

**Beretning til statsrevisorerne  
om**

**indførelse af omkostnings-  
baserede regnskaber  
i staten**

---

**Oktober 2004  
RB C601/04**



**Rigsrevisionen**

## Indholdsfortegnelse

	Side
I. Resumé .....	5
II. Indledning, formål, afgrænsning og metode .....	11
A. Indledning .....	11
B. Formål, afgrænsning og metode.....	13
III. Regnskabsreformen .....	14
A. Reformens formål og indhold .....	14
B. Rigsrevisionens holdning til reformen.....	17
IV. Har Finansministeriet tilrettelagt og gennemført en proces, som effektivt understøtter indførelsen af regnskabsreformen i staten?.....	19
A. Implementeringsproces .....	20
B. De nye regnskabsregler .....	22
C. Øvrige tiltag .....	25
V. Har departementerne involveret sig i regnskabsreformen i tilstrækkeligt omfang på deres ressortområde? .....	26
VI. Er implementeringen i forsøgsinstitutionerne forløbet tilfredsstillende?.....	30
A. Rigsrevisionens erfaringer fra gennemgangen af åbningsbalancerne for forsøgsinstitutionerne.....	30
B. Forsøgsinstitutionernes tidsforbrug .....	33
C. Årsrapporterne for institutionerne i første forsøgsordning .....	34
VII. Er de øvrige statsinstitutioners planlægning og forberedelse af overgangen til omkostningsbaseret regnskabsafleggelse forløbet tilfredsstillende?.....	38
A. Spørgeskemaundersøgelse om institutionernes parathed til regnskabsreformen i efteråret 2003.....	38
B. Status for institutionernes parathed medio 2004.....	40
VIII. Anbefalinger .....	42



# Beretning om indførelse af omkostningsbaserede regnskaber i staten

## I. Resumé

### Indledning og formål

1. Et udvalg under Finansministeriet afgav i foråret 2003 en rapport om omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i staten – ”Omkostninger og effektivitet i staten”. I rapporten anbefalede udvalget, at staten indførte omkostningsregnskaber, der skulle følges op af en overgang til budgettering efter omkostningsprincipper på finansloven.

Finansudvalget godkendte ved Akt 97 26/3 2003 en forsøgsordning med omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse for 13 statsinstitutioner og tiltrådte efter en evaluering af forsøgsordningen ved Akt 163 24/6 2004 en generel indførelse af omkostningsbaserede regnskaber i staten med virkning fra 2005 og en forsøgsordning for omkostningsbaserede bevillinger. Indførelsen af driftsbevillinger efter omkostningsbaserede budgetprincipper sker generelt med virkning fra finansåret 2007. Dette forudsætter en revision af statens budget- og bevillingsregler og dermed Finansudvalgets godkendelse.

2. Det overordnede formål med undersøgelsen er at belyse og vurdere indførelsen af omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse i staten. Rigsrevisionen har undersøgt:

- Om Finansministeriet har tilrettelagt og gennemført en proces, som effektivt understøtter indførelsen af regnskabsreformen i staten.
- Om departementerne har involveret sig i regnskabsreformen i tilstrækkeligt omfang på deres ressortområde.
- Om implementeringen i forsøgsinstitutionerne er forløbet tilfredsstillende.
- Om de øvrige statsinstitutioners planlægning og forbedelse af overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse er forløbet tilfredsstillende.

## Regnskabsreformen

3. Reformen indebærer, at statens budgetter og regnskaber vil blive ændret fra at være udgiftsbaserede til at være omkostningsbaserede. I et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem måles finansårets omkostninger, fx forbrug af kapital i form af slid på bygninger og materiel (afskrivninger), forbrug af lagerbeholdninger eller ændringer i statens forpligtelser, uanset hvornår betalingen er sket, eller ejendomsretten er skiftet.

Indførelsen af omkostningsprincipper forventes at give bedre information om statens værdier og forpligtelser og dermed et bedre grundlag for forvaltningen af disse, større gennemsigtighed i omkostningerne til de enkelte aktiviteter, ydelser eller produkter og dermed et bedre grundlag for Folketingets prioritering og for resultatstyring og ledelse. Endelig er forventet en mere omkostningsbevidst resourceanvendelse samt større sammenlignelighed mellem statsinstitutionerne og alternative udbydere af offentlige opgaver.

Reformens primære formål har således et økonomistyringsmæssigt perspektiv, men også at gøre regnskaberne mere informative.

4. Indførelsen af omkostningsprincipper vil efter Rigsrevisionens opfattelse modernisere budget- og regnskabssystemet og bidrage til videreudviklingen af den statslige økonomistyring. Rigsrevisionen er derfor positivt indstillet over for reformen.

Rigsrevisionen er dog opmærksom på, at regnskabsreformen kun omfatter et mindre område af statsregnskabet, og finder, at der – når der er opnået et større erfaringsgrundlag – er grund til at vurdere, om der er flere områder i statsregnskabet, som bør indgå.

## Har Finansministeriet tilrettelagt og gennemført en proces, som effektivt understøtter indførelsen af regnskabsreformen i staten?

5. Rigsrevisionens undersøgelse har vist, at anvendelsen af en forsøgsordning ved indførelse af en kompleks reform er hensigtsmæssig. Forsøgsordningen har bidraget med væsentlig information og erfaringer, der kan anvendes fremadrettet i forbindelse med den generelle implementering. For-

søgsordningen har bl.a. medvirket til, at Finansministeriet har kunnet foretage justeringer af regelsættet og procesvejledningerne, hvilket er med til at sikre en enklere, billigere og bedre implementering af reformen i staten som helhed.

6. Det er Rigsrevisionens vurdering, at Finansministeriet ved at tilgodese de særlige hensyn på det statslige område, herunder statens informationsbehov, har tilvejebragt et regelsæt, der understøtter reformens primære formål om synliggørelse af omkostningerne ved statens opgavevaretagelse. Det endelige regelsæt er efter Rigsrevisionens vurdering enkelt og anvendeligt.

7. Der udestår fortsat en række væsentlige opgaver for Finansministeriet, herunder revideret budgetvejledning, ændret opstilling af Finansloven, tilretning af statsregnskabsbekendtgørelsen, ændret cirkulære om regnskabsinstrukser samt nødvendige tilretninger i Finansministeriets Økonomi-Administrative Vejledning. Rigsrevisionen anbefaler, at Finansministeriet hurtigst muligt afklarer de udestående spørgsmål vedrørende reglerne på enkelte områder samt tilretter det samlede regelsæt, så dette er på plads ved den generelle implementering.

8. Rigsrevisionen finder, at Finansministeriet har tilrettelagt og gennemført en proces, som effektivt understøtter indførelsen af regnskabsreformen i staten.

#### **Har departementerne involveret sig i regnskabsreformen i tilstrækkeligt omfang på deres ressortområde?**

9. Det er Rigsrevisionens vurdering, at nogle departementer i forsøgsperioden har indtaget en afventende holdning, når der er opstået problemer.

Rigsrevisionen konstaterede herudover i forbindelse med den generelle implementering, at der var stor forskel på, hvor langt departementerne var i forhold til den praktiske planlægning og i forhold til, hvilke initiativer der var iværksat.

Rigsrevisionen konstaterede dog samtidig, at departementerne er blevet mere fokuserede på opgaverne i forbindelse med reformen og nu i tilstrækkelig grad har involveret sig i planlægningen af reformens indførelse på deres ressortområde.

10. Undersøgelsen viste videre, at det alene var Integrationsministeriets effektiviseringsstrategi, der indeholdt mål for og viste, hvordan effekterne af reformen kunne indhøstes. Rigsrevisionen finder det naturligt, at departementerne inddrager regnskabsreformen i arbejdet med effektiviseringsstrategierne. Den manglende inddragelse indikerer, at ministerområderne endnu ikke har taget stilling til, hvordan reformen skal anvendes i den interne styring.

Fødevarerministeriet har oplyst, at ministeriet var uenig i denne betragtning, idet effektiviseringsstrategien blot var et af flere centrale styringsredskaber i et ministerium.

Rigsrevisionen finder, at inddragelsen af omkostningsbaserede regnskaber er en naturlig del af effektiviseringsstrategien. Det er her, departementerne skal samle indsatsområderne for ministerområdet med henblik på at forbedre styringen og indhente effektiviseringsgevinster.

11. Rigsrevisionen konstaterede, at 2/3 af ministerierne havde indsendt milepælsplaner for implementeringen. Økonomistyrelsen oplyste i forbindelse med Rigsrevisionens gennemgang af status for gennemgang af milepælsplaner, at alle departementer var godt i gang med planlægningen.

12. Rigsrevisionen finder, at departementerne nu i tilstrækkeligt omfang har involveret sig i planlægningen af reformens indførelse på deres ressortområde, men at der nu også i højere grad bør fokuseres på, hvordan reformen skal forbedre økonomistyringen.

### **Er implementeringen i forsøgsinstitutionerne forløbet tilfredsstillende?**

13. Som led i overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse skulle forsøgsinstitutionerne i første og anden forsøgsordning opstille en åbningsbalance.

Rigsrevisionens undersøgelse viste, at oplysningerne i åbningsbalancerne var pålidelige og overordnet dokumenterede og ikke indeholdt helt åbenlyse fejl og mangler. Undersøgelsen viste dog også, at flere institutioner i ledelseserklæringen tog forbehold for åbningsbalancen. Rigsrevisionen har forståelse for, at der i en forsøgsperiode, hvor regelsættet ikke er endeligt fastlagt, kan være uafklarede forhold i de fremsendte åbningsbalancer. Rigsrevisionen forventer dog, at departementerne ved den generelle implementering har

afklaret tvivlsspørgsmål samt taget stilling til åbningsbalancen.

14. Undersøgelsen viste herudover, at årsrapporterne for regnskabsåret 2003, udarbejdet efter omkostningsprincipper, indeholdt de krævede elementer i regnskabsafsnittet.

Rigsrevisionens undersøgelse viste tillige, at det i hovedparten af årsrapporterne var muligt at koble de faglige og økonomiske resultater typisk opdelt på institutionens hovedformål, mens det i afrapporteringen af de strategiske og væsentlige resultatkrav kun var muligt for 1 institution at opgøre omkostninger og ressourceforbrug for alle de udvalgte mål. Rigsrevisionens undersøgelse viste således, at reformen for forsøgsinstitutionernes vedkommende endnu ikke har givet større gennemsigtighed i omkostningerne vedrørende de enkelte aktiviteter, ydelser eller produkter. Rigsrevisionen anbefaler, at Økonomistyrelsen – hvis reformen skal få den ønskede virkning for den interne styring – præciserer og udbygger vejledningsmaterialet om omkostningsfordelinger.

Finansministeriet er enig i, at en yderligere anvendelse af omkostningsfordelinger er central for at opnå større gennemsigtighed i omkostningerne til de enkelte aktiviteter, ydelser eller produkter. Finansministeriet havde dog fundet det mest hensigtsmæssigt ikke at udmelde nye eller ændrede retningslinjer for omkostningsfordelinger i denne tidlige fase af reformen. Økonomistyrelsen har igangsat et projekt, der skal forberede en fremtidig revision af vejledningsmaterialet på området.

15. Rigsrevisionen finder, at implementeringen i forsøgsinstitutionerne generelt er forløbet tilfredsstillende.

#### **Er de øvrige statsinstitutioners planlægning og forbedelse af overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse forløbet tilfredsstillende?**

16. Rigsrevisionens spørgeskemaundersøgelse i efteråret 2003 viste, at ledelsen i hovedparten af institutionerne endnu ikke havde vurderet reformens betydning for økonomistyringen, ligesom de få institutioner, der havde opstillet succeskriterier for omkostningsreformen, primært havde opstillet kortsigtede kriterier, der fokuserede på den konkrete implementering. Det er Rigsrevisionens indtryk, at hovedpar-



ten af institutionerne havde vanskeligt ved at vurdere, hvilke konkrete fordele reformen ville give. Dette billede understøttes af Rigsrevisionens gennemgang af departementernes effektiviseringsstrategier.

17. Som led i den generelle implementering skulle departementerne og de underliggende institutioner senest ultimo juni 2004 indsende milepælsplaner indeholdende tidsfrister for overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse.

Rigsrevisionens undersøgelse viste, at 11 ud af 18 ministerier i august 2004 havde indsendt milepælsplaner for den generelle implementering til Økonomistyrelsen.

Ultimo september manglede der fortsat milepælsplaner for 5 ministerier. Ministerierne redegjorde for årsagerne hertil, herunder at det i flere tilfælde var sket efter forudgående aftale med Økonomistyrelsen. Ministerierne bekræftede, at planerne ville blive fremsendt i september og oktober som aftalt med Økonomistyrelsen. Økonomistyrelsen oplyste, at de ministerier, der ikke havde fremsendt planerne, var godt i gang med planlægningen.

18. Rigsrevisionen finder, at hovedparten af de øvrige statsinstitutioners planlægning og forberedelse af overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse er forløbet tilfredsstillende.

### **Anbefalinger**

19. Rigsrevisionens har konstateret, at der fortsat udestår en række væsentlige opgaver for Finansministeriet. Rigsrevisionen anbefaler, at Finansministeriet hurtigst muligt afklarer de udestående spørgsmål vedrørende reglerne på enkelte områder samt tilretter det samlede regelsæt, så dette er på plads ved den generelle implementering.

Rigsrevisionen skal videre anbefale, at departementerne fortsat sikrer den fornødne fremdrift og koordinering på ministerområdet, herunder en ensartet anvendelse af principperne. Rigsrevisionen forventer tillige, at departementerne og institutionerne ved den generelle implementering i tilknytning til åbningsbalancen har afklaret tvivlsspørgsmål samt taget stilling til denne.

Rigsrevisionens undersøgelse viste, at departementerne og institutionerne endnu ikke systematisk havde igangsat et arbejde om, hvordan omkostningsbaserede regnskaber

skal forbedre økonomistyringen på ministerområdet og i den enkelte institution. Rigsrevisionen anbefaler, at departementerne og institutionerne i højere grad fokuserer på, hvordan reformen skal forbedre økonomistyringen på ministerområdet og i den enkelte institution.

#### **Rigsrevisionens undersøgelse har vist:**

- At Finansministeriet har tilrettelagt og gennemført en proces, som effektivt understøtter indførelsen af regnskabsreformen i staten.
- At der fortsat udestår væsentlige opgaver for Finansministeriet.
- At departementerne nu i tilstrækkeligt omfang har involveret sig i planlægningen af reformens indførelse på deres ressortområder.
- At implementeringen i forsøgsinstitutionerne generelt er forløbet tilfredsstillende.
- At hovedparten af statsinstitutionernes planlægning og forberedelse af overgangen til omkostningsbaseret regnskabsafleggelse er forløbet tilfredsstillende.
- At departementerne og institutionerne i højere grad bør fokusere på, hvordan reformen skal forbedre økonomistyringen på ministerområdet og i den enkelte institution.

## **II. Indledning, formål, afgrænsning og metode**

### **A. Indledning**

20. Denne beretning afgives til statsrevisorerne i henhold til § 17, stk. 2, i rigsrevisorloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997.

Beretningen behandler indførelsen af omkostningsbaserede regnskaber i staten.

21. Et udvalg under Finansministeriet afgav i foråret 2003 en rapport om omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i staten – ”Omkostninger og effektivitet i staten”. Udvalgsarbejdet var et led i regeringens moderniseringsprogram. Udvalget havde til opgave at opstille konkrete og operationelle modeller for, hvordan et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem mest hensigtsmæssigt kunne blive indført inden for staten. Det blev an-

befalet, at staten indførte omkostningsbaserede regnskaber, der skulle følges op af en overgang til budgettering efter omkostningsprincipper på finansloven.

Med baggrund i rapporten blev der med Akt 97 26/3 2003 godkendt en forsøgsordning med omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse for 13 statsinstitutioner. Finansudvalget tiltrådte efter en evaluering af forsøgsordningen ved Akt 163 24/6 2004 en generel indførelse af omkostningsbaserede regnskaber i staten og en forsøgsordning for omkostningsbaserede bevillinger.

Alle statsinstitutioner skal med virkning fra 2005 aflægge et omkostningsregnskab, mens indførelsen af driftsbevillinger efter omkostningsbaserede budgetprincipper først vil ske generelt med virkning fra finansåret 2007. Indførelsen af omkostningsbevillinger forudsætter en revision af statens budget- og bevillingsregler og dermed Finansudvalgets godkendelse.

22. Reformen indebærer en betydelig ændring i statens regnskabsprincipper, når statens budgetter og regnskaber bliver ændret fra at være udgiftsbaserede til at være omkostningsbaserede.

Reformen vil få betydning for regnskabsaflæggelsen og dermed revisionen af statsregnskabet. Rigsrevisionen har derfor en væsentlig og naturlig interesse i, at de ændrede principper bliver indført og tilrettelagt hensigtsmæssigt.

Rigsrevisionen fulgte løbende implementeringen af forsøgsordningen med omkostningsbaserede regnskabsprincipper i staten både i forhold til Finansministeriet og i forhold til institutionerne. I relation til Finansministeriet drøftede Rigsrevisionen de konkrete forslag til regnskabsregler, vejledninger og overgangsregler og udarbejdede sine krav til dokumentation af åbningsbalancen. I forhold til forsøgsinstitutionerne deltog Rigsrevisionen bl.a. i opstartsseminarer, gennemgik åbningsbalancerne og deltog i afklaringen af opståede regnskabsmæssige spørgsmål i forbindelse med opstilling af åbningsbalancen.

Rigsrevisionen deltog desuden sammen med Finansministeriet i en række møder med departementerne primo 2004 om omkostningsreformen, ligesom Rigsrevisionen drøftede reformen med departementerne på de årlige møder mellem rigsrevisor og departementscheferne i foråret 2004.

## B. Formål, afgrænsning og metode

23. Det overordnede formål med denne undersøgelse er at belyse og vurdere indførelsen af omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse i staten. Rigsrevisionen har undersøgt:

- Om Finansministeriet har tilrettelagt og gennemført en proces, som effektivt understøtter indførelsen af regnskabsreformen i staten.
- Om departementerne har involveret sig i regnskabsreformen i tilstrækkeligt omfang på deres ressortområde.
- Om implementeringen i forsøgsinstitutionerne er forløbet tilfredsstillende.
- Om de øvrige statsinstitutioners planlægning og forbedrelse af overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse er forløbet tilfredsstillende.

24. Undersøgelsen vedrører perioden fra sommeren 2003, hvor den første forsøgsperiode startede, til sommeren 2004 og omfatter alene indførelsen af omkostningsbaserede regnskabsprincipper. Rigsrevisionen har fulgt udviklingen frem til efteråret 2004.

Undersøgelsen omfatter de 13 forsøgsinstitutioner, en spørgeskemaundersøgelse gennemført i 2. halvår af 2003 i 61 institutioner fordelt på 17 ministerområder samt samtlige departementer med undtagelse af Forsvarsministeriet. For Forsvarsministeriet gælder en række undtagelser fra det generelle regelsæt som følge af, at forsvaret allerede har iværksat et internt omkostningsstyringssystem (DeMars/Demap).

25. Undersøgelsen bygger på en gennemgang og vurdering af materiale fra Finansministeriets departement og Økonomistyrelsen. Som led i undersøgelsen af departementernes involvering i regnskabsreformen har Rigsrevisionen gennemgået departementernes effektiviseringsstrategier og referater fra møderne, der blev afholdt af Finansministeriet primo 2004 med samtlige departementer. Rigsrevisionen har derudover gennemgået de 13 forsøgsinstitutioners åbningsbalancer samt årsrapporter for de 8 forsøgsinstitutioner i første forsøgsperiode. Endelig har Rigsrevisionen gen-

nemgøet de milepælsplaner for den generelle implementering af reformen, der var sendt til Økonomistyrelsen.

Beretningsudkastet har været forelagt alle ministerier, hvis bemærkninger i videst muligt omfang er indarbejdet i beretningen.

### III. Regnskabsreformen

#### A. Reformens formål og indhold

26. Ifølge Akt 163 24/6 2004 er formålet med indførelse af omkostningsprincipper at skabe et bedre grundlag for den økonomiske styring i staten.

Indførelsen af omkostningsprincipper forventes at give bedre information om statens værdier og forpligtelser og dermed et bedre grundlag for forvaltningen af disse, større gennemsigtighed i omkostningerne til de enkelte aktiviteter, ydelser eller produkter og dermed et bedre grundlag for Folketingets prioritering samt for resultatstyring og ledelse. Endelig er forventet en mere omkostningsbevidst ressourceanvendelse samt større sammenlignelighed mellem statsinstitutionerne og alternative udbydere af offentlige opgaver.

Reformens primære formål har således et økonomistyringsmæssigt perspektiv, men også at gøre regnskaberne mere informative.

27. Det fremgik af rapport om ”Omkostninger og effektivitet i staten”, at en række OECD-lande i løbet af 1990’erne helt eller delvist havde indført omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i den offentlige sektor. Parallelt hermed var der søgt etableret en fælles referenceramme for regnskabsaflæggelsen for offentlige institutioner. Med udgangspunkt i de senere års internationale udvikling på regnskabsområdet var der et ønske om at harmonisere de forskellige regnskabsstandarder. Senest havde EU og OECD valgt at introducere internationale standarder i relation til de midler, som organisationerne administrerer.

Der var 3 dominerende årsager til introduktionen af omkostningsprincippet i den offentlige sektor i OECD-landene: et ønske om bedre overblik over statens langsigtede forpligtelser, et ønske om større effektivitet i statsinstitutionerne og endelig et ønske om større gennemskuelse og ansvarlighed i forhold til de offentlige institutioners dispositioner.

28. Statens nuværende budget- og regnskabsprincipper er udgiftsbaserede, hvor fokus er på styring af statens samlede udgifter. En udgift anses for afholdt, når der sker et skift i ejendomsretten, fx når en vare eller tjenesteydelse er leveret, eller et anlægsarbejde er udført (retserhvervelsesprincippet).

I et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem måles finansårets omkostninger, fx forbrug af kapital i form af slid på bygninger og materiel (afskrivninger), forbrug af lagerbeholdninger eller ændringer i statens forpligtelser, uanset hvornår betalingen er sket, eller ejendomsretten er skiftet. Fokus er dermed rettet mod at opgøre ressourceforbruget ved forskellige aktiviteter. I statens status opnås desuden en mere systematisk registrering af statens anlægsaktiver og langsigtede forpligtelser, så de enkelte institutioner vil behandle disse statusposters virkning på driften på en ensartet måde.

I statens nuværende budget- og regnskabssystem er allerede indbygget elementer af omkostningsprincipper og omkostningsstyring. Mange statsinstitutioner har således en række erfaringer med at foretage omkostningsbaserede opgørelser i forbindelse med indtægtsdækket virksomhed og statsvirksomheder samt med at værdiregulere aktiver på statens status. Hertil kommer, at der allerede er indført omkostningsorienterede kontoplaner i institutionerne i forbindelse med implementeringen af Navision Stat.

Med regnskabsreformen får staten et regnskabsprincip, der minder om det, private virksomheder anvender.

29. Hovedelementerne i indførelsen af omkostningsbaserede regnskaber er:

- Etablering af en åbningsbalance med opgørelse af statens aktiver og passiver.
- En ændret periodisering af statens udgifter, så ressourceforbruget henføres til den periode, hvor ressourcerne medgår til at frembringe ydelsen.
- En fordeling af omkostningerne på relevante dimensioner, så omkostningerne kan opgøres for hvert enkelt hovedformål, opgave eller aktivitet, som en institution udfører.

30. Reformen omfatter alle drifts- og investeringsaktiviteter, der er knyttet til statsinstitutionernes løbende drift. Undtaget fra reformen er de områder, hvor særlige samfundsmæssige hensyn gør sig gældende, fx nationalejendom (slotte, haver, mindesmærker mv. af særlig kulturel værdi), indtægter, tilskud og alle former for overførselsudgifter.

Undtaget fra reformen er endvidere infrastruktur (veje, broer, jernbaner mv.). Finansministeriet begrundet dette med, at etablering, drift og vedligeholdelse af infrastruktur har en bred samfundsøkonomisk betydning, og at der således ved fastlæggelse af investeringsomfanget bl.a. vil indgå konjunkturpolitiske, regionale og miljømæssige hensyn, ud over økonomiske og rentabilitetsmæssige overvejelser. Hertil kommer, at en overgang til omkostningsbaserede budget- og regnskabsprincipper i sammenhæng med ændrede disponeringsregler ikke på samme måde som for andre aktiver medfører effektiviseringer i den enkelte institution. Dette skyldes, at de økonomiske fordele ved en ændring i aktivsammensætningen ikke på en meningsfuld måde kan tilfalde den institution, der forvalter infrastrukturen.

Det er således kun de dele, som relaterer sig til institutionernes løbende drift, der berøres af reformen og dermed en mindre del af statsregnskabet.

31. Indførelsen af omkostningsbaserede regnskaber medfører en ændring af institutionernes løbende regnskabsregistreringer på en række punkter. Dette skyldes bl.a., at en række aktiver og passiver, der tidligere ikke blev balanceført, nu optages i status og indregnes i driften over deres levetid.

For så vidt angår lønninger, der er den væsentligste udgiftspost for de fleste statslige institutioner, er principperne overvejende uændrede, dog skal der foretages hensættelser til feriepenge samt overarbejde.

Principperne for regnskabsregistreringen af køb af varer og tjenesteydelser er også stort set uændrede, idet de fleste varer forbruges tæt på leveringstidspunktet. Lagre af betydelig størrelse samt lagre, der varierer i omfang fra år til år, skal aktiveres, så alene årets forbrug udgiftsføres i driftsregnskabet.

Indførelsen af omkostningsbaserede regnskaber vil særligt vedrøre registreringen af større anskaffelser, som hidtil har været udgiftsført i det finansår, hvor leveringen har fundet sted. Fremover skal anskaffelser, der har en planlagt

flerårig anvendelse i institutionens opgavevaretagelse, og som har en værdi på 50.000 kr. eller derover, aktiveres med henblik på afskrivning over aktivets levetid. Øvrige afskaffelser til en værdi under 50.000 kr. skal straks afskrives, hvilket betyder, at anskaffelserne bliver udgiftsført på samme måde som hidtil.

En anden ændring vedrører behandlingen af de traditionelle anlægsudgifter, fx ejendomme, anlæg og driftsaktiver. Tidligere blev finansårets udgifter udgiftsført direkte i driftsregnskabet og påvirkede dermed DAU-saldoen. Da disse udgifter samtidig havde en værdi for staten, blev et tilsvarende beløb automatisk aktiveret under statusposten Ejendomme og anlæg med modpostering på statens egenkapital. Efter overgangen til omkostningsbaserede regnskaber skal institutionerne selv sikre, at anlægsinvesteringerne aktiveres direkte på statusposten, hvilket medfører, at disse ikke umiddelbart påvirker driftsregnskabet og dermed DAU-saldoen.

## **B. Rigsrevisionens holdning til reformen**

32. Den statslige økonomistyring har siden begyndelsen af 1980'erne rettet større fokus mod aktiviteter og resultater. Med budgetreformen i 1980'erne blev detailstyringen erstattet af mål- og rammestyring, og den senere ordning om aflæggelse af virksomhedsregnskaber/årsrapporter har haft til formål at styrke mål- og resultatsiden.

Indførelsen af omkostningsprincipper er efter Rigsrevisionens opfattelse et yderligere led i retningen af at modernisere budget- og regnskabssystemet og vil bidrage til videreudviklingen af den statslige økonomistyring. Rigsrevisionen er derfor positivt indstillet over for omkostningsreformen.

33. Efter Rigsrevisionens opfattelse vil staten opnå et regnskab med bedre informationer til brug for beslutning om prioritering af bevillingsanvendelsen. Med reformen skabes desuden et forbedret grundlag for at opgøre det resourceforbrug, der er forbundet med opgavevaretagelsen, og øgede muligheder for at kunne sammenholde resourceforbruget med målopfyldelsen.

Rigsrevisionen forventer desuden en mere rationel og omkostningsbevidst resourceanvendelse i statsinstitutionerne samt et bedre grundlag for institutionernes interne økono-



mistyring og ledelsernes indsigt i og påvirkning af en hensigtsmæssig forvaltning af midlerne.

I statsrevisorernes beretning nr. 5/97 om kontraktstyring konkluderede Rigsrevisionen, at Finansministeriet burde tage initiativ til, at det i højere grad blev sikret, at der kunne skabes forpligtende sammenhænge mellem resultater og bevillinger. Indførelsen af omkostningsprincipper, hvor regnskabssiden kombineres med budgetsiden, åbner efter Rigsrevisionens opfattelse op for en styringsmæssig gevinst ved at synliggøre omkostninger allerede på budgetteringstidspunktet. Herved kan der sikres forpligtende sammenhæng mellem den tildelte bevilling og det ønskede resultat.

Endelig finder Rigsrevisionen det hensigtsmæssigt, at den langsigtede udvikling i regnskabsmæssige standarder i Danmark og i udlandet bliver mere ensartet, og at Danmark benytter samme regnskabsstandarder som i EU og andre lande, som vi normalt sammenligner os med.

34. Rigsrevisionen vil fortsat følge implementeringen, herunder især forsøgsordningen med implementeringen af omkostningsbaserede bevillinger. Rigsrevisionen finder det hensigtsmæssigt, at der er iværksat en forsøgsperiode for omkostningsbaserede bevillinger.

Rigsrevisionen er opmærksom på, at omlægningen i forbindelse med indførelsen af reformen vil forøge institutionernes administrationsomkostninger, men forventer, at de styringsmæssige gevinster vil være større end meromkostningerne. Rigsrevisionens erfaringer med større ændringer i regnskabs- og økonomistyringsprincipper i staten viser samtidig, at det tager nogle år, før ændringerne generelt afspejler sig i den tiltænkte forbedring af institutionernes økonomistyring.

Rigsrevisionen er videre opmærksom på, at regnskabsreformen kun omfatter et mindre område af statsregnskabet, dvs. institutionernes løbende drift, og finder, at der – når der er opnået et større erfaringsgrundlag – er grund til at vurdere, om der er flere områder i statsregnskabet, som bør indgå.

Finansministeriet har oplyst, at ministeriet ikke har konkrete overvejelser om at inddrage yderligere områder af statsregnskabet, end de der fremgår af Akt 163 24/6 2004. Dette kan dog komme på tale, når aktstykket er implementeret.

35. Rigsrevisionen har i forbindelse med de løbende drøftelser med Finansministeriet om udformningen af de konkrete regnskabsregler lagt vægt på, at:

- Regelsættet skal være så enkelt som muligt, så det bliver let at anvende for institutionerne, ligesom kun aktiver og passiver med væsentlig betydning for den enkelte institutions opgavevaretagelse bør optages i åbningsbalancen.
- Der bør anvendes gennemsnitsberegninger/tommelfingerregler for poster, der ellers kun ville kunne opgøres præcist med en betydelig administrativ indsats. Værdien af den indvundne information bør således være større end omkostningerne ved at fremskaffe denne.
- Fravigelser fra reglerne bør begrænses mest muligt af hensyn til gennemskueligheden i regnskabsaflæggelsen og for at sikre sammenligninger på tværs af institutionerne.

#### **IV. Har Finansministeriet tilrettelagt og gennemført en proces, som effektivt understøtter indførelsen af regnskabsreformen i staten?**

36. Implementeringen af de ændrede regnskabsprincipper skal organisatorisk tilrettelægges med udgangspunkt i de eksisterende ansvarsforhold vedrørende organiseringen af statens regnskabsvæsen.

Bekendtgørelsen om statens regnskabsvæsen mv. fastsætter, at ressortdepartementet er overordnet ansvarlig for tilrettelæggelsen af regnskabsvæsenet inden for hele ministerområdet og godkender ministerområdets årlige regnskaber over for Økonomistyrelsen og Rigsrevisionen. Institutionerne er ansvarlige for deres egen regnskabsaflæggelse, herunder at denne på ethvert tidspunkt lever op til de gældende regnskabsregler. Endvidere er institutionerne ansvarlige for, at der sker aflevering af perioderegnskaber til Økonomistyrelsen og Rigsrevisionen. Finansministeriet fastsætter regler om statens regnskabsvæsen og forestår opstilling af statsregnskabet.

Dette indebærer, at ressortdepartementerne har det overordnede ansvar for at sikre indførelsen af de ændrede regn-

skabsprincipper på ministerområdet, mens institutionerne er ansvarlige for implementeringen i deres egne organisationer, herunder drift og opsætning af det anvendte økonomisystem. Finansministeriet koordinerer den samlede implementering og understøtter departementerne i processen.

#### **A. Implementeringsproces**

37. Det fremgår af rapport om ”Omkostning og effektivitet i staten”, at indførelsen af omkostningsprincipper i staten er et omfattende organisationsudviklingsprojekt, der vil omfatte 18 ministerier og omkring 325 institutioner. Det fremgår videre, at erfaringerne med implementering af omkostningsprincipper i andre lande antyder, at en relativt kort implementeringsperiode kan være en fordel, fordi der derved bliver sikret fremdrift og opmærksomhed i implementeringsarbejdet.

Ifølge rapporten vil Danmark have gode forudsætninger for at gennemføre implementeringen, idet der allerede er gennemført en række tiltag, der kan understøtte en effektiv implementering, herunder værdireguleringsordningen og systemunderstøttelse via Navision Stat.

38. Indførelsen af omkostningsreformen blev indledt med 2 forsøgsperioder, der tidsmæssigt lå i forlængelse af hinanden. I den første forsøgsperiode deltog 8 statsinstitutioner, mens der i anden forsøgsperiode deltog 5 statsinstitutioner. Institutionerne i anden forsøgsperiode var kendetegnet ved at være større og have en mere kompleks opgaveportefølje.

Formålet med forsøgsordningen var at skabe et erfaringsgrundlag for indførelsen af omkostningsprincipper og opnå informationer om en hensigtsmæssig tilrettelæggelse af de forskellige faser i implementeringen.

Tabel 1. Institutioner der deltog i forsøgsordningen

Første forsøgsordning 2003	Anden forsøgsordning 2004
Fiskeridirektoratet	Vejdirektoratet
Plantedirektoratet	Naviair
Kort- og Matrikelstyrelsen	Lægemiddelstyrelsen
Miljøministeriets departement	Danmarks Miljøundersøgelser
Statsbiblioteket og Statens Avissamling i Århus	Forskningscenter Risø
Finansministeriets departement	
Finansstyrelsen <sup>1)</sup>	
Økonomistyrelsen <sup>1)</sup>	
<sup>1)</sup> Finansstyrelsen og Økonomistyrelsen blev sammenlagt i oktober 2003, men fortsatte arbejdet med opstilling af 2 selvstændige åbningsbalancer. Der er dog udarbejdet en samlet årsrapport omfattende begge virksomheder.	

Institutionerne i den første forsøgsordning skulle udarbejde åbningsbalancer med tilbagevirkende kraft pr. 1. januar 2003. Desuden skulle de 8 forsøgsinstitutioner udarbejde en årsrapport for 2003 efter omkostningsprincipperne. Statsinstitutionerne i anden forsøgsperiode skulle opstille en åbningsbalance pr. 1. januar 2004 og en årsrapport efter omkostningsprincipper for 2004.

Rigsrevisionens finder, at anvendelsen af en forsøgsordning ved indførelse af en kompleks reform er hensigtsmæssig.

39. Økonomistyrelsen indgik en implementeringsaftale med hovedparten af forsøgsinstitutionerne og ressortdepartementerne. Aftalen med institutionen fastlagde organiseringen i institutionen, herunder proces og tidsplan, Økonomistyrelsens og institutionens ansvar samt fordelingen af udgifter til implementeringen. Aftalen med ressortdepartementet fastlagde ressortministeriets ansvar for indførelsen.

Økonomistyrelsen afholdt desuden opstartsseminar og løbende statusmøder med såvel de enkelte institutioners projektgrupper som med ledelsesniveauet samt ydede vejledning og rådgivning. Det var Økonomistyrelsens strategi at være aktiv og involveret i forhold til forsøgsinstitutionerne, bl.a. ved gratis konsulentbistand til forsøgsinstitutionerne.

Rigsrevisionen finder det tilfredsstillende, at Økonomistyrelsen i implementeringsaftaler har præciseret den eksisterende ansvarsfordeling for deltagerne i forsøgsinstitutionerne, ligesom styrelsens eget ansvar fremgår af aftalerne.

40. Finansministeriet gennemførte som forberedelse på den generelle implementering en række evalueringsaktiviteter. Det drejede sig om indsamling af erfaringer om proces og organisering, eksternt evaluering af regnskabskonceptet, tilbagemeldinger fra Rigsrevisionen samt vurderinger af resourceforbruget.

Finansministeriet indledte den generelle implementering med en møderække med samtlige departementer. Formålet med møderne var at drøfte den overordnede implementeringsplan for det enkelte ministerområde, herunder styring af forløbet, kompetenceopbygning og igangsættelse af konkrete aktiviteter.

Desuden har Økonomistyrelsen udviklet et elektronisk fremdriftsværktøj til den generelle implementering. Departementerne og de underliggende institutioner skulle i den forbindelse udarbejde milepælsplaner med angivelse af tidsfrister for en række aktiviteter, der skulle lede hen imod udarbejdelsen af åbningsbalancen og overgangen til drift.

Ved den generelle implementering vil Økonomistyrelsen primært bistå departementerne i forhold til gennemførelse af implementeringsprocessen samt afklaring af generelle regnskabsfaglige spørgsmål. Økonomistyrelsen vil desuden drøfte principielle problemstillinger vedrørende regelsættet.

## **B. De nye regnskabsregler**

41. Til at understøtte processen for såvel forsøgsinstitutionerne som for den generelle implementering har Økonomistyrelsen udviklet en række procesvejledninger, der skal lede institutionerne gennem overgangen fra udgiftsbaserede til omkostningsbaserede regnskaber. Procesvejledningerne indeholder ud over en beskrivelse af processen med omkostningsbaserede regnskaber også de konkrete regnskabsregler.

42. På baggrund af erfaringerne fra forsøgsinstitutionerne udarbejdede Økonomistyrelsen et endeligt regelsæt, der var forenklet i forhold til de første udkast. Rigsrevisionen har løbende haft lejlighed til at kommentere regelsættet.

Regelsættet svarer i vid udstrækning til Årsregnskabsloven, men afviger på en række områder. Erfaringerne fra forsøgsperioden viste, at formålet med indførelsen af omkostningsbaserede regnskabsprincipper ikke blev tilgodeset ved en direkte overførsel af regnskabsprincipperne fra den private sektor. Dette skyldes, at det primære formål

med en omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse i staten er at understøtte den løbende økonomistyringsopgave ved opgørelse af omkostningerne ved opgavevaretagelsen, hvorimod Årsregnskabslovens fokus er på opgørelse af virksomhedens værdier, periodens værditilvækst og fremtidige indtjeningsmuligheder.

43. Den valgte regnskabspraksis indregner generelt de samme aktiver og forpligtelser som private virksomheder og måler disse til værdier, der for de fleste regnskabsposter følger Årsregnskabsloven. En række af de fortolkningsmæssige frihedsgrader i Årsregnskabsloven er, af hensyn til en stram styring af statens udgifter samt for at sikre sammenlignelighed mellem de forskellige institutioner, ikke videreført til de statslige regler. Konsekvensen er, at værdiansættelsesprincipperne på visse områder afviger fra principperne i Årsregnskabsloven. Afvigelserne knytter sig særligt til mulighederne for at opskrive værdien af aktiver til markedsværdi, da opskrivninger regnskabsmæssigt forøger værdierne og således kan medføre en opdrift i bevillinger som følge af øgede afskrivninger. Herudover kan nedskrivning af materielle anlægsaktiver kun indregnes ved realisation, eller hvis der på anden vis er konstateret et blivende værditab. Hertil kommer, at der for de enkelte immaterielle og materielle anlægsaktiver er fastsat ensartede afskrivningsperioder samt principper for aktivering af småaktiver i bunker.

Det statslige regelsæt indeholder således en række afvigelser i forhold til Årsregnskabslovens generelle principper, der medvirker til at hindre opdrift i bevillingerne, ligesom mulighederne for at sammenligne institutionerne bliver styrket.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at Finansministeriet ved at tilgodese de særlige hensyn på det statslige område, herunder statens informationsbehov, har tilvejebragt et regelsæt, der understøtter reformens primære formål om synliggørelse af omkostningerne. Det endelige regelsæt er efter Rigsrevisionens vurdering enkelt og anvendeligt. Hertil kommer, at forsøgsordningen har bidraget med væsentlig information og erfaringer, der har medvirket til, at Finansministeriet har kunnet foretage justeringer af regelsættet og procesvejledningerne, hvilket kan være med til at sikre en enklere, billigere og bedre implementering af omkostningsbaserede regnskaber i staten som helhed.

44. I forbindelse med udformningen af det endelige regelsæt er der enkelte områder, der endnu ikke er endeligt afklaret.

For så vidt angår infrastruktur er dette som udgangspunkt ikke omfattet af omkostningsreformen. Enkelte institutioner har dog for bedre at kunne vurdere det løbende vedligeholdelsesomfang udtrykt ønske om at kunne værdisætte infrastruktur. Økonomistyrelsen har udarbejdet et forslag til værdiansættelse og løbende værdiregulering af infrastruktur, hvoraf det fremgår, at statslige virksomheder, der foretager investeringer i og vedligeholdelse af infrastrukturelle aktiver, skal foretage en værdiansættelse af disse og opføre dem i et særligt regnskab, der er adskilt fra virksomhedens driftsregnskab.

På gebyrområdet blev det i forsøgsperioden konstateret, at indførelsen af nye regnskabsprincipper medførte, at administrativt fastsatte gebyrer skulle opgøres til en anden værdi end hidtil. For administrativt fastsatte gebyrer gælder, at gebyret ikke må overstige omkostningerne. Herudover skal der søges fuld omkostningsdækning over en 4-årig periode. Praksis ved gebyrfastsættelsen på flere af forsøgsinstitutionernes område havde været, at gebyrerne havde været beregnet med udgangspunkt i, at der skulle være sammenhæng over en 4-årig periode mellem de samlede indtægter fra gebyret og de udgifter, herunder anskaffelser, som det pågældende gebyrområde havde forudsat. Denne praksis medfører, at visse anskaffede aktiver blev forudsat fuldt afskrevet over den 4-årige periode, uanset at aktiverne fortsat anvendes og har en økonomisk værdi. Ved overgangen til omkostningsprincipper skal gebyrfastsættelse basere sig på de langsigtede gennemsnitsomkostninger, der er forbundet med det pågældende gebyrområde. Dette kan indebære, at gebyret stiger eller falder i en overgangsperiode.

Økonomistyrelsen oplyste, at man vil tage stilling til eventuelle problemer ved gebyrfastsættelsen fra sag til sag.

Fødevarerministeriet har oplyst, at ministeriets analyser af Plantedirektoratets gebyrområde antydede, at der kunne være tale om en generel problemstilling, som det efter ministeriets mening ville være hensigtsmæssigt, at Finansministeriet afklarede generelt.

Rigsrevisionen er enig heri.

### C. Øvrige tiltag

45. Økonomistyrelsen udviklede en kursusrække bestående af et kursus i generelle regnskabsprincipper samt en række modulkurser, der rettede sig mod de forskellige faser i implementeringsforløbet. Økonomistyrelsen har desuden på baggrund af efterspørgsel udviklet et kursus samt udarbejdet en særskilt vejledning, der vedrører de udfordringer, institutionerne står overfor, når reformen er implementeret og i drift.

Økonomistyrelsen udarbejdede videre selvopsætningsvejledninger til anlægs- og lagermodulet til nyopsætninger i økonomisystemerne, herunder opsætning og ibrugtagning af allerede eksisterende moduler i Navision Stat, ligesom Økonomistyrelsen egne konsulenter udbyder konsulentbistand.

Videre indgik Statens og Kommunernes Indkøbs Service A/S på foranledning af Finansministeriet rammekontrakter med 2 revisionsfirmaer om regnskabsmæssig rådgivning og støtte til processtyring mv.

Endelig undersøgte Finansministeriet forsøgsperiodens proces og organisering, forsøgsinstitutionernes ressourceforbrug og foretog et skøn over omkostningerne ved at implementere omkostningsprincipper i staten som helhed.

46. Der udestår fortsat en række væsentlige opgaver for Finansministeriet. Det drejer sig om en revideret budgetvejledning, ændret opstilling af Finansloven, herunder en ny kontoplan, tilretning af statsregnskabsbekendtgørelsen, ændret cirkulære om regnskabsinstrukser samt nødvendige tilretninger i Finansministeriets Økonomi-Administrative Vejledning.

Rigsrevisionen anbefaler, at Finansministeriet hurtigst muligt afklarer de udestående spørgsmål vedrørende reglerne på enkelte områder samt tilretter det samlede regelsæt, så dette er på plads ved den generelle implementering.

#### Rigsrevisionens bemærkninger

Rigsrevisionen finder, at Finansministeriet har tilrettelagt og gennemført en proces, som effektivt understøtter indførelsen af regnskabsreformen i staten, men at der fortsat udestår væsentlige opgaver for Finansministeriet.

Rigsrevisionens vurdering er baseret på:

- At anvendelsen af en forsøgsordning ved indførelse af en kompleks reform er hensigtsmæssig. Forsøgsordningen har bidraget med væsentlig information og erfaringer.



ger, der kan anvendes fremadrettet i forbindelse med den generelle implementering.

- At Økonomistyrelsen i forbindelse med den generelle implementering på et tidligt tidspunkt har involveret departementerne i processen.
- At regnskabsreglerne er enkle, anvendelige og tilgodeser hensynet til en retvisende opgørelse af statens omkostninger ved opgavevaretagelsen.

## **V. Har departementerne involveret sig i regnskabsreformen i tilstrækkeligt omfang på deres ressortområde?**

47. Det fremgik af implementeringsaftalerne for forsøgsperioden, at ressortministeriet havde det overordnede ansvar for, at ministeriets institutioner kunne opstille en åbningsbalance samt en omkostningsbaseret årsrapport. Ministeriets ansvar for implementeringen indebar videre en udmøntning af Økonomistyrelsens regelgrundlag og vejledninger.

Ministeriet skulle desuden etablere en styregruppe for projektet, hvor departementet og projektejerne i forsøgsinstitutionerne var repræsenteret. Der skulle udpeges en overordnet projektansvarlig, som skulle sikre koordinering på tværs af ministeriets institutioner, samt at omkostningsbaserede regnskaber blev indført inden for de rammer, som var fastsat i institutionernes aftaler med Økonomistyrelsen.

Økonomistyrelsen anbefalede, at departementerne inddrog de øvrige institutioner, der ikke var omfattet af forsøgsordningen med henblik på erfaringsudveksling som forberedelse af den generelle implementering i ministeriet.

48. Finansministeriets evaluering af forsøgsperioderne viste, at samarbejdet mellem forsøgsinstitution og departement havde varieret i omfang og afspejlede styringstraditionen på de forskellige ministerområder. Evalueringen viste videre, at det var vigtigt, at departementet løbende fulgte implementeringsforløbet, så departementet havde et godt grundlag for at kunne medvirke til at afklare principielle og særlige problemstillinger.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at nogle departementer i forsøgsperioden har indtaget en afventende holdning, når der er opstået problemer. Rigsrevisionen finder det

væsentligt, at departementerne fortsat sikrer den fornødne fremdrift og koordinering på ministerområdet, herunder en ensartet anvendelse af principperne. Rigsrevisionen finder, at procesvejledningerne i tilstrækkeligt omfang præciserer vigtigheden af departementernes rolle i forhold til reformen, ligesom der er udarbejdet en selvstændig vejledning, der beskriver departementernes rolle.

49. Med henblik på iværksættelse af den generelle implementering afholdt Finansministeriet i foråret 2004 møder med samtlige departementer, hvor bl.a. implementeringsplaner og organisering for hvert enkelt ministerområde blev drøftet. I møderne deltog Finansministeriet, Økonomistyrelsen, departementerne og i nogle tilfælde repræsentanter fra de større underliggende institutioner. Rigsrevisionen deltog desuden i hovedparten af møderne.

Departementerne skulle som led i overgangen til omkostningsprincipper udarbejde en overordnet implementeringsplan, som skulle vise, hvorvidt indførelsen kunne gennemføres inden for den forudsatte tidsplan. Planen skulle bl.a. indeholde en beskrivelse af projektorganisationen, den overordnede projekt- og tidsplan for gennemførelse af implementeringen, herunder tidspunktet for aflevering af åbningsbalancer til Rigsrevisionen, samt oplysninger om, for hvilke institutioner der skulle udarbejdes åbningsbalancer. Departementerne skulle senere udarbejde en mere detaljeret plan.

På tidspunktet for mødernes afholdelse havde Integrationsministeriet og Socialministeriet på forhånd udarbejdet et notat om implementering af reformen på ministerområdet samt en implementeringsplan. Yderligere 2 departementer havde igangsat arbejdet med udarbejdelse af planer for implementeringen, mens hovedparten af de resterende departementer havde gjort sig indledende overvejelser herom. De fleste departementer forventede eller havde allerede etableret en styregruppe for koncernen med deltagelse af såvel departementet som de underliggende institutioner.

Et enkelt departement var knapt påbegyndt planlægningen af implementeringen af reformen og ønskede på daværende tidspunkt at udskyde implementeringen for hele ministerområdet.

Rigsrevisionen konstaterede således, at der på tidspunktet for departementsmøderne var stor forskel på, hvor langt

departementerne var i forhold til den praktiske planlægning og i forhold til, hvilke initiativer der var iværksat.

50. Som et led i forberedelsen af den generelle implementering skulle departementerne og de underliggende institutioner udarbejde milepælsplaner med angivelse af tidsfrister for en række aktiviteter, der skulle lede hen i mod udarbejdelsen af åbningsbalancen og overgangen til drift. Fristen for indsendelse af planerne til Økonomistyrelsen var 28. juni 2004.

Rigsrevisionen konstaterede, at ca. 2/3 af ministerierne ultimo august 2004 havde indsendt planer for implementeringen. Økonomistyrelsen oplyste i forbindelse med Rigsrevisionens gennemgang af status for gennemgang af milepælsplaner, at alle departementer var godt i gang planlægningen.

51. Som led i regeringens moderniseringsprogram udgav Finansministeriet i efteråret 2003 publikationen ”Effektiv opgavevaretagelse i staten”, der indeholder en række vejledninger om krav til udarbejdelse af effektiviseringsstrategier, resultatkontrakter samt udbuds- og indkøbspolitikker. Formålet med effektiviseringsstrategierne er at fremme effektivitet og kvalitet ved at tilskynde til samordning af styringsindsatsen.

Effektiviseringsstrategierne skulle udarbejdes af samtlige departementer for hele ministerområdet med offentliggørelse på departementernes hjemmesider senest i marts 2004.

Effektiviseringsstrategierne skal som minimum indeholde klare mål for brugerrettede opgaver, en redegørelse for arbejdet med mål- og resultatstyring samt udbuds- og indkøbspolitikker. Departementerne kan herudover give en mere omfattende præsentation af arbejdet med effektivitet og kvalitet på ministerområdet.

Vejledningerne til udarbejdelse af effektiviseringsstrategierne er koordineret i forhold til en række andre reforminitiativer. I den forbindelse er bl.a. omkostningsreformen nævnt i vejledningen om resultatkontrakter, hvor det anbefales, at det på sigt skal være muligt at fordele institutionens omkostninger på de produkter mv., der indgår i resultatkontrakten.

52. Rigsrevisionen gennemgik departementernes effektiviseringsstrategier med henblik på at vurdere, om omkostningsreformen indgik i departementernes beskrivelse af øvrige indsatsområder.

Gennemgangen viste, at 3 ministerier omtalte omkostningsreformen i effektiviseringsstrategien. I Indenrigs- og Sundhedsministeriets effektiviseringsstrategi var omkostningsfordelinger et indsatsområde, og der var opstillet en overordnet tidsplan. I Fødevareministeriets effektiviseringsstrategi var der opstillet tidsplaner for indsatsområder, der vedrørte implementeringen, herunder udarbejdelse af åbningsbalancer. Socialministeriets effektiviseringsstrategi havde med henvisning til indførelsen af omkostningsbaserede regnskaber opstillet et mål om, at omkostningerne ved at producere de givne ydelser skulle være synlige. Socialministeriet oplyste, at det ville indgå i en revision og opdatering af strategien, hvordan omkostningsreformen nærmere skulle understøtte en effektiv opgavevaretagelse.

Det var dog alene Integrationsministeriets effektiviseringsstrategi, der indeholdt mål for og viste, hvordan effekterne af reformen kunne indhøstes. Departementet havde opstillet en række udviklingsmål for perioden 2004-2005 i forhold til indførelsen af omkostningsprincipper. Det fremgik heraf, at der skulle tages stilling til omfanget af tidsregistrering i departementet og underliggende styrelser samt opstilles en udtømmende liste med produkter under hvert af hovedområder, herunder en afgrænsning af produktspecifikke og generelle aktiviteter. Videre skulle der færdiggøres nye kontoplaner for departementet og underliggende styrelser indeholdende de endelige dimensioner i en styringsmodel. Endelig skulle der gennemføres uddannelse af medarbejdere i anvendelsen af de nye regnskabsprincipper samt udarbejdes åbningsbalancer og bogføres efter de nye principper.

Rigsrevisionen finder det naturligt, at departementerne inddrager regnskabsreformen i arbejdet med effektiviseringsstrategierne. Den manglende inddragelse indikerer, at ministerområderne endnu ikke har taget stilling til, hvordan reformen skal anvendes i den interne styring.

Fødevareministeriet har oplyst, at ministeriet var uenig i denne betragtning, idet effektiviseringsstrategien blot var et af flere centrale styringsredskaber i et ministerium.

Rigsrevisionen finder, at inddragelsen af omkostningsbaserede regnskaber er en naturlig del af effektiviseringsstra-

tegien. Det er her, departementerne skal samle indsatsområderne for ministerområdet med henblik på at forbedre styringen og indhente effektiviseringsgevinster.

#### **Rigsrevisionens bemærkninger**

Rigsrevisionen finder, at departementerne nu i tilstrækkeligt omfang har involveret sig i planlægningen af reformens indførelse på deres ressortområder, men at der nu også i højere grad bør fokuseres på, hvordan reformen skal forbedre økonomistyringen.

Rigsrevisionens vurdering er baseret på:

- At nogle departementer i forsøgsperioden havde indtaget en afventende holdning, når der opstod problemer.
- At der ved opstarten af den generelle implementering var forskel på, hvor langt departementerne var med den praktiske planlægning og i forhold til hvilke initiativer, der var iværksat.
- At alle ministerområderne i efteråret 2004 var påbegyndt planlægningen af indførelsen af reformen.
- At kun ét departements effektiviseringsstrategi indeholdt mål for og viste, hvordan effekterne af reformen skulle indhøstes.

## **VI. Er implementeringen i forsøgsinstitutionerne forløbet tilfredsstillende?**

### **A. Rigsrevisionens erfaringer fra gennemgangen af åbningsbalancerne for forsøgsinstitutionerne**

53. Forsøgsinstitutionerne i første og anden forsøgsordning opstillede en åbningsbalance som led i overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse. Åbningsbalancen viser institutionens driftsrelaterede værdier og forpligtelser pr. 1. januar og indeholder en beskrivelse af anvendt regnskabspraksis.

Ved opstillingen af åbningsbalancen foretager institutionen en kortlægning af værdier og forpligtelser, klassificerer de forskellige typer af aktiver og passiver og værdiansætter disse. I tilknytning til åbningsbalancen bliver udarbejdet en beskrivelse af anvendt regnskabspraksis, en specifikation af eventuelle reguleringer mellem ultimo året og primo året samt dokumentation for værdiansættelsen. Åb-

ningsbalancen skal påtegnes af institutionens ledelse og departementet i en ledelseserklæring.

54. Økonomistyrelsens evaluering af forsøgsperioden viste, at det generelt ikke havde været vanskeligt for institutionerne at opstille åbningsbalancer, men derimod forholdsvis tidskrævende. Behovet for ekstern bistand havde været forholdsvis beskedent.

Kulturministeriet har hertil bemærket, at ministeriets deltagelse i forsøgsperioden havde vist, at der var et relativt stort behov for ekstern bistand og sparring i processen. Ministeriet forudså et større behov hos flertallet af ministeriets institutioner.

55. Gennemgangen af åbningsbalancerne og den foreliggende dokumentation viste generelt, at åbningsbalancerne med tilhørende noter var blevet udarbejdet i henhold til Finansministeriets udkast til vejledninger, at anvendt regnskabspraksis var tilfredsstillende beskrevet, og at dokumentationsniveauet var tilstrækkeligt.

Det var Rigsrevisionens samlede vurdering, at oplysningerne i åbningsbalancerne var pålidelige og overordnet dokumenterede og ikke indeholdt væsentlige, helt åbenlyse fejl og mangler. Åbningsbalancerne gav dermed et hensigtsmæssigt grundlag for den fremtidige regnskabsaflæggelse og økonomistyring.

56. Gennemgangen af åbningsbalancerne i første forsøgsperiode viste usikkerhed hos forsøgsinstitutionerne omkring anvendelsen af regelsættet, bl.a. i forbindelse med aktivering af egenudviklede it-systemer, periodisering af igangværende arbejder, feriepenge, værdiansættelse af donerede aktiver, aktiver vedrørende gebyrlagte områder og kortlægning af licenser. Usikkerheden medførte bl.a., at flere institutioner tog forbehold for åbningsbalancen i ledelseserklæringen. I 2 forsøgsinstitutioner under samme departement tog ledelsen forbehold i ledelseserklæringen med henvisning til, at der var tale om en forsøgsordning, og at der kunne opstå forhold til nærmere afklaring, som kunne påvirke åbningsbalancen.

Rigsrevisionen har forståelse for, at der i en forsøgsperiode, hvor regelsættet ikke er endeligt fastlagt, kan være uafklarede forhold i de fremsendte åbningsbalancer. Rigsrevi-

sionen forventer dog, at departementerne ved den generelle implementering har afklaret tvivlsspørgsmål samt taget stilling til åbningsbalancen.

57. Gennemgangen af åbningsbalancerne viste videre, at der i 4 åbningsbalancer forekom afvigelser i forhold til beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis og fra vejledninger uden aftale med Økonomistyrelsen. Afvigelserne fra vejledningerne vedrørte særligt værdiansættelse af materielle og immaterielle anlægsaktiver. Desuden forekom der i 2 åbningsbalancer afvigelser fra regelsættet efter aftale med Økonomistyrelsen. Afvigelserne omhandlede særligt afskrivningsmetoder og afskrivningsperioder for materielle anlægsaktiver.

Rigsrevisionen har forståelse for, at alt ikke kan blive afklaret i løbet af en forsøgsperiode, men skal understrege, at regelsættet for den generelle implementering bør ligge fast.

Rigsrevisionen finder videre, at anvendt regnskabspraksis skal være beskrevet, og afvigelser fra regelsættet skal være begrundet. Rigsrevisionen finder tillige, at afvigelser bør begrænses af hensyn til sammenligneligheden på tværs af institutionerne.

58. Gennemgangen viste desuden et behov for præcisering af dokumentationens kvalitet, herunder at der skulle foreligge en fyldestgørende beskrivelse af dokumentationen vedrørende de enkelte balanceposter, samt at det tydeligt burde fremgå af dokumentationen, hvem der havde forestået udarbejdelse og kontrol.

Rigsrevisionen præciserede efterfølgende sine krav til dokumentationens kvalitet, ligesom de problemstillinger, der var afdækket i forbindelse med gennemgangen af åbningsbalancerne, indgik i Økonomistyrelsens løbende justering og præcisering af procesvejledningerne.

59. Rigsrevisionens gennemgang af åbningsbalancerne i anden forsøgsperiode viste de samme problemstillinger som i første forsøgsperiode. Usikkerheden omkring anvendelsen af regelsættet var dog mindre end i den første forsøgsperiode.

Gennemgangen af åbningsbalancerne afdækkede tillige en række problemstillinger, der var særegne for de pågældende institutioner, fx problemer med behandlingen af infrastruktur samt ejendomme, som institutionen selv ejer.

I anden forsøgsperiode fremsendte en institution en åbningsbalance uden ledelsespåtegning. Begrundelsen herfor var usikkerhed omkring institutionens ejendomme og de fremtidige bevillinger. Departementet og institutionen meddelte, at de ville indhente bistand til afklaring af de principielle spørgsmål, før der kunne afleveres en underskrevet åbningsbalance.

Det er Rigsrevisionens opfattelse, at institutionen burde have fremsendt en åbningsbalance, der var påtegnet af ledelsen, med forbehold for de uafklarede forhold.

## B. Forsøgsinstitutionernes tidsforbrug

60. Finansministeriet evaluerede forsøgsordningen med henblik på at få fastlagt erfaringerne fra implementeringen. Økonomistyrelsen bad forsøgsinstitutionerne om at opgøre deres tidsforbrug i forbindelse med implementeringen fordelt på en række på forhånd givne kategorier, jf. **tabel 2**.

61. Økonomistyrelsen oplyste i evalueringsrapporten, at det var nødvendigt at korrigere de indberettede opgørelser, da institutionerne ikke havde foretaget registreringer på et ensartet grundlag. Det fremgik af Økonomistyrelsens korrigerede opgørelser, at forsøgsinstitutionerne havde anvendt mellem 658 og 2.650 timer på implementeringen. I gennemsnit var der anvendt 1.280 timer.

Den gennemsnitlige fordeling af forsøgsinstitutionernes tidsforbrug på aktiviteter fremgår af tabel 2.

**Tabel 2. Gennemsnitlig fordeling af forsøgsinstitutionernes interne tidsforbrug**

	%
Forberedelse og projektstyring .....	16
Klassifikation, kortlægning og registrering.....	29
Værdiansættelse og opstilling af åbningsbalance .....	27
Opsætning af anlægsmodul.....	4
Indtastning af åbningsbalance og omlægning af driften .....	9
Diverse .....	16
Kilde: Økonomistyrelsen.	

Tabel 2 viser, at institutionerne anvendte mest tid på processen med klassifikation, kortlægning og registrering samt på værdiansættelse og opstilling af åbningsbalance.

Det fremgik af evalueringen af erfaringerne fra forsøgsinstitutionerne, at dette bl.a. skyldtes, at ikke alle institutio-



ner havde en opdateret inventarliste. Det fremgik ligeledes, at det var en stor opgave for institutionerne at fremfinde bilag og udarbejde dokumentationsmateriale.

Rigsrevisionen finder, at opgørelsen over det samlede tidsforbrug samt forbrug fordelt på de enkelte faser i implementeringsforløbet kan anvendes af de øvrige statsinstitutioner i forbindelse med planlægning og disponering af tidsanvendelsen.

### **C. Årsrapporterne for institutionerne i første forsøgsordning**

62. Institutionerne i første forsøgsordning aflagde omkostningsbaserede årsrapporter for 2003. Udarbejdelsen af den omkostningsbaserede årsrapport tager udgangspunkt i de eksisterende regler for aflæggelse af årsrapporten, men regnskabsafsnittet er ændret. Årsrapportens nye regnskabsafsnit omfatter både det omkostningsbaserede regnskab, dvs. resultatopgørelse og balance, samt bevillingsafregning. Herudover indeholder regnskabsafsnittet en forklaring på forskellen mellem det udgiftsbaserede og det omkostningsbaserede driftsresultat.

63. Rigsrevisionens gennemgang omfattede i alt 7 årsrapporter, idet Finansstyrelsen og Økonomistyrelsen blev sammenlagt i 2003 og derfor havde udarbejdet en samlet årsrapport.

64. Det fremgår af Økonomistyrelsen procesvejledning om udarbejdelse af årsrapporter, at regnskabsafsnittet skal indeholde en beskrivelse af anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance (omkostningsbaseret), omregningstabell mellem omkostningsbaseret og udgiftsbaseret driftsresultat, driftsregnskab (udgiftsbaseret) samt bevillingsafregning og akkumuleret resultat.

Rigsrevisionens gennemgang viste, at alle 7 årsrapporter indeholdt de krævede elementer i regnskabsafsnittet.

65. Som tidligere nævnt er et formål med reformen bl.a. at skabe et bedre grundlag for den økonomiske styring i staten gennem bedre information om statens værdier, forpligtelser og omkostningerne ved aktiviteterne.

I **tabel 3** er forsøgsinstitutionernes økonomiske resultat for 2003 opgjort henholdsvis efter omkostningsprincipper og efter nuværende principper.

**Tabel 3. Forsøgsinstitutionernes økonomiske resultat for 2003 opgjort efter omkostningsprincipper og nuværende principper**

	Resultat efter omkostningsprincipper	Resultatet efter nuværende principper	Forskel
	----- Mio. kr. -----		
Plantedirektoratet .....	÷159,3	÷148,2	÷11,1
Fiskeridirektoratet .....	÷120,2	÷115,5	÷4,7
Kort- og Matrikelstyrelsen .....	÷160,3	+155,3	÷5,0
Miljøministeriets departement .....	÷100,5	÷100,5	0,0
Statsbiblioteket .....	÷130,5	÷127,2	÷3,3
Finansministeriets departement .....	÷239,1	÷238,1	÷1,0
Økonomistyrelsen .....	÷50,5	-40,0	+10,5
I alt .....	÷960,4	÷924,9	+35,6
Kilde: Finansministeriet.			

Tabellen viser, at de ændrede principper øgede institutionernes samlede omkostninger med knapt 4 % i forhold til hidtidige principper. Tabellen viser videre, at der er stor forskel på, hvorledes reformen påvirker institutionernes økonomiske resultat. Påvirkningen svinger fra 0 til ca. 20 % forskel mellem det omkostningsbaserede resultat og det udgiftsbaserede resultat. Forskellene kan bl.a. tilskrives den enkelte institutions investeringsniveau i perioden op til og i overgangsåret.

For institutioner med begrænsede anlægs- og driftsinvesteringer svarer finansårets nyinvesteringer stort set til afskrivninger. Forskellen på årets resultat efter omkostningsprincipper og udgiftsprincipper vil derfor være minimal, jf. fx Finansministeriets og Miljøministeriets departement. For institutioner med store investeringer i årene op til overgangsåret vil forskellene i årets resultat opgjort efter de 2 metoder være større, jf. fx Plantedirektoratet og Økonomistyrelsen. Forskellen forventes at være et overgangsfænomen, idet de samlede anlægsudgifter og afskrivninger mv. over tid vil udjævnes.

Det er Rigsrevisionens opfattelse, at de nye principper giver et bedre grundlag for at vurdere, hvad det reelt har kostet at gennemføre institutionernes aktiviteter.

66. I procesvejledningens afsnit om målrapportering stilles dels krav om en redegørelse for målopfyldelsen for samtlige mål, herunder så vidt muligt en kobling mellem faglige og økonomiske resultater (målrapporteringens del 1), dels krav om en uddybende analyse og vurdering af væsentlige og strategiske resultatkrav (målrapporteringens del 2). Departementerne var undtaget fra at afrapportere herom.

Rigsrevisionens gennemgang af de øvrige 5 årsrapporter viste, at alle årsrapporterne redegjorde for målopfyldelsen for samtlige mål. Desuden var der i 4 årsrapporter foretaget en kobling mellem de faglige og økonomiske resultater, herunder var der redegjort for ressourceforbrug i form af årsværksopgørelser og omkostninger på grupper af mål – typisk opdelt i overensstemmelse med institutionens hovedformål.

I afrapporteringen af de væsentlige og strategiske resultatkrav havde kun en af forsøgsinstitutionerne opgjort omkostninger og ressourceforbrug for alle de udvalgte mål, mens en anden institution havde opgjort omkostningerne for hovedparten af målene.

Rigsrevisionen har i anden sammenhæng gennemgået årsrapporterne for en række institutioner, som ikke er omfattet af reformen. Gennemgangen viste ligeledes, at der var stor forskel i institutionernes evne til at opgøre omkostninger pr. aktivitet. Dette kan skyldes forskelle i kvaliteten af økonomistyringen i institutionerne og forskelle i opgavesammensætningen. Institutioner med en kompliceret opgavesammensætning med mange forskellige mindre aktiviteter vil have sværere ved detaljeret at opgøre ressourceforbruget pr. aktivitet end institutioner med få store aktiviteter.

67. Rigsrevisionens gennemgang viste således, at reformen for forsøgsinstitutionerne endnu ikke har givet større gennemsigtighed i omkostningerne vedrørende de enkelte aktiviteter, ydelser eller produkter. Rigsrevisionen anbefaler, at Økonomistyrelsen – hvis reformen skal få den ønskede virkning for den interne styring – præciserer og udbygger vejledningsmaterialet om omkostningsfordelinger. Omkostningsfordelinger er centralt for, at reformen kan leve op til formålet om skabe større gennemsigtighed i omkostningerne ved de enkelte aktiviteter, ydelser eller produkter.

Finansministeriet er enig i, at en yderligere anvendelse af omkostningsfordelinger er centralt for at opnå større gen-

nemsigtighed i omkostningerne ved de enkelte aktiviteter, ydelser eller produkter. Overgangen til omkostningsprincipper vil i en periode medføre øgede administrative ressourcer i departementer og underliggende styrelser. Finansministeriet havde derfor fundet det mest hensigtsmæssigt ikke at udmelde nye eller ændrede retningslinjer for omkostningsfordelinger i denne tidlige fase af reformen. Økonomistyrelsen har igangsat et projekt, der skal forberede en fremtidig revision af vejledningsmaterialet på området.

Fødevarerministeriet har oplyst, at ministeriet – i lighed med øvrige ministerier – var i en overgangs- og konsolideringsperiode, hvor såvel økonomistyringen som mål- og resultatstyringen skal undergå store forandringer. Den manglende opgørelse over omkostninger pr. aktivitet skyldtes det meget pressede tidsforløb for forsøgsinstitutionerne, ligesom der havde været it-mæssige problemer, der vanskeliggjorde en tilfredsstillende omkostningsfordeling. Ministeriet fandt således, at vurderingen og effekten af de ændrede regnskabsprincipper burde afstemmes den tidshorizont, der var for arbejdet. Det vil således først være i årsrapporterne for 2005, at omkostningsfordelingerne vil fremgå tydeligere.

#### Rigsrevisionens bemærkninger

Rigsrevisionen finder, at implementeringen i forsøgsinstitutionerne generelt er forløbet tilfredsstillende.

Rigsrevisionens vurdering er baseret på:

- At oplysningerne i åbningsbalancerne var pålidelige og overordnet dokumenterede og ikke indeholdt væsentlige, helt åbenlyse fejl og mangler. Åbningsbalancerne gav dermed et hensigtsmæssigt grundlag for den fremtidige regnskabsaflægning og økonomistyring.
- At der i en forsøgsperiode, hvor regelsættet ikke er endeligt fastlagt, kan være uafklarede forhold i de fremsendte åbningsbalancer.
- At erfaringerne fra forsøgsinstitutionernes opstilling af åbningsbalancer har medvirket til at forenkle og præcisere procesvejledningerne, og derfor vil lette overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflægning for de øvrige statsinstitutioner.
- At reformen endnu ikke har givet større gennemsigtighed i omkostninger vedrørende de enkelte aktiviteter, ydelser eller produkter.

## VII. Er de øvrige statsinstitutioners planlægning og forberedelse af overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse forløbet tilfredsstillende?

### A. Spørgeskemaundersøgelse om institutionernes parathed til regnskabsreformen i efteråret 2003

68. Rigsrevisionen gennemførte i perioden 1. september - 31. december 2003 en spørgeskemaundersøgelse i 61 statsinstitutioner i forbindelse med revisionen. Undersøgelsen blev foretaget, før Finansudvalget tiltrådte Akt 163 24/6 2004 om den generelle implementering af omkostningsprincipper, men mens forsøgsperioden var i gang.

Formålet var at undersøge, hvor langt institutionerne var med forberedelsen af reformen på dette tidspunkt.

Undersøgelsen viste, at godt 1/3 af institutionerne havde erfaringer med aflæggelse af et omkostningsbaseret regnskab og dermed gode forudsætninger for overgang til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse.

### Institutionernes forberedelse af overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflæggelse

69. Rigsrevisionen undersøgte graden af den ledelsesmæssige involvering ud fra den forudsætning, at ledelsesmæssig opbakning er afgørende, når regnskabsaflæggelsen skal omlægges og for at opnå de styringsmæssige fordele, der er en del af reformens formål.

**Tabel 4. Den ledelsesmæssige involvering**

	Ja	Nej	Ikke besvaret
	---- % ----		
Har ledelsen introduceret regnskabsreformen i institutionen? .....	41	59 <sup>1)</sup>	-
Har ledelsen overvejet eller opstillet succeskriterier for implementeringen? .....	21	72	7
Har ledelsen vurderet reformens betydning for økonomistyringen? .....	30	66	4

<sup>1)</sup> I omtrent halvdelen af de institutioner, hvor regnskabsreformen ikke var blevet introduceret, var der tale om mindre institutioner, der udgør en del af en regnskabsførende enhed og som derfor i givet fald alene skal udarbejde/bidrage til en åbningsbalance i samarbejde med den regnskabsførende institution.

70. Det fremgår af **tabel 4**, at ledelsernes rolle i forhold til at formidle information og skabe opmærksomhed om regnskabsreformen endnu var begrænset.

Undersøgelsen viste videre, at ledelsen i hovedparten af institutionerne endnu ikke havde vurderet reformens betydning for økonomistyringen, ligesom de få institutioner, der havde opstillet succeskriterier, primært havde opstillet kortsigtede succeskriterier, der fokuserede på den konkrete implementering.

Det er Rigsrevisionens indtryk, at hovedparten af institutionerne havde vanskeligt ved at vurdere, hvilke konkrete fordele reformen ville give. Dette billede understøttes af Rigsrevisionens gennemgang af departementernes effektiviseringsstrategier. Rigsrevisionen finder det væsentligt, at departementerne – som har det overordnede ansvar for økonomistyringen og prioriteringen af midlerne på ministerområdet – vurderer, hvilke konsekvenser og fordele reformen kan få for deres interne økonomistyring. Dette er en nødvendig forudsætning for, at staten og institutionerne kan opnå de forventede effekter af reformen.

### Øvrige forberedende aktiviteter

71. Rigsrevisionen undersøgte, om institutionerne var i færd med at forberede reformen i form af kompetenceudvikling af medarbejdere, samt om institutionerne fandt, at de havde den nødvendige systemmæssige understøttelse.

**Tabel 5. Øvrige forberedende aktiviteter**

	Ja	Nej	Ikke besvaret
	----- % -----		
Er institutionen i gang med at kompetenceudvikle medarbejderne? .....	61	36 <sup>1)</sup>	3
Har institutionen den fornødne systemmæssige understøttelse i forbindelse med implementeringen? <sup>2)</sup> .....	54	41	5

<sup>1)</sup> De institutioner, der ikke var påbegyndt en kompetenceudvikling af medarbejderne, var primært mindre institutioner, der udgjorde en del af en regnskabsførende enhed og som derfor i givet fald alene skulle udarbejde/bidrage til en åbningsbalance i samarbejde med den regnskabsførende enhed.

<sup>2)</sup> De institutioner, der indgik i Rigsrevisionens undersøgelse, anvendte primært Navision Stat, mens enkelte benyttede økonomistyringssystemet SAP.

Det fremgår af **tabel 5**, at hovedparten af institutionerne var påbegyndt kompetenceudvikling af medarbejderne, ligesom godt halvdelen af institutionerne fandt, at de havde den fornødne systemmæssige understøttelse.

Rigsrevisionen finder dette tilfredsstillende.

## Institutionernes overvejelser om opstilling af åbningsbalancer

72. Rigsrevisionen undersøgte, om institutionerne havde gjort sig overvejelser om, hvilke aktiver og passiver der skulle indgå i åbningsbalancen (kortlægning og klassifikation), og hvilke værdiansættelsesprincipper der skulle anvendes.

**Tabel 6. Elementer i opstilling af åbningsbalancen**

	Ja	Nej	Ikke besvaret
	----- % -----		
Har institutionen gjort sig overvejelser om kortlægning og klassifikation af aktiver og passiver? .....	39	57	4
Har institutionen gjort sig overvejelser om, hvilke principper for værdiansættelse af aktiver og passiver, der skal anvendes? .....	30	69	1

73. Det fremgår af **tabel 6**, at hovedparten af institutionerne endnu ikke havde gjort sig overvejelser om kortlægning og klassifikation af aktiver og passiver samt valg af principper for værdiansættelsen. En række institutioner havde dog gjort sig nogle foreløbige overvejelser, men institutionerne afventede mere konkrete vejledninger fra Økonomistyrelsen samt forsøgsinstitutionernes erfaringer.

## B. Status for institutionernes parathed medio 2004

74. Rigsrevisionen gennemgik status for indsendelse af milepælsplaner med henblik på at konstatere, hvor langt departementerne og institutionerne var med planlægningen af den generelle implementering. Fristen for indsendelse af milepælsplaner til Økonomistyrelsen var 28. juni 2004.

Rigsrevisionen konstaterede, at ultimo august havde 11 ud af 18 ministerier indsendt planer til Økonomistyrelsen. I nogle ministerier manglede enkelte underliggende institutioner at fremsende planer.

Det fremgik af de indsendte milepælsplaner, at 9 ministerier forventede at kunne udarbejde åbningsbalancer og overgå til drift inden for den af Finansministeriet overordnede tidsfrist.

Et enkelt ministerium tog forbehold for tidsfristerne, idet antallet af åbningsbalancer, der skulle udarbejdes, ikke var endeligt afklaret med Økonomistyrelsen. Ministeriet og Økonomistyrelsen har efterfølgende afklaret dette spørgsmål. Et

andet ministerium havde efter aftale med Økonomistyrelsen opstillet længere tidsfrister i milepælsplanen, idet der var uafklarede spørgsmål vedrørende værdiansættelse af en række særlige aktiver.

75. De resterende 7 ministerier ville fremsende milepælsplaner til Økonomistyrelsen i september og oktober 2004. Ultimo september manglede der fortsat milepælsplaner for Beskæftigelsesministeriet, Ministeriet for Videnskab, Teknologi og Udvikling, Kulturministeriet, Miljøministeriet og Trafikministeriet. Generelt oplyste ministerierne, at milepælsplanerne ikke var fremsendt efter aftale med Økonomistyrelsen. Kulturministeriet oplyste, at ministeriet havde valgt at bruge tiden på planlægning af projektet og tilrettelæggelse af projektororganisationen for 41 statsinstitutioner af meget varierende størrelse, sammensætning og administrativ kapacitet. Ministeriet havde endvidere afventet ansættelsen af en projektleder, der efterfølgende var tiltrådt. Ministeriet ville fremsende planerne til Økonomistyrelsen medio oktober 2004.

Økonomistyrelsen oplyste, at de ministerier, der ikke havde fremsendt planerne, var godt i gang med planlægningen.

#### Rigsrevisionens bemærkninger

Rigsrevisionen finder, at hovedparten af de øvrige statsinstitutioners planlægning og forberedelse af overgangen til omkostningsbaseret regnskabsaflægning er forløbet tilfredsstillende.

Rigsrevisionens vurdering er baseret på:

- At institutionerne i efteråret 2003 som forventet kun havde gjort sig indledende overvejelser om reformen, men var påbegyndt kompetenceudviklingen og havde afklaret behovet for systemmæssig understøttelse.
- At ministerområderne i efteråret 2004 havde påbegyndt planlægningen af reformen. Det er Rigsrevisionens vurdering, at institutionerne og departementerne i takt med, at processen skred frem, er blevet mere fokuserede på reformen.



## VIII. Anbefalinger

76. Rigsrevisionens undersøgelse viste, at det hidtidige forløb med indførelsen af omkostningsbaseret regnskabsaf-lægelse i staten er forløbet tilfredsstillende.

Der udestår dog fortsat en række væsentlige opgaver for Finansministeriet, herunder revideret budgetvejledning, ændret opstilling af Finansloven, tilretning af statsregnskabs-bekendtgørelsen, ændret cirkulære om regnskabsinstrukser samt nødvendige tilretninger i Finansministeriets Økono-mi-Administrative Vejledning.

Rigsrevisionen anbefaler, at Finansministeriet hurtigst muligt afklarer de udestående spørgsmål vedrørende reg-lerne på enkelte områder samt tilretter det samlede regel-sæt, så dette er på plads ved den generelle implementering.

77. Rigsrevisionen skal videre anbefale, at departementer-ne fortsat sikrer den fornødne fremdrift og koordinering på ministerområdet, herunder en ensartet anvendelse af prin-cipperne.

Rigsrevisionen forventer, at departementerne og institu-tionerne ved den generelle implementering har afklaret tvivlsspørgsmål i tilknytning til åbningsbalancen samt ta-get stilling til denne.

78. Rigsrevisionens undersøgelse viste, at departementer-ne og institutionerne endnu ikke systematisk havde igang-sat et arbejde om, hvordan omkostningsbaserede regnska-ber skal forbedre økonomistyringen på ministerområdet og i den enkelte institution.

Rigsrevisionen skal anbefale, at departementerne og in-stitutionerne tidligt i forbindelse med omlægningen af den interne styring foretager en afgrænsning af de aktiviteter, ydelser eller produkter, som er væsentlige for departemen-tets eller institutionens opgaveportefølje og påbegynder re-gistreringer til brug for omkostningsfordelinger. Omkost-ningsfordelinger er centralt for, at reformen kan leve op til formålet om at skabe større gennemsigtighed i omkostnin-gerne ved de enkelte aktiviteter, ydelser eller produkter. Fi-nansministeriet er enig heri.

I den forbindelse anbefaler Rigsrevisionen, at Økonomi-styrelsen præciserer og udbygger vejledningsmaterialet om omkostningsfordelinger.

Rigsrevisionen finder det videre væsentligt, at departementerne – som har det overordnede ansvar for økonomistyringen og prioriteringen af midlerne på ministerområdet – nu i højere grad fokuserer på, hvordan indførelsen af omkostningsbaserede regnskaber skal forbedre økonomistyringen på ministerområdet og i den enkelte institution.

Rigsrevisionen, den 13. oktober 2004

Kirsten Leth-Nissen  
fg.

/Lars Tang