokaler på tværs af kommunens forvaltninger samt give et bedre prioriteringsgrundlag for at pleje og vedligeholde kommunens bygninger.

En fælles ejendomsenhed vil kunne udnytte stordriftsfordele, mulighed for en tværgående prioritering og dermed en mere effektiv og gennemsigtig økonomistyring samt en ensartet administration med en række faste procedurer.

Det er dog tvivlsomt, om de kommunale institutioner kan stilles fuldstændigt frit ved valg af lokaleløsning i forhold til den kommunale ejendomsenhed, idet dette vil indebære en risiko for, at ejendomsenheden vil få overskydende lokaler, som ikke umiddelbart kan afhændes.

Kommunernes overgang til omkostningsbaserede regnskaber betyder ligeledes, at der stilles krav om, at kommunen skal kunne opgøre det samlede omfang af kommunens aktiver, herunder ejendomme, samt værdien heraf. Dette understøtter behovet for større gennemsigtighed på ejendomsområdet.

12.3.1.3. Administration af husleje-/ejendomsordning

Den eksisterende kommunale kontoplan lægger nogle begrænsninger på tilrettelæggelsen af en husleje- eller ejendomsordning. Det drøftes i det følgende, hvordan henholdsvis administrative opgaver, anlæg, ejendomsdrift, ejendomsservices og interne huslejer skal behandles regnskabsmæssigt:

- Udgifter og indtægter vedrørende generelle administrative opgaver i forbindelse med ejendomsområdet, dvs. ledelse, personale, økonomi, IT, intern huslejeafregning, lokaleoptimering m.v. skal konteres på hovedkonto 6 Administration m.v., da administrationen vedrører flere institutioner inden for kommunen.
- Anlægsbevillinger og anlægsudgifter vedrørende ejendomme, der indgår i en huslejeordning skal bevilliges /konteres på den funktion, hvor den institution, der benytter anlægget, konterer sine driftsudgifter og –indtægter. Anlægsbevillingerne må ikke samles f.eks. på hovedkonto 0 eller 6.
- Udgifter og indtægter vedrørende ejendomsdrift, dvs. vedligehold, forsyning med energi og bortskaffelse af affald, rengøring, skatter, afgifter, forsikringer samt lejeudgifter til eksterne udlejere kan afholdes af den centrale ejendomsenhed. Ved brug af plus/minus posteringer på de eksterne arter kan der, da der er tale om objektivt konstaterbare overførsler, ske en afregning til de reelle modtagere af ejendomsydelse. Ejendomsservices

som f.eks. kantine, vagt, trykkeri, reception kan afregnes på samme måde.

- Internt fastsatte huslejebetalinger, der kan være fastsat med udgangspunkt i den offentlige ejendomsvurdering eller markedslejeniveauet for tilsvarende lejemål, er baseret på skønsmæssige vurderinger og bør derfor i henhold til de fastsatte regler i "Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner" ikke lægges til grund for registreringer i regnskabssystemet.

Der kan derfor ikke anvendes plus/minus posteringer på de eksterne arter. Anvendelsen af eksterne arter vil medvirke til at "oppuste" kommunens budget og regnskab på sektorområder, hvis både anlægsudgifter og udgifter til intern husleje konteres på sektorerne.

I forbindelse med overgangen til anvendelse af omkostningsbaserede principper i de kommunale regnskaber er der etableret en ny hovedart 0 til registrering af beregnede omkostninger og indtægter. Omkostninger og indtægter forbundet med den interne huslejebetaling kan derfor registreres på henholdsvis art 0.5. Øvrige beregnede og overførte udgifter, mens indtægterne kan registreres på art 0.8 Beregnede og overførte indtægter. Det bemærkes imidlertid, at indtægter og omkostninger, der registreres på hovedart 0, ikke som udgangspunkt kan øve indflydelse på kommunens bevillingsmæssige driftsbudgetter og regnskaber. Registreringen vil derfor ikke i sig selv i det nuværende udgiftsbaserede system give de kommunale institutioner et incitament til at økonomisere med lokaleforbruget.

Ved en evt. overgang til omkostningsbudgetter vil hovedart 0 automatisk komme til at indgå i kommunens bevillingsmæssige driftsbudgetter og regnskaber, hvorved den rette incitamentsstruktur vil blive etableret.

Indtil da kan kommunerne vælge i forhold til den interne bevil-
lingsstyring at fastsætte bestemmelser i budgetbemærkningerne om, at husleje indgår i bevillingsstyringen, selv om konteringen sker på hovedart 0.

Det vil være naturligt, om kommuner og amter overvejer at koble en eventuel overgang til omkostningsbevillinger med etableringen af en huslejeordning.

Der er behov for at, at Budget- og regnskabsudvalget under Indenrigs- og Sundhedsministeriet nærmere vurderer, hvordan omkostningsregistrering af en intern ejendomsordning kan foretages.

12.3.2. Taxameterstyring

12.3.2.1. Definition og formål

Med taxameterstyring – også kaldet aktivitetsstyring, normstyring eller takstfinansiering - yder en offentlig myndighed tilskud til aktiviteter, som produceres af offentlige eller private institutioner. Der betales en takst pr. enhed for hver aktivitet.

Baggrunden for at anvende taxameterstyring er først og fremmest en antagelse om, at traditionel rammestyring ikke giver tilstrækkelige incitamenter til at øge produktionen og produktiviteten, da der ikke er nogen umiddelbar sammenhæng mellem produktion – herunder kvalitet - og ressourcer. Hvis institutionernes tilskud gøres afhængige af aktiviteten, vil man i større grad være tilskyndet til at "gøre en ekstra indsats".

Formålet kan samtidig være at sikre, at tilskuddene hurtigere og mere automatisk tilpasses et ændret aktivitetsniveau. Områder/institutioner med faldende aktivitet vil automatisk få beskåret tilskuddene, mens der omvendt tilføres ekstra ressourcer til områder/institutioner med stigende aktivitetsniveau.

Et andet formål med taxameterstyring er, at der skabes et markedslignende system med mere konkurrence mellem institutionerne, hvor de institutioner, som leverer den bedste kvalitet og er i stand til at tiltrække flest brugere, belønnes i form af højere tilskud.

En række forudsætninger skal normalt være opfyldt, for at taxameterstyring kan være velegnet som styringsmiddel:

- Det er en decideret forudsætning for taxameterstyring, at der foreligger objektive og kontrollerbare mål for aktiviteten. Såfremt aktivitetsenhederne ikke er relevante i forhold til institutionens mål, er der risiko for fejlstyring.
- Systemet forudsætter også en betydelig decentralisering af kompetence til institutionerne, hvis disse skal kunne reagere hurtigt på ændrede aktiviteter.
- Det vil som regel ikke være tilstrækkeligt at knytte tildelingen af ressourcer til en kvantitativ enhed. Der skal kunne føres kontrol og tilsyn med aktiviteterne med henblik på at sikre et tilfredsstillende kvalitetsniveau.
- På områder, hvor det er vanskeligt at styre efterspørgslen, kan det være nødvendigt at indlægge budgetbegrænsninger i taxametersystemet.
- Betalingen til institutionerne må nødvendigvis fastlægges på grundlag af en forventet aktivitet. Systemet vil derfor normalt forudsætte en efterfølgende regulering ud fra den faktiske aktivitet.

Et problem ved taxameterstyring kan være, at budgetterne bliver mindre styrbare, da udgifterne alt andet lige vil udvikle sig i takt med aktiviteten. Dette kan man forsøge at styre på forskellige måder, f.eks. gennem ændringer i takstniveauet og begrænsninger i kapacitet eller bevillinger. På områder, hvor udgiftsstigningen skyldes en ubegrænset eller vanskeligt styrbar efterspørgsel, kan der indføres visitationsregler. Egenbetaling kan også bruges som reguleringsfaktor, hvor det er politisk muligt.

12.3.2.2. Taxameterstyring af statens uddannelsesinstitutioner

Områder med et større antal institutioner, som producerer sammenlignelige ydelser, er særligt velegnede til taxameterstyring – f.eks. hvis man ønsker at fremme den indbyrdes konkurrence.

Det har været en af baggrundene for, at staten har valgt at indføre taxameterstyring af de statslige uddannelsesinstitutioner. Ordningen, som er det mest omfattende eksempel på taxameterstyring inden for den offentlige sektor, er indført gradvist fra 1990 til 1996 og omfatter i dag følgende uddannelser: Åben uddannelse, erhvervsskoler, frie grundskoler, videregående uddannelser, frie kostskoler, AMU, daghøjskoler og produktions-skoler.

Taxameterstyringen er kombineret med en betydelig selvstændiggørelse af institutionerne, hvor hovedparten er omdannet til selvejende institutioner med egen bestyrelse og direktion og med selvstændige regnskaber, som aflægges efter årsregnskabsloven.

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 skolerne 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.

Det konkluderes endvidere i rapporten, at der har været problemer med at styre udgiftsudviklingen. Det gælder særligt korte uddannelser, hvor efterspørgselen er særligt vanskelig at forudsige. Der stilles derfor forskellige forslag til en forbedret styring af udgiftsudviklingen, bl.a.

- regulering af efterspørgselen på udvalgte områder gennem øget deltagerbetaling,
- loft over aktiviteter eller bevillinger på områder med stor aktivitetsusikkerhed.

12.3.2.3. Taxameterstyring på det kommunale område

Taxameterstyring anvendes allerede i dag på det kommunale område.

For de amtskommunale voksenuddannelsescentre blev der i 1997 ved lov indført krav om anvendelse af taxameterstyring. Bevillingen til de enkelte centre fastlægges ud fra takster, der er fastsat af amtsrådet, og antallet af årskursister, der har betalt gebyr eller deltagerbetaling. Hertil kommer en bevilling til centrenes administration, ledelse og bygninger, som gives inden for en årlig ramme, der fastsættes i overensstemmelse med det konstaterede undervisningsbehov.

Ligeledes er det i økonomiaftalen for 2004 aftalt med Amtsrådsforeningen, at der på sygehusområdet skal finde en øget anvendelse af takststyring sted med henblik på at få mere aktivitet for de prioriterede ressourcer til sygehusvæsenet ved at øge fokus på aktivitet og omkostninger. Det langsigtede mål er at indføre takststyring bredt i sygehusvæsenet med henblik på at styrke sammenhængen mellem sygehusenes bevillinger og aktiviteten. Fra 2004 skal amterne enkeltvist som minimum afregne 20 pct. af bevillingerne til egne sygehuse direkte på baggrund af præsteret aktivitet.

Kommuner og amtskommuner kan på frivillig basis anvende samme styringsform i forhold andre områder, hvor der objektive

og kontrollerbare aktivitetsmål, f.eks. gymnasier, folkeskoler, daginstitutioner mv.

De eksisterende bevillingsregler er ikke hinder for anvendelse af taxameterstyring. Det kan i bemærkningerne til bevillingerne anføres, at de administreres efter taxameterprincippet.

12.3.3. BUM-model

12.3.3.1. Definition og formål

BUM-modellen (Bestiller-Udfører-Modtager-modellen) – også kaldet køber-sælger modellen - er en videreudvikling af kontraktstyring. Modellen, som i praksis kan udformes i mange forskellige varianter, indebærer, at rollerne som bestiller og udfører adskilles. Det politiske niveau varetager køberrollen, mens institutionerne drives som selvejende enheder, som sælger ydelserne efter kontrakt og i indbyrdes konkurrence.

De udførende enheder er selvstændige enheder med egen administration, ledelse mv., der på mange måder fungerer som private virksomheder. Køber-sælger modeller forudsætter dermed en vidtgående faglig, økonomisk og personalepolitisk decentralisering. Graden af privatisering kan variere. I sin yderste konsekvens kan institutionerne løsrives helt, så ejerskabet overgår til andre.

Formålene med at indføre køber-sælger modeller er først og fremmest at

- etablere et markedslignende system i det offentlige med øget konkurrence mellem producenterne,
- synliggøre og professionalisere ansvarsfordelingen ved opgavevaretagelsen,
- forøge sammenligneligheden med andre leverandører og dermed give et bedre grundlag for at vurdere effektiviteten i de leverede ydelser.

12.3.3.2. Indhold og anvendelse

I den rene BUM-model har de forskellige parter klare roller:

- *Bestilleren/køberen* vurderer behovet, bestiller opgaven og følger op på leverancens kvalitet.
- *Udføreren/sælgeren* leverer ydelsen på baggrund af en kontrakt og skal sikre en effektiv drift.
- *Modtageren* modtager den leverede ydelse og eventuelt information om det forventede serviceniveau. Modtageren kan være repræsenteret i bestyrelsen for institutionen.

I kontrakten mellem køberen og sælgeren opstilles en række krav til ydelsen og de økonomiske rammer herfor. Det er vigtigt, at køberen får fastsat dækkende mål, som er tilstrækkeligt specifikke og målbare. Målene kan eventuelt fastsættes i et samarbejde med brugerne. Produktionsprocessen fastlægges udelukkende af den udførende enhed.

I den offentlige sektor anvendes BUM-modellen bl.a. på undervisningsområdet, hvor en stor del af statens institutioner drives som selvejende institutioner med egne bestyrelser og direktioner. Finansieringen sker efter et taxametersystem. I Københavns kommune er der forskellige eksempler på anvendelsen af BUM-modellen. Kommunen bestiller f.eks. opgaver efter kontrakt hos KommuneTeknik, som selv tilrettelægger opgaveudførelsen. Tilsvarende bestiller visiteringskontorerne ydelser hos hjemmeplejeenhederne, som herefter udfører de konkrete opgaver ud fra en decentral arbejdstilrettelæggelse, eller hos private leverandører i forbindelse med indførelse af frit valg på området. BUM-modellen indebærer først og fremmest, at institutionerne vil blive tilskyndet til at producere bedre og billigere, da de bliver konkurrenceudsat.

Der vil også blive en mere klar afgrænsning af politikernes rolle. Politikerne skal primært beslutte, hvad der skal produceres og ikke hvordan, og man får dermed en bedre arbejdsdeling mel-

lem drift og varetagelse af politiske spørgsmål. Ligeledes bliver det mere synligt for politikerne, hvad det koster at få opgaven udført. Det bliver dermed lettere for politikerne at "økonomisere" med forbruget af den pågældende ydelse.

Blandt ulemperne er først og fremmest mere budgetusikkerhed. Budgetusikkerheden vil forstærkes med graden af sammenhæng mellem aktiviteter og ressourcer og vil være størst i et rent taxametersystem.

BUM-modellen kan anvendes indenfor de eksisterende bevillingsregler og det udgiftsbaserede system.

12.3.4. Resultatcentermodeller

Et andet område, hvor brugen af omkostningsbaserede principper med fordel kan anvendes er ved at udvikle såkaldte resultatcentre. Resultatcentertankegangen er nært sammenhængende med BUM – tankegangen, hvor styring og produktion af serviceydelser adskilles i en bestiller/visitor funktion og en udførende produktionsenhed/udførerfunktion.

Resultatcentre har mange fællestræk med udførerfunktionen i en BUM-organisering og adskiller sig i princippet kun ved, at et resultatcenter aflægger et selvstændigt regnskab opgjort efter princippet i årsregnskabsloven (ÅRL). I enkelte kommuner laves der selvstændig revision af resultatcenter regnskabet og det indgår i revisionspåtegningen, at regnskabet er aflagt efter ÅRL-principper mv. Selvom virksomheden ikke er en selvstændig juridisk enhed har regnskabet de traditionelle balanceposter, herunder "egen" kassebeholdning, anlægsaktiver, gæld mv. Resultatcenterregnskabet anvendes, når kommunen ønsker at dokumentere interne virksomheders konkurrenceevne såvel indadtil som udadtil og indføre styringsprincipper fra den private sektor i de producerende enheder.

Resultatcenterregnskaber kan tilrettelægges således, at de på den ene side sikrer, at resultatcenteret får et økonomistyrings-

værktøj til rådighed der passer til udførerorganisationens målsætninger og på den anden side tilvejebringer dokumentation og kalkulationsgrundlag for udførerorganisationens priskalkulationer.

Den igangværende reform af budget- og regnskabssystemet har med indførelsen af art 0 tilvejebragt muligheder for at lave "virtuelle" delregnskaber inden for økonomisystemets rammer efter ÅRL - principper.

Der åbnes dermed for muligheden for, at den kommunale udførelsevirkksomhed f.eks. på frit valg området kan styre efter bundlinien og tilpasse de variable produktionsomkostninger til den omsætning, der opnås ved "salg" af hjemmehjælpstimer til bestillerfunktionen. Dette vil naturligvis kræve opstilling af delresultatopgørelser efter dækningsbidragsmetoden, jf. nedenstående eksempel.

I princippet har en BUM-organiseret udførelsevirkksomhed et 0-budget, hvor det forudsættes, at der skabes balance mellem udgifter og indtægter ligesom i en privat virksomhed. Her vil fordelingen ved resultatopgørelsen efter dækningsbidragsmetoden være, at den har fokus på bundlinien og balancen mellem omsætning og variable omkostninger, som herefter kan tilpasses løbende. Endvidere er resultatopgørelsen analytisk og kan vise perioderesultater, fx opgjort på kvartaler, i året til dato m.m.

Nedenfor vises et eksempel på en resultatopstilling efter dækningsbidragsmetoden.

Tabel 12.1. Eksempel på opstilling efter dækningsbidrag metoden

	Leverede timer	Time Pris	Kr.	Kr.
Omsætning				
Praktisk bistand	20.684	248	5.129.632	
Personlig pleje, dagtimer	42.300	248	10.490.400	
Personlig pleje, ubekvemme tider	15.848	309	<u>4.897.032</u>	
				20.517.064
Variable omkostninger				
Lønninger			14.778.900	
Transport			345.337	
Uniformer			88.744	
Materialer			<u>570.562</u>	
				<u>15.783.543</u>
Dækningsbidrag				4.733.521
Faste omkostninger				
<i>Køb af serviceydelse</i>				
Ældreadm.			1.207.993	
Budget og regnskab			670.452	
Løn og personale			865.331	
IT-ydelser/leasing			383.255	
Lokaler			46.552	
Afskrivning			645.035	
Forrentning			<u>45.870</u>	
				<u>3.864.488</u>
Resultat				869.033

Resultatopgørelsen bør kunne opstilles f.eks. for et omkostningssted med brug af art 0 f.eks. således at:

Indtægterne bogføres med art 0.8. Overførte og beregnede indtægter. Køb af serviceydelser i kommunen (typisk fællesomkostninger af overheadtypen) bogføres med art 0.5. Overførte og beregnede udgifter. Afskrivning og forrentning bogføres med hhv. art 0.1. Afskrivninger og 0.4. Forrentning.

De variable direkte omkostninger bogføres derimod på normal vis på de relevante udgiftsarter.

Resultatcentermodeller er i nogle kommuner endvidere suppleret med statusposter vedrørende "virksomhedens" finansielle og fysiske aktiver.

Virksomheden har således en kassekonto i kommunen med løbende forretning af indestående og aftale om overtræk på kassekreditlignende vilkår. Endvidere kan resultatcenteret i et vist omfang råde over sine produktionsaktiver f.eks. foretage fornyelse af produktionsaktiver, når anskaffelsen kan holdes inden for "virksomhedens" økonomiske råderum (akkumulerede afskrivning indregnet i tidligere års resultatopgørelser, udskiftningsværdi af aktiver, akkumulerede driftsoverskud og frit kassetræk)

12.3.5. Interne låneordninger

I kapitel 11 er det anbefalet, at indførelsen af omkostningsbudgetter bør suppleres med interne låneordninger til gennemførelse af mindre anlægsarbejder og større anskaffelser. Herved får fagudvalgene og de kommunale institutioner et incitament til i højere grad at økonomisere og prioritere drifts- og anlægsressourcer i forhold til hinanden.

En sådan ordning kan anvendes i både det nuværende udgiftsbaserede system og i et omkostningsbaseret system.

Idéen i interne låneordninger er, at en kommunal institution kan udarbejde en investeringskalkule og derefter gennemføre in-

vesteringen, såfremt den er fordelagtig. Investeringen finansieres som et lån tilvejebragt af kommunens kassebeholdning.

Såfremt renter og afdrag på lånet umiddelbart er mindre end de afledte driftsbespareser er det fordelagtigt at gennemføre investeringen. Besparelserne kan evt. også først vise sig på et senere tidspunkt. Afgørende for, om det er fordelagtigt for en kommunal institution at optage et internt lån, er, om de samlede totale gevinster over en årrække overstiger omkostningerne ved betaling af renter og afdrag på lånet.

Kommunalbestyrelsen skal fastsætte en række principper ved tilrettelæggelsen af interne låneordninger:

- *Hvor stor en del af kommunens kassebeholdning, der skal administreres som en låneordning.* I både det udgifts- og omkostningsbaserede system kan interne lån ikke finansieres ved optagelse af eksterne lån som følge af lånebegrænsningerne i lånebekendtgørelsen.
- *Interne rentesats.* Den kan f.eks. være forrentningen af en 30-årig realkreditobligation. Hvis aktivet, der ydes lån til, har en kortere levetid, kan en kortere rentesats benyttes, f.eks. renten på en 10-årig statsobligation. Kommunen kan generelt påvirke incitamentet til at optage interne lån ved at justere rentesatsen.
- *Løbetid.* Der kan af administrative grunde fastsættes en maksimal løbetid, eller der kan vælges kun at yde interne lån til investeringer med en relativ kort afskrivningsperiode og lade løbetiden følge afskrivningsperioden. I sidstnævnte tilfælde svarer renter og afdrag på lånet principielt til afskrivning og forrentning.
- *Kontering af renter og afdrag.* I det udgiftsbaserede system kan budgetrammen for den kommunale institution årligt nedskrives svarende til den årlige ydelse på det in-

terne lån. Efter tilbagebetalingen af lånet opskrives budgetrammen igen.

I det omkostningsbaserede system kan renter og afdrag registreres på hovedart 0 og indgå i bevillingsudmålingen. Da afdragene i det omkostningsbaserede system helt eller delvis svarer til afskrivningerne, som skal registreres i regnskabet, skal institutionens budget som udgangspunkt kun belastes med renter og afskrivninger. Såfremt løbetiden på lånet er kortere end afskrivningsperioden skal den kommunale institutions budget i en årrække belastes med et tillæg svarende til forskellen mellem de årligt beregnede afdrag og afskrivninger.

Interne låneordninger indebærer, at omkostningsprincipper kan indarbejdes i den kommunale incitamentsstruktur. Begrænsningen ved ordningen er, at den forudsætter eksistensen af frie likvide midler, der kan anvendes til formålet.

13. Overvejelser om implementering af omkostningsbevillinger

Overvejelserne om implementering af omkostningsbevillinger tager i afsnit 13.1 udgangspunkt i status for indførelse af omkostningsbaserede principper i budget- og regnskabssystemet. Herefter redegøres der i afsnit 13.2 for de større opgaver, der skal forberedes og gennemføres inden omkostningsbevillinger kan implementeres. I afsnit 13.3 skitseres forskellige scenarier for, hvornår omkostningsbevillinger kan implementeres. Det anbefales, at tidspunktet for implementeringen koordineres med iværksættelsen af den forestående strukturreform.

13.1. Status for implementering af omkostningsbaserede principper

Processen med overgang til anvendelse af omkostningsbaserede principper blev for alvor igangsat med *kommuneaftalerne for 2003*, hvor det blev aftalt, at der i tilknytning til det eksisterende budget- og regnskabssystem i 2003 og med virkning fra 2004 skal etableres en samlet statusbalance, der omfatter både finansielle aktiver og materielle anlægsaktiver samt ejendomme og jord til videresalg.

Endvidere blev det i forlængelse af kommuneaftalerne for 2003 aftalt, at omkostningsregistrering, som allerede var obligatorisk for forsyningsvirksomhederne (hovedkonto 1), fra regnskab 2004 også skulle omfatte ældre- og sygehusområdet.

I forbindelse med *kommuneaftalerne for 2004* blev det aftalt, at Budget- og regnskabsudvalget under Indenrigs- og Sundhedsministeriet skal drøfte, om der er yderligere elementer, der skal indgå i balance og omkostningsregistrering med virkning fra regnskab 2005. Disse drøftelser er opstartet i udvalget, men er endnu ikke afsluttet.

Endelig er det i kommuneaftalerne for 2004 fastlagt, at omkostningsregistrering skal indføres på hele det kommunale område senest i 2006.

Overgangen til anvendelse af omkostningsbaserede bevillinger ligger i naturlig forlængelse af overgangen til omkostningsbaserede regnskaber. Det første omkostningsbaserede regnskab for samtlige kommuner vil foreligge senest for regnskabsåret 2006, dvs. det er afgivet af kommunalbestyrelserne til revisionen senest den 1. juni 2007. Såfremt Budget- og regnskabsudvalget måtte indstille, at omkostningsregistrering skal indføres på alle områder allerede fra 2005, vil de kommunale regnskaber foreligge i omkostningsbaseret form et år tidligere.

På det statslige område forventes omkostningsbevillinger at kunne indføres fra 2005 og 2006 for de institutioner, der deltager i forsøgsordningen, men forventes først fuldt gennemført på finansloven for 2007, jf. kapitel 7.

13.2. Forberedelse af overgang til omkostningsbaserede bevillinger

Det er vigtigt, at en eventuel overgang til omkostningsbaserede bevillinger er godt forberedt. Denne rapport har primært skitseret fordele og ulemper ved indførelse af omkostningsbevillinger. I kapitel 9 er endvidere angivet de overordnede rammer for en omkostningsbaseret bevillingsmodel. Der vil derfor skulle afsættes den fornødne tid til, at Indenrigs- og Sundhedsministeriets Budget- og regnskabsudvalg kan udarbejde de endelige retningslinjer for omkostningsbaserede budgetter.

I forlængelse heraf vil de kommunale ledere og medarbejdere skulle uddannes i anvendelsen af omkostningsbaserede bevillinger. Det vurderes dog, at denne opgave vil være mindre omfattende end i forbindelse med overgangen til anvendelsen af omkostningsbaserede principper i regnskabet, da det omkostningsbaserede budget vil være baseret på de samme principper som det omkostningsbaserede regnskab. I forbindelse med

overgangen til at anvende omkostningsprincipper i regnskabet har der i kommunerne været en stor enkeltstående opgave med at etablere en åbningsbalance og få denne revideret. En tilsvarende opgave vil ikke være til stede ved en evt. overgang til anvendelse af omkostningsbaserede budgetter.

Implementering af omkostningsbaserede bevillinger vil også stille krav om, at der i de enkelte kommuner skal gennemføres projekter, som har til formål at fastlægge, hvordan budgetprocessen og selve budgetudarbejdelsen skal foregå i lyset af de nye budgetprincipper. Bl.a. skal der foretages en konvertering af de udgiftsbaserede rammer/bevillinger til omkostningsbaserede rammer. Dette vil formentlig forudsætte en del koordination og information internt i kommunerne, herunder bl.a. i forhold til kommunalbestyrelsens medlemmer.

Ændrede budgetteringsprincipper vil desuden stille krav til en ændret opsætning af kommunernes økonomisystemer. Det vurderes dog, at der vil være tale om begrænsede ændringer, da overgangen til nye budgetprincipper ikke medfører ændringer i kontoplanen. Derimod skal en række nye oversigter udarbejdes og integreres i økonomisystemet.

Hvis kommunerne bruger indførelsen af omkostningsprincipper i budgettet til at gennemføre større ændringer i interne styring, f.eks. etablering af huslejeordning, taxameterstyring, interne låneordninger m.v. kan der blive tale om større ændringer i de interne økonomisystemer og forretningsgange. Det er dog ikke nødvendigt på kort sigt at foretage større ændringer i den interne styring. På længere sigt bør omkostningsbevillinger dog give anledning til at revurdere den interne styring, således at rigtige incitamentsstrukturer indarbejdes.

Endelig vil den statslige styring af den kommunale og amtskommunale økonomi skulle overvejes ved en overgang til omkostningsbaserede budgetter. I kapitel 6 er det dog anbefalet, at den nuværende styringsmodel med aftaler om udgiftsniveauer mv. ind-

til videre fastholdes af hensyn til sikkerheden i den finanspolitiske styring.

13.3. Overvejelser om tidsplan for implementering af omkostningsbaserede bevillinger

Såfremt der måtte træffes beslutning om indførelse af omkostningsbaserede bevillinger i kommuner og amter, f.eks. i forbindelse med kommuneaftalerne for 2005, vil Budget- og regnskabsudvalget under Indenrigs- og Sundhedsministeriet i 2. halvår 2004 kunne forberede det endelige regelsæt.

Tilpasning af de kommunale økonomisystemer kan ske i 1. kvartal af 2005, mens efteruddannelse og tilpasning af budgetlægningsprocessen i kommunerne kan ske i 1. halvår af 2005. Der vil derfor være mulighed for, at overgangen til omkostningsbaserede bevillinger teoretisk set kan iværksættes allerede fra budgetåret 2006.

Imidlertid bør budgetreformen tidsmæssigt koordineres med den planlagte strukturreform af den offentlige sektor, idet sidstnævnte reform må forventes at indebære, at administrative ressourcer i landets kommuner og amter vil blive fokuseret på reformen.

Endvidere skal kommuner, som indgår i sammenlægninger eller overtager fysiske aktiver i forbindelse med opgaveovertagelse fra andre offentlige myndigheder, udarbejde nye åbningsbalancer for at være i stand til at udarbejde omkostningsbaserede budgetter. Åbningsbalancerne kan tidligst udarbejdes, når de nedlagte kommuner har udarbejdet deres afslutningsbalancer i forbindelse med afslutning af årsregnskabet for året forud for sammenlægningen eller opgaveovertagelsen. Dette indebærer, at omkostningsbaserede budgetter tidligst bør udarbejdes for året, der følger efter iværksættelsen af strukturreformen.

Da en overgang til omkostningsbaserede budgetter er en vidtgående reform finder arbejdsgruppen det mest hensigtsmæs-

sigt, at en række kommuner eller amter frivilligt udarbejder et omkostningsbaseret budget for 2006. Dette er analogt til forsøgsprojekterne i den statslige sektor. I tilknytning til forsøgsprojektet vil det være naturligt, at nogle af de skitserede styringsinstrumenter i kapitel 11 som f.eks. husleje- og interne låneordninger herudover afprøves. Det forudsættes, at der afsættes de fornødne ressourcer til, at der kan foretages en evaluering af forsøgsprojekterne, således at erfaringerne kan nyttiggøres, når alle kommuner senere evt. skal overgå til at udarbejde omkostningsbudgetter. Forsøgskommunerne forudsættes at kunne levere de nødvendige udgiftsbaserede oplysninger til de centrale myndigheder som hidtil. Hjemlen af et sådant forsøgsprojekt vil skulle undersøges nærmere.

Regeringen har på baggrund af Strukturkommissionens betænkning og de afgivne høringssvar udarbejdet et udspil med henblik på indgåelse af en politisk aftale om strukturreformen.

Såfremt den nye strukturreform lovgivningsmæssigt er på plads i foråret 2005 og de nye kommunalbestyrelser tiltræder med virkning fra *1. januar 2006* vil en overgang til omkostningsbaserede bevillinger teoretisk set kunne igangsættes fra budget 2007. Åbningsbalancer for de nye administrative enheder vil foreligge sommeren 2006, og foreløbige erfaringer fra forsøgsprojekterne i 2006 vil kunne nyttiggøres i forbindelse med den generelle implementering. Endvidere er overgangen til omkostningsbevillinger på det statslige område planlagt at skulle ske fra finanslov 2007. Imidlertid vurderes det ikke at være realistisk at implementere en generel budgetreform indenfor en så snæver tidsramme, idet ressourceindsatsen i kommunerne ved en hurtig iværksættelse af strukturreformen vil være betydelig. Budgetreformen vurderes således tidligst at kunne gennemføres fra 2008.

Iværksættes strukturreformen først fra *1. januar 2007* vurderes det at være muligt og hensigtsmæssigt, at der sigtes mod, at budget 2008 udarbejdes efter omkostningsbaserede principper.

For det første vil der kunne foreligge erfaringer fra evt. forsøgsprojekter for budgetårene 2006 og 2007 samt erfaringer fra det statslige område. For det andet vil åbningsbalancerne for de nye administrative enheder kunne foreligge i sommeren 2007 forud for budgetvedtagelsen for 2008. Og endelig for det tredje kan det af ressourcemæssige årsager være hensigtsmæssigt, at sammenlægningsudvalg, der i dette scenarium i 2006 skal forberede de nye sammenlægninger, ikke belastes med budgetreformen før end i 2007, hvor budgettet for 2008 skal udarbejdes.

Såfremt strukturreformen først iværksættes fra *1. januar 2008* eller *1. januar 2009* vurderes det at være mest hensigtsmæssigt, at omkostningsbaserede budgetter først udarbejdes fra henholdsvis 2009 og 2010. Dermed undgås det, at en række kommuner, som formentlig ved strukturreformen lægges sammen med andre kommuner, kun skal udarbejde budgetterne for et begrænset antal år efter de nye principper.