

9 LOVGIVNING, VEJLEDNING M.V.

Indhold	Side
9.1 Vejledning om udarbejdelse af omkostningsbaserede bevillinger i regionerne	9.1 - 1
9.2 Vejledning om omkostningskalkulationer	9.2 - 1
9.2.1 Indledning	9.2.1 - 1
9.2.2 Afgrænsning af omkostningskalkulation	9.2.2 - 1
9.2.3 Begrebsafklaring	9.2.3 - 1
9.2.4 Indholdet af omkostningskalkulationen	9.2.4 - 1
9.2.4.1 Direkte omkostninger	9.2.4 - 1
9.2.4.2 Indirekte omkostninger	9.2.4 - 2
9.2.4.3 Den tidsmæssige placering af udgifter	9.2.4 - 3
9.2.5 Omkostninger knyttet til kapitalapparatet	9.2.5 - 1
9.2.5.1 Afskrivning af anlægskapital	9.2.5 - 1
9.2.5.2 Forrentning af driftskapital	9.2.5 - 1
9.2.5.3 Forrentning af anlægskapital	9.2.5 - 2
9.2.6 Følgeomkostninger	9.2.6 - 1
9.2.7 Moms	9.2.7 - 1
9.2.8 Hjælpekema til brug for omkostningsberegning	9.2.8 - 1
9.2.9 Eksempel på beregning af omkostninger	9.2.9 - 1
9.2.9.1 Generelle forudsætninger	9.2.9 - 1
9.2.9.2 Overordnede elementer i omkostningskalkulationen	9.2.9 - 2
9.2.9.3 Eksempel på omkostningsberegning ved anvendelse af hjælpekema	9.2.9 - 3

Dato: November 2019

Ikrafttrædelsesår: Regnskab 2019

9.1 Vejledning om udarbejdelse af omkostningsbevillinger i regionerne

1. Indledning

Det regionale budgetsystem vil fra 2009 fuldt ud være baseret på omkostningsbaserede principper.

Denne vejledning er målrettet brugerne af det nye omkostningsbaserede bevillingssystem. Anvendelsen af omkostningsbevillinger indgår i "Budget- og regnskabssystem for regioner", men fremstår ikke samlet i publikationen. Formålet med denne vejledning er således at give et overblik over det omkostningsbaserede bevillingsprincip. Konsekvenserne af det omkostningsbaserede bevillingssystem er endvidere illustreret med et sammenfattende og forenklet eksempel i vejledningens afsnit 4.10.

2. Baggrund for reformen

I økonomiaftalen for 2007 mellem regeringen og Danske Regioner var der enighed om, at opstillingen af åbningsbalance for regionerne og overgangen til omkostningsbevillinger vil fremme fokus på opretholdelse af kapitalapparatet samt skabe øget bevidsthed om effekten af nyinvesteringer. Det blev derfor aftalt, at der fra 2007 vil blive indført omkostningsbevillinger på det regionale udviklingsområde og social- og specialundervisningsområdet.

I økonomiaftalen for 2008 mellem regeringen og Danske Regioner var der enighed om, at regionerne fra 2009 fuldt ud skal overgå til omkostningsbaserede bevillinger. Baggrunden herfor er konklusionerne i et analysearbejde om de styringsmæssige konsekvenser af en fuldstændig overgang til omkostningsbevillinger i regionerne gennemført i foråret 2007. Det fremgår heraf, at det vil være muligt at fastholde det nuværende udgiftsbaserede aftalesystem mellem staten og regionerne i en situation, hvor regionerne i deres interne styring fuldt ud er overgået til omkostningsbevillinger.

3. Formål med omkostningsbaserede budgetter

Det udgiftsbaserede budgetsystem er bl.a. indrettet med henblik på at kunne opgøre de samlede kommunale og regionale udgifter og disses påvirkning af samfundsøkonomien.

Budgetteringen af udgifterne sker derfor som udgangspunkt ud fra transaktionstidspunktet, dvs. det tidspunkt et arbejde forventes at blive udført på eller en vare eller tjenesteydelse forventes at blive leveret. I et omkostningsbaseret budgetsystem skal der derimod foretages en periodisering af omkostningerne svarende til det forventede forbrugstidspunkt 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 og forrentning af de foretagne investeringer.

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

Formålet med indførelsen af omkostningsbevillinger er primært, at det skal forbedre økonomistyringen og give anledning til en mere effektiv opgavevaretagelse. Ledelserne skal tilskyndes og have frihedsgrader til at tilpasse produktionsfaktorsammensætningen. Dette kan bl.a. ske ved, at der inden for visse rammer gives adgang til at foretage investeringer, mod at driftsbudgettet i de efterfølgende år belastes med afskrivninger og forrentning.

Dato: Juni 2018

Ikrafttrædelsesår: Regnskab 2018

Dermed bliver det nemmere for bevillingsmodtagerne at foretage rentabilitetsovervejelser om, hvor længe det kan betale sig at vedligeholde gamle bygninger og maskiner, og hvornår det kan betale sig at reinvestere. Fokuseringen på bygninger og andre fysiske aktiver i det omkostningsbaserede system indebærer således, at grundlaget for kapacitetsstyringen forbedres.

Fejlslagne investeringer bliver også mere synlige. Presset på bevillingerne øges, hvis investeringer ikke giver den forudsatte plads til afskrivninger og forrentninger i budgettet.

Tilsvarende forbedres muligheden for at anvende aktivitetsstyring i form af takstfinansiering eller taxameterstyring, da omkostningsbaserede bevillinger skaber et bedre grundlag for at opgøre omkostningerne ved produktionen af en aktivitetseenhed.

Endelig medfører omkostningsbaserede budgetter bl.a. et bedre - men ikke et fuldstændigt - grundlag for at afdække 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.

4. Den omkostningsbaserede bevillingsmodel i regionerne

4.1. Generelle regler

Regionernes økonomi er opdelt i tre aktivitetsområder: sundhedsområdet, social- og specialundervisningsområdet samt det regionale udviklingsområde, jf. § 1 i lov om regionernes finansiering. Hertil kommer fælles- og administrationsområdet.

Regionernes løbende indtægter er som udgangspunkt reserveret til et af de tre områder. Det gælder både for tilskuddene fra staten og bidragene fra kommunerne. Ved budgetlægningen gælder der et balancekrav, der indebærer, at indtægterne skal være større end eller lig med omkostningerne inklusiv andele af fællesomkostninger og finansielle omkostninger. På sundhedsområdet gælder et udgiftsbaseret balancekrav, mens der på social- og specialundervisningsområdet og det regionale udviklingsområde gælder et omkostningsbaseret balancekrav. På alle aktivitetsområder skal bevillingerne afgives efter omkostningsbaserede principper.

Sundhedsområdet er finansieret af bloktilskud og aktivitetsbestemte tilskud fra staten og aktivitetsafhængige bidrag fra kommunerne. Det udgiftsbaserede balancekrav indebærer, at finansielle indtægter i form af f.eks. lånoptagelse og forbrug af likvide aktiver kan medgå til at opfylde balancekravet. Dette indebærer, at der på sundhedsområdet i både budgettet og regnskabet kan forekomme over- eller underskud ved opgørelse af årsresultatet efter omkostningsbaserede principper.

Driften af institutioner på *social- og specialundervisningsområdet* er bortset fra nogle særlige administrative opgaver finansieret fuldt ud gennem takstbetaling fra kommunerne. Disse opgaver hviler således i sig selv og medfører ikke nettoomkostninger eller -indtægter for regionerne. Området skal budgetteres med et forventet årsresultat, der er lig med eller større end nul. Størrelsen af det forventede årsresultat og det samlede akkumulerede resultat skal drøftes i kontaktudvalget med kommunerne. Over- og underskud vedrørende tidligere år betragtes som henholdsvis indtægter og omkostninger.

Ved underskud i et år skal dette udlignes senest efter 2 år, dvs. at et underskud, der opstår i f.eks. regnskab 2007 og som kan konstateres i foråret 2008, skal udlignes i budget 2009, der skal vedtages senest 1. oktober 2008. Der kan således ikke akkumuleres et underskud over flere år.

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

Der er ikke fastsat regler om udligning af overskud fra tidligere år, udover at området skal hvile i sig selv over tid. Der er således en vis mulighed for at akkumulere et overskud over en vis periode, mens det ikke er muligt at akkumulere et underskud.

Ligeledes skal nettoomkostninger på det *regionale udviklingsområde* finansieres af de øremærkede bloktilskud fra staten og bidrag fra kommunerne og budgetteres med et forventet årsresultat, der er lig med eller større end nul. Det gælder ligesom for social- og specialundervisningsområdet, at over- og underskud vedrørende tidligere år betragtes som henholdsvis indtægter og omkostninger, at underskud i et år skal udlignes senest efter 2 år, og at der ikke er fastsat regler om udligning af overskud fra tidligere år, udover at området skal hvile i sig selv.

På social- og specialundervisningsområdet og det regionale udviklingsområde er det endvidere forudsat, at ændringsforslag til budgettet eller tillægsbevillinger, der medfører øgede omkostninger skal modsvares af merindtægter eller mindreomkostninger inden for samme område, såfremt det forventede årsresultat er budgetteret til nul.

På fælles- og administrationsområdet er der ikke fastsat balancekrav, da indtægter og omkostninger på området skal fordeles på hovedkonto 1-3 i forbindelse med både budget og regnskab.

4.2. Omkostningsbaseret driftsbevilling

Overgangen til omkostningsbevillinger indebærer et skift i princippet for indregning og periodisering. Overordnet kan det beskrives, som et skifte fra et udgiftsbaseret princip, hvor transaktioner som udgangspunkt bliver driftsført, når udbetalinger og indbetalinger bliver foretaget. Omkostningsprincipperne medfører i stedet, at transaktioner bliver driftsført, når omkostninger opstår, f.eks. når der forbruges af lageret, når der hensættes til pensioner til tjenestemænd, når der optjenes feriepenge, og når apparatur anvendes. Indtægter driftsføres almindeligvis på samme måde, som i den udgiftsbaserede verden, mens anlægsaktiver kapitaliseres og driftsføres som afskrivning over aktivets forventede levetid. Der kan evt. også foretages en forrentning af aktivet.

Implementeringen af omkostningsbevillinger indebærer derfor, at bl.a. afskrivninger for benyttelse af regionale aktiver og pensionsomkostningsomkostninger vedrørende tjenestemænd skal rummes inden for bevillingsmodtagernes driftsbevilling.

Driftsbevillingen skal generelt indeholde de elementer, som det i henhold til den iværksatte regnskabsreform er obligatorisk at registrere. Det drejer sig om bl.a. afskrivninger, forrentning, lagerregulering, ændringer i hensatte forpligtelser til tjenestemandspensioner, skyldige feriepenge og leasingomkostninger. Fra 2008 er det også obligatorisk at medtage øvrige ændringer i hensatte forpligtelser.

Omkostningsbevillinger indebærer endvidere, at der også skal foretages en periodisering af indtægter.

Den ændrede periodisering af bevillingen ved overgang til omkostningsbevillinger indebærer, at omkostnings- og udgiftsbevillingen kan blive forskellig. Forskellen vil dog være begrænset, hvis bevillingsmodtageren ikke tidligere har afholdt større investeringer og heller ikke forventer at gøre det i fremtiden og, hvis bevillingsmodtageren ikke har tjenestemænd og ikke har indgået leasingaftaler.

Hvis en bevillingsmodtager tidligere har afholdt store investeringer - som den ikke forventer at afholde i fremtiden - bliver omkostningerne større end udgifterne. Dette skyldes, at bevillingsmodtagers omkostninger belastes af afskrivningerne af de tidligere anskaffede aktiver, mens der ikke er planlagt nye udgifter.

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

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

Kravet om et årsresultat, der er større end eller lig med nul, jf. ovenfor, er et udtryk for, at årets driftsomkostninger svarer til driftsindtægterne, og at årets ressourceforbrug er finansieret, at ændringen i kapitalgrundlaget (afskrivninger) kan reetableres, at der er foretaget hensættelser til udbetaling af tjenestemandspensioner, og at eventuelt underskud fra tidligere år er udlignet.

4.3. Investeringsrammer

For alle tre regionale aktivitetsområder skal regionsrådet i tilknytning til driftsbevillingerne fastsætte en rammebevilling til investeringsaktiviteter - investeringsrammer - til finansiering af investeringer af en nærmere angiven art, f.eks. mindre byggearbejder eller større anskaffelser. Investeringsrammen angiver et loft over de investeringer, der kan foretages i tilknytning til hver enkelt driftsbevilling og finansieres af regionens likvide aktiver. Anvendelsesområdet for de enkelte investeringsrammer beskrives nærmere i budgetbemærkningerne. Regionsrådet kan også fastsætte en investeringsramme for fælles- og administrationsområdet, hvis dette administreres som et selvstændigt område.

Investeringsaktiviteter omfattet af investeringsrammer kan gennemføres uden forelæggelse for regionsrådet, forudsat investeringsudgifter kan afholdes inden for den afsatte investeringsramme, og at der er afsat de fornødne rådighedsbeløb i budgettet.

På de omkostningsbaserede bevillingsområder skal investeringsrammebevillinger ligesom øvrige anlægsbevillinger gives som interne lån, der som minimum skal afdrages svarende til afskrivninger på de anskaffede anlægsaktiver. Der anvendes interne lån, uanset om bevillingsmodtageren er forretningsudvalget eller en konkret institution. I den interne styring af bevillingsmodtagerne er der mulighed for at anvende intern forrentning af foretagne investeringer for at sikre, at regionen får forrentet den kapital, som stilles til rådighed for bevillingsmodtagerne. På social- og specialundervisningsområdet er der krav om anvendelse af intern forrentning for at sikre lige konkurrencevilkår i forhold til andre aktører på området, men også for at sikre, at omkostningerne bliver finansieret af brugerne som følge af, at området skal hvile-i-sig-selv. Forrentningen foretages på social- og specialundervisningsområdet af den drifts- og investeringskapital, som regionen stiller til rådighed for området.

Omkostninger i form af afskrivninger og evt. renter skal afholdes inden for den afsatte driftsbevilling. Det betyder, at driftsøkonomiske investeringer kan sættes i værk, før der er sparet op dertil - og dermed tilvejebringe et forøget råderum for bevillingshaver på længere sigt. Det giver bevillingshaver et incitament til at optimere sine investeringsbeslutninger. Investeringsrammen lægger et loft over adgangen til at optage interne lån og dermed den gæld som bevillingshaver kan have til regionen. Dette giver samtidig regionen mulighed for at styre likviditetstrækket, der er forbundet med investeringerne.

Regionsrådet træffer i øvrigt bestemmelse om afgrænsning mellem anlægsbevillinger til konkrete projekter og anlægsbevillinger til investeringsrammer og om beløbsgrænser for investeringsprojekter, som skal bevilges af regionsrådet. Gennemførelse af konkrete investeringer, som overstiger 10 mio. kr. i totaludgift, skal dog altid bevilges af regionsrådet.

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

Eksempel på en it-investering i et omkostningsbaseret bevillingssystem

En regional institution ønsker at investere i et elektronisk sagshåndteringssystem til 5 mio. kr. På baggrund af forundersøgelser identificeres et besparelspotentiale på 1,25 mio. kr. årligt på den almindelige drift. Systemet vurderes at have en levetid på 5 år. Det forudsættes, at regionsrådet har afsat en investeringsramme på 15 mio. kr. til institutionen, der på den baggrund optager et internt lån på de 5 mio. kr. og afskriver på aktivet lineært over 5 år - med 1 mio. kr. årligt. I eksemplet påløber der renter på 3,25 pct. Årligt, som det er forudsat at regionen har besluttet, at institutionen skal afholde inden for det udmeldte budget. Dermed får institutionen over 5 år et råderum på 0,76 mio. kr. Projektets totaløkonomi er illustreret nedenfor.

Mio.kr.	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	Total
Hovedstol	5	4	3	2	1	-
Renter	0,16	0,13	0,10	0,07	0,03	-
Afskrivninger	1	1	1	1	1	5
Driftsbesparelser	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	6,25
Råderum	0,09	0,12	0,15	0,18	0,22	0,76

En sådan investering ville også kunne foretages i et udgiftsbaseret system. Det vil dog forudsætte, at institutionen selv har 5 mio. kr. til at finansiere udgiften med i år 1, eller at regionsrådet giver institutionen en merbevilling på 5 mio. kr. til afholdelse af udgiften.

I det omkostningsbaserede bevillingssystem kan institutionen af egen drift beslutte at igangsætte investeringen, idet investeringen ikke overstiger 10 mio. kr., som er forelæggelsesgrænsen for regionsrådet. For at institutionen kan igangsætte investeringen af egen drift, kræver det dog, at institutionen har bevilling til afskrivninger og evt. renter og tilstrækkelig investeringsramme.

4.4. Overgang fra en udgiftsbaseret til en omkostningsbaseret bevilling

Omkostningsbaserede bevillinger har siden budget 2007 været anvendt på social- og specialundervisningsområdet, det regionale udviklingsområde og fælles- og administrationsområdet. Fra budget 2009 skal der anvendes omkostningsbaserede bevillinger på alle regionale aktivitetsområder, herunder også sundhedsområdet. Dette afsnit gennemgår kort overgangen fra udgiftsbevillinger, der hidtil har været anvendt på sundhedsområdet, til omkostningsbevillinger.

Omkostninger vil være lig udgifter over en institutions samlede levetid, når der ses bort fra intern forrentning, jf. eksemplet ovenfor. Forskellen mellem omkostninger og udgifter i det enkelte år skyldes en forskellig periodisering - dvs. tidspunktet hvor dispositionen belaster bevillingen.

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

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

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

Foruden investeringer gælder de primære periodiseringsforskelle lønomkostningerne, hvor bl.a. tjenestemandspensioner og feriepenge skal periodiseres.

Overgangen til omkostningsbaserede bevillinger drejer sig om at 'oversætte' den udgiftsbaserede bevilling til den omkostningsbaserede. Den ændrede periodisering indebærer som sagt forskydninger i bevillingen hen over budgetårene, men "nutidsværdien" af det økonomiske råderum skal være uændret.

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

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

Den initiale omkostningsbaserede driftsbevilling i budget 2009 på sundhedsområdet kan for eksisterende bevillingshavere fastsættes med udgangspunkt i bevillingen i Budget 2008. Herefter justeres for de tekniske ændringer som følger af omkostningsprincipperne. For at kunne kontrollere, at overgangen er ressourceneutral, vil det være nødvendigt i løbet af processen at kunne omregne omkostningsbevillingen til en udgiftsbevilling med henblik på sammenligning med de oprindelige udgiftsbaserede forudsætninger. Tabellen nedenfor indeholder en kort beskrivelse af beregningen af den omkostningsbaserede bevilling.

<i>Omregningstabel</i>
<i>Udgiftsbaseret bevilling (hovedart 1-9)</i>
- <u>Indregnede anskaffelser</u> (art 0.0)
+ Af- og nedskrivninger (art 0.1)
+/- Evt. lagerregulering (art 0.2)
+ Hensættelser (tjenestemandspensioner) (art 0.3)
+ <u>Evt. forrentning</u> (art 0.4)
+/- Øvrige periodiserede omkostninger
<i>Omkostningsbaseret bevilling (hovedart 0-9)</i>

Investeringsrammen kan som udgangspunkt fastsættes ved at reducere bevillingsmodtagerens driftsbudgetter med et beløb svarende til indeholdte budgetterede investeringer, der opfylder betingelser for at skulle indregnes i regionens balance: 1) Aktivet forventes anvendt i mere end ét regnskabsår. (dvs. brugstid / levetid på mere end ét år). 2) Aktivets værdi kan måles pålideligt og 3) Aktivet har en anskaffelsesværdi, der er lig med eller større end 100.000 kr.

Det drejer sig typisk om større og bekostelige indkøb af genstande med en levetid på over 1 år, der budgetteres og regnskabsføres på art 2.7. Anskaffelser, der opfylder betingelserne for indregning i balancen. Bevillingsmodtagernes budgetter kompenseres svarende til afskrivning og evt. forrentning af de budgetterede anskaffelser, og der gives investeringsramme til de budgetterede anskaffelser.

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

Herudover bør det nærmere vurderes, om der er driftsudgifter, som hidtil er konteret under art 4.5 Entreprenør- og håndværksydelser, der i et omkostningsbaseret system skal betragtes som investeringer. I det udgiftsbaserede system indebærer definitionen på henholdsvis drift og anlæg, at disse udgifter bør konteres som anlæg, hvis arbejdet indebærer væsentlige ændringer i aktivet, eller hvis formålet med aktivet ændres væsentligt. I det omkostningsbaserede system skal disse udgifter betragtes som investeringer, når arbejdet indebærer en forbedring af aktivet, og levetiden for aktivet øges, eller når formålet med og brugen af aktivet ændres væsentligt. Løbende vedligeholdelse skal derimod konteres som en driftsudgift.

Den ændrede definition af anlæg/investeringer vil ikke nødvendigvis entydigt være en bevægelse fra drift til anlæg. Hvis eksempelvis den enkelte region hidtil har betragtet større vedligeholdelsesarbejder på sundhedsområdet som anlægsudgifter, vil det indebære, at en række anlægsudgifter fremover skal henføres under driftsomkostninger, idet omkostninger til vedligeholdelse i det omkostningsbaserede system eksplicit er at betragte som driftsomkostninger.

Endvidere kan de hidtidige udgiftsbudgetterede rammebevillinger til mindre anlægsarbejder lægges sammen med de indregnede driftsudgifter, som herefter udgør investeringsrammerne. Det sikres herved samtidig, at bevillingsmodtagerne ikke vil få selvstændige drifts- og anlægsbevillinger, som kan medføre en u hensigtsmæssig prioritering, da der er tale om adskilte bevillinger.

Investeringsrammen kan ud over de tidligere indeholdte større anskaffelser i budgettet, der skal indregnes, og rammebevillinger til mindre anlægsarbejder udvides med en buffer på f.eks. 10 pct. af bevillingsmodtagers beholdning af anlægsaktiver. Dette vil give bevillingsmodtagerne yderligere muligheder for at prioritere mellem anlæg og drift. Der skal tages stilling til, om den nødvendige likviditet kan tilvejebringes, hvis bevillingsmodtagerne vælger at udnytte de afsatte investeringsrammer fuldt ud, idet det bemærkes, at der ikke er tale om en pligt til at udnytte rammen.

Ved omregningen fra det udgiftsbaserede system til det omkostningsbaserede system skal der ud over evt. investeringer, der er indeholdt i det udgiftsbaserede budget, korrigeres for, at lagerreguleringer omkostningsføres ved forbruget af dette, at der skal indregnes omkostninger til hensættelser til fremtidige tjenestemandspensioner samt andre omkostninger, hvor periodiseringen er anderledes end i det udgiftsbaserede system, f.eks. optjening af feriepenge.

Med den foreslåede model vil bevillingsmodtagerne kun have en bevilling, som både skal finansiere den almindelige drift og afskrivning og evt. forrentning af foretagne investeringer. Investeringsadgangen for bevillingsmodtagerne begrænses af den interne investeringsramme, som regionsrådet fastsætter for de enkelte bevillingsmodtagere.

Regionsrådet træffer beslutning om den samlede interne investeringsrammes størrelse og fordelingen af denne.

4.5. Resultatopgørelse

Der skal i budgetforslaget være indeholdt en resultatopgørelse for hvert af de tre bevillingsområder (hovedkonto 1, 2 og 3). Formålet med resultatopgørelsen er at specificere det forventede årsresultat som årets indtægter fratrukket årets omkostninger (periodiserede ressourceforbrug). De budgetterede resultatopgørelser må ikke udvise et underskud på social- og specialundervisningsområdet (hovedkonto 2) samt det regionale udviklingsområde (hovedkonto 3).

Dato: Juni 2018

Ikrafttrædelsesår: Regnskab 2018

I resultatopgørelsen skal indtægter og omkostninger til fælles formål, administration, renter mv., der konteres på hovedkonto 4 og 5, fordeles på hovedkonto 1-3 i både budgettet og regnskabet.

Ved fordelingen af indtægter og udgifter til fælles formål og central administration, der konteres på hovedkonto 4, fastsættes fordelingsnøglen af regionerne under hensyntagen til de tre aktivitetsområders belastning af fællesområdet. Fordelingsnøglen fastsættes lokalt som følge af forskelle i organiseringen og tilrettelæggelsen af fællesfunktionerne. Fordelingsnøglen skal fremgå af budget og regnskab og anvendt regnskabspraksis.

Regionens renter mv. overføres ligeledes i forbindelse med budgetlægning og regnskabsaflæggelse fra hovedkonto 5 til hovedkonto 1 og 3. Der foretages ikke overførsel til hovedkonto 2, da der på denne hovedkonto er krav om registrering af intern forrentning af det likviditetsmæssige mellemværende med regionen. Fordelingen på hovedkonto 1 og 3 sker under hensyntagen til de to aktivitetsområders belastning af rentekontoen. Fordelingsnøglen skal fremgå af budget og regnskab.

Et forenklet eksempel på overførsel af udgifter og indtægter fra hovedkonto 4 og 5 til hovedkonto 1-3 fremgår af afsnit 4.10.

Resultatopgørelserne udarbejdes i overensstemmelse med skemaet, der er optrykt som bilag 1 i afsnit 5.4.1 i "Budget- og regnskabssystem for regioner":

Sundhed

(1.000 kr.)	Regnskab for år x-2	Korrigeret budget for år x-1	Budget for år x
Bloktilskud fra staten (1.90.90)			
Kommunalt aktivitetsafhængigt bidrag (1.90.92)			
Aktivitetsbestemte tilskud fra staten (1.90.93)			
Indtægter			
Nettodriftsomkostninger			
Andel af fælles formål og administration (1.70.50)			
Resultat før finansielle poster og ekstraordinære poster			
Andel af finansielle indtægter (1.80.60)			
Andel af finansielle omkostninger (1.80.60)			
Resultat før ekstraordinære poster			
Ekstraordinære indtægter			
Ekstraordinære omkostninger			
Årets resultat			

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

Social og specialundervisning

(1.000 kr.)	Regnskab for år x-2	Korrigeret budget for år x-1	Budget for år x
Takstbetalinger vedr. det sociale område			
Takstbetalinger vedr. specialundervisning			
Indtægter			
Nettodriftsomkostninger			
Andel af fælles formål og administration (2.70.60)			
Resultat før finansielle poster og ekstraordinære poster			
Andel af finansielle indtægter (2.80.70)			
Andel af finansielle omkostninger (2.80.70)			
Resultat før ekstraordinære poster			
Ekstraordinære indtægter			
Ekstraordinære omkostninger			
Årets resultat			

Regional udvikling

(1.000 kr.)	Regnskab for år x-2	Korrigeret budget for år x-1	Budget for år x
Bloktilskud fra staten (3.90.90)			
Udviklingsbidrag fra kommunerne (3.90.91)			
Indtægter			
Nettodriftsomkostninger			
Andel af fælles formål og administration (3.70.60-63)			
Resultat før finansielle poster og ekstraordinære poster			
Andel af finansielle indtægter (3.80.70)			
Andel af finansielle omkostninger (3.80.70)			
Resultat før ekstraordinære poster			
Ekstraordinære indtægter			
Ekstraordinære omkostninger			
Årets resultat			

4.6. Pengestrømsopgørelse

Det udgiftsbaserede 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 der skal være den fornødne likviditet til rådighed til at finansiere den budgetterede aktivitet.

Derfor skal der i budgetforslaget være indeholdt en pengestrømsopgørelse for hele regionen samt for hvert af de tre aktivitetsområder.

Dato: Juli 2009

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

Formålet med pengestrømsopgørelsen er at vise budgetårets pengestrømme fordelt på de budgetterede drifts- og investerings- og finansieringsaktiviteter. Pengestrømmene fra drifts- og investeringsaktiviteterne udarbejdes med udgangspunkt i resultatopgørelserne og investeringsbudgettet for hvert af de to omkostningsbaserede bevillingsområder. Der skal ikke udarbejdes en pengestrømsopgørelse for hovedkonto 4 "Fælles formål og administration", da kontoen i både budget og regnskab er fordelt til hovedkonto 1-3 og dermed indgår i årets resultat på disse hovedkonti.

Pengestrømsopgørelsen skal udarbejdes efter nedenstående skabelon, jf. bilag 3 i afsnit 7.7.3 i "Budget- og regnskabssystem for regioner".

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

De afledte pengestrømme af de kortfristede tilgodehavender og gældsforpligtelser, ekstern lånoptagelse, afdrag på eksterne lån, øvrige langfristede tilgodehavender og gæld henføres til koncernniveauet i regionen, som en integreret del af regionens fælles kassebeholdning.

Omkostningen til evt. forrenning af interne lån indgår i årets resultat på sektorområderne og der korrigeres for likviditetsvirkningen heraf under pkt. A. Indtægten ved forrentningen af interne lån tilgår regionen som koncern, og der korrigeres for likviditetsvirkningen heraf med modsatrettet fortegn under pkt. D.

For hvert af de 3 aktivitetsområder (sundhed, social- og specialundervisningsområdet samt det regionale udviklingsområde) udarbejdes en opgørelse, der viser pengestrømmene i budgetåret, korrigeret budget for indeværende års budget samt seneste regnskabsår, jf. nedenfor.

(1.000 kr.)	Regn- skab for år x-2	Korrige- ret bud- get for år x-1	Budget for år x
Årets resultat			
Likviditetsreguleringer til årets resultat			
+ afskrivninger			
+ intern forrentning			
+ varebeholdninger, primo			
- varebeholdninger, ultimo			
- feriepenge, primo			
+ feriepenge, ultimo			
- hensættelse til pension, primo			
+ hensættelse til pension, ultimo			
- andre reguleringer, primo			
+ andre reguleringer, ultimo			
A. Likviditetsvirkning af årets resultat			
Likviditetsreguleringer vedrørende investeringer			
- køb af immaterielle anlægsaktiver			
+ salg af immaterielle anlægsaktiver			
- køb af materielle anlægsaktiver			
+ salg af materielle anlægsaktiver			
+/- andre forhold			
B. Likviditetsvirkning af investeringer			
C. Årets samlede likviditetsvirkning (Årets resultat +A +B)			

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

Det bemærkes, at evt. omkostning til forretning af interne lån indgår i årets resultat på sektorområderne og der korrigeres for likviditetsvirkningen heraf under pkt. A. Indtægten ved forretningen af interne lån tilgår regionen, og der korrigeres for likviditetsvirkningen heraf med modsatrettet fortegn under pkt. D.

Likviditetsvirkningen af visse driftsposter og finansieringsposterne henføres til regionen, da de afledte pengestrømme af de kortfristede tilgodehavender og gældsforpligtelser, ekstern lånoptagelse, afdrag på eksterne lån, øvrige langfristede tilgodehavender og gæld er en integreret del af regionens fælles kassebeholdning. Det gælder således ved adgang til optagelse af eksterne lån til visse investeringer, at regionen yder et internt lån til det pågældende område, mens det er regionen, der optager det eksterne lån.

4.7. Interne lån, afdrag, forrentning og mellemværende

Regionsrådet skal ved budgettets endelige vedtagelse som minimum fastsætte et investeringsbudget, som angiver et loft over de investeringer, der kan foretages inden for hver af hovedkontiene og finansieres af regionens likvide aktiver. Investeringsudgifter finansieres som interne lån, der som minimum afdrages svarende til afskrivning af investeringen i efterfølgende år. På social- og specialundervisningsområdet er der med henblik på at sikre lige konkurrencevilkår i forhold til andre aktører på området herudover krav om, at både nye og eksisterende investeringer samt øvrig kapital, som regionen stiller til rådighed for området, skal forrentes med markedsrenten.

På social- og specialundervisningsområdet skal det likviditetsmæssige mellemværende i forhold til regionen opgøres og fremgå af regionens budget og regnskab. Mellemværendet skal forrentes med markedsrenten for at sikre lige konkurrencevilkår i forhold til andre aktører på området, men også for at sikre, at omkostningerne bliver finansieret af brugerne som følge af, at området skal hvile-i-sig-selv.

Der er ikke fastsat nærmere bestemmelser for opgørelse af markedsrenten, da regionerne bør kunne tilpasse forrentningen til lokale forhold. Regionerne kan således have forhandlet sig frem til forskellige forrentningsaftaler med deres pengeinstitutter, hvilke kan lægges til grund for opgørelse af markedsrenten. Alternativt kan som retningsgivende for markedsrenten peges på den gennemsnitlige effektive 10-årige statsobligationsrente som denne opgøres af Nationalbanken. Den anvendes som rentesats ved forrentning af gæld og tilgodehavender.

Investeringer på social- og specialundervisningsområdet øger mellemværendet mellem regionen og aktivitetsområdet. Mellemværendet nedbringes ved, at omkostninger til afskrivninger kræver en bevilling, men ikke indebærer et likviditetstræk. Ved nyinvesteringer skal det sikres, at forrentning og afskrivning kan afholdes inden for de afsatte bevillinger i budgetoverslagsårene.

Afskrivninger på aktiver, der eksisterer på social- og specialundervisningsområdet i forbindelse med oprettelsen af regionerne pr. 1. januar 2007, må ikke påvirke mellemværendet mellem regionen og området. Det indebærer i praksis, at området ved opstarten af regionerne pålægges en intern gæld svarende til værdien af områdets aktiver. Gælden afdrages og forrentes svarende til afskrivning og forrentning af aktiverne. Der er tale om det samme princip, som gælder for nyinvesteringer, der foretages efter opstarten af regionerne, nemlig at områdets gæld til regionen øges svarende til værdien af investeringen.

På social- og specialundervisningsområdet skal pengestrømsopgørelsen afdække det likviditetsmæssige mellemværende i forhold til regionens samlede økonomi. Mellemværendet skal forrentes med markedsrenten.

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

(1.000 kr.)	B	B01	B02	B03
Primo 1. januar				
Årets likviditetsvirkning				
Forrentning af saldo				
Ultimo 31. december				

Mellemværendet vises i bemærkningerne til budgettet og skal fremgå som en note til regnskabet.

Et forenklet eksempel på udarbejdelse af en pengestrømsopgørelse for social- og specialundervisningsområdet og opgørelsen af mellemværendet med regionen fremgår af afsnit 4.10.

4.8. Sondringen mellem drift og anlæg (investeringer)

Sondringen mellem driftsudgifter og anlægsudgifter foretages i den udgiftsbaserede kontoplan ved anvendelse af dranst-værdierne 1 henholdsvis 3.

I det omkostningsbaserede system betegnes anlægsudgifter som investeringer, der defineres som aktiver, der opfylder de 3 generelle betingelser for indregning og måling af aktiver i balancen:

1. Aktivet forventes anvendt i mere end et regnskabsår (dvs. at aktivet har en brugstid/levetid på mere end 1 år)
2. Aktivets værdi kan måles pålideligt
3. Aktivet har en værdi, der er lig med eller større end 100.000 kr.

Vejledende for, om en omkostning til *vedligeholdelses- og ombygningsarbejder* skal betragtes som drift eller en investering, er dels om arbejdet indebærer en forbedring og levetiden for bestående bygninger eller anlæg øges, dels om formålet med eller brugen af bygningen mv. ændres væsentligt. Er dette tilfældet, skal omkostningen konteres som en investering (dranst 3).

Større *anskaffelser af materiel, inventar m.v.*, der hver for sig falder under bagatelgrænsen, indregnes i balancen som et samlet aktiv og henregnes som en investering, hvis de indgår i et samlet system, har samme anvendelsesformål og/eller indkøbes i forbindelse med nybygning eller større renovering.

Følgende tilskud og udgifter forbundet med anskaffelse af følgende aktiver betragtes som investeringer, selv om de ikke opfylder betingelserne for indregning i regionens balance:

- Materielle aktiver, hvis værdi for regionen primært er af kulturel eller historisk karakter
- Anlægstilskud til selvejende institutioner og andre offentlige myndigheder

Sondringen mellem omkostninger til drift og investeringer har ikke alene betydning for selve registreringen i regionens budget og regnskab. Der er også forskel på de bevillingsprocedurer, som skal gå forud for omkostningernes afholdelse. For driftsomkostningernes vedkommende er bevillingsafgivelsen knyttet til vedtagelsen af budgettet. For investeringernes vedkommende sker bevillingsafgivelsen derimod ved vedtagelsen af en bevilling for det enkelte investeringsprojekt eller som rammebevillinger til nærmere afgrænsede investeringer, f.eks. mindre byggearbejder og større anskaffelser.

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

4.9. Anvendelsen af hovedart 0 Beregnede omkostninger

Hovedart 0 benyttes til registrering af beregnede omkostninger og indtægter som eksempelvis afskrivninger. Registrering på hovedart 0 foretages med henblik på at kunne omkostningsregistrere i budget- og regnskabssystemet samt indregne materielle aktiver mv. i balancen. Anvendelsen af hovedart 0 er obligatorisk i både budget og regnskab.

Beregnede omkostninger mv. er i artsopdelingen opdelt på 10 arter:

- 0.0 Statuskonteringer
- 0.1 Afskrivninger
- 0.2 Lagerforskydninger
- 0.3 Pensionshensættelser vedrørende tjenestemænd
- 0.4 Forrentning
- 0.5 Overførte omkostninger
- 0.6 Øvrige beregnede omkostninger
- 0.7 Feriepenge
- 0.8 Beregnede og overførte indtægter
- 0.9 Modregningskonto

Registreringen af de beregnede omkostninger foretages under arterne 0.1-0.7, mens beregnede indtægter registreres under art 0.8. Posteringsarter under art 0.1-0.7 og 0.8 modposteres på art 0.9 Modregningskonto på hovedkonto 6. Medtages hovedart 0 i budgettet eller regnskabet, fås et omkostningsbudget/-regnskab på hovedkonto 1-4. Undlades hovedart 0, fås et budget/regnskab baseret på udgiftsbaserede principper.

Indholdet af de enkelte arter er nærmere uddybet i afsnit 2.5 i "Budget- og regnskabssystem for regioner".

4.10. Eksempel

Der vises i det følgende et konteringseksempel med anvendelse af omkostningsbaserede principper på det økonomiske samspil mellem de forskellige regionale aktivitetsområder som beskrevet ovenfor i afsnit 4.5-4.7. Fokus er på opgørelsen af forrentningen af det likviditetsmæssige mellemværende i forhold til social- og specialundervisningsområdet, der opgøres ud fra pengestrømsopgørelsen. Herudover vises overførelsen af hovedkonto 4, Fælles formål og administration, og hovedkonto 5, Renter mv., til de tre regionale aktivitetsområder, opgørelsen af årets resultater og overførelsen af disse til balancen.

For overskuelighedens skyld er der alene medtaget nogle få posteringsarter for hvert af de regionale aktivitetsområder

I forlængelse af eksemplet er der en gennemgang og uddybende forklaring af de anførte posteringsarter i eksemplet.

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

*Bogføring:***Sundhed, hovedkonto 1**

Drift	Debet	Kredit
1) Lønudgifter	20.000	
2) Tilskud fra stat og kommuner		21.500
12) Afskrivninger 30 år - åbning	1.000	
	21.000	21.500
	-21.000	-21.000
Driftsresultat før overførsel af fællesudgifter		500
16) Overført fra fælles	75	
	75	500
	-75	-75
Driftsresultat før overførsel af renter		425
20) Overførte renter	689	
	689	425
	-425	-425
22) Driftsresultat	264	

Regional udvikling, hovedkonto 3

Drift	Debet	Kredit
5) Lønudgifter	300	
6) Tilskud fra stat og kommuner		305
	300	305
	-300	-300
Driftsresultat før overførsel af fællesudgifter		5
18) Overført fra fælles	1	
	1	5
	-1	-1
Driftsresultat før overførsel af renter		4
21) Overførte renter	10	
	10	4
	-4	-4
24) Driftsresultat	6	

Social- og specialundervisning, hovedkonto 2

Drift	Debet	Kredit
3) Takstbetaling fra kommuner		1.300
4) Lønudgifter	1.000	
13) Afskrivning 10 år - åbning	100	
14) Afskrivning 10 år - nyinvest (6 mdr.)	25	
	1.125	1.300
	-1.125	-1.125
Driftsresultat før overførsel fra fælles og intern forrentning		175
17) Overført fra fælles	4	
	4	175
	-4	-4
Driftsresultat før intern forrentning		171
19) Intern forrentning, jf. pengestrømsopgørelse	66	
	66	171
	-66	-66
23) Driftsresultat inkl. intern forrentning		105

Fælles, hovedkonto 4

Drift	Debet	Kredit
15) Afskrivning 10 år - nyinvestering	80	
Driftsresultat før fordeling	80	
16) Fordeles til sundhed		75
17) Fordeles til social		4
18) Fordeles til regional		1
I alt fordelt		80

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

Renter mv., hovedkonto 5

Drift	Debet	Kredit
9) Rente- langfristet gæld	750	
11) Rente - bankonto	15	
Finansielle udgifter før intern forrentning af det sociale område	765	
19) Intern forrentning, jf. pengestrømsopgørelse		66
	765	66
	-66	-66
Finansielle udgifter efter intern forrentning af det sociale område	699	
20) Fordeles til sundhed		689
21) Fordeles til regional udvikling		10
I alt fordelt		699

Balance, hovedkonto 6

Bankkonto	Debet	Kredit
1) Lønudgifter - sundhed		20.000
2) Tilskud fra stat og kommuner - sundhed	21.500	
3) Takstbetaling fra kommuner	1.300	
4) Lønudgifter - social		1.000
5) Lønudgifter - regional udv.		300
6) Tilskud fra stat og kommuner - regional	305	
7) Anlægsinvestering - social		500
8) Afdrag på langfristet gæld		250
9) Rente - langfristet gæld		750
10) Anlægsinvestering - fælles		800
11) Rente - bankonto		15
	23.105	23.615
	-23.105	-23.105
Indestående 31/12		510

Anlægsaktiver - sundhed

	Debet	Kredit
Primo	30.000	
12) Afskrivning 30 år - åbning		1.000
	30.000	1.000
	-1.000	-1.000
Anlægsaktiver 31/12	29.000	

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

Anlægsaktiver - social	Debet	Kredit
Primo	1.000	
7) Anlægsinvestering	500	
13) Afskrivning 10 år - åbning		100
14) Afskrivning 10 år - nyinvest (6 mdr.)		25
	<u>1.500</u>	<u>125</u>
	-125	-125
Anlægsaktiver 31/12	<u>1.375</u>	

Langfristet gæld	Debet	Kredit
Primo		10.000
8) Afdrag	250	
	250	10.000
	<u>-250</u>	<u>-250</u>
Langfristet gæld 31/12		<u>9.750</u>

Egenkapital	Debet	Kredit
Primo	10.000	31.000
22) Akkumuleret resultat - sundhed	264	
24) Akkumuleret resultat - regional udvikling	6	
	<u>10.270</u>	<u>31.000</u>
	-10.270	-10.270
		<u>20.730</u>

Anlægsaktiver - fælles	Debet	Kredit
Primo	0	
10) Anlægsinvestering	800	
15) Afskrivning 10 år - nyinvestering		80
	<u>800</u>	<u>80</u>
	-80	-80
Anlægsaktiver 31/12	<u>720</u>	

Akkumuleret resultat hovedkonto 2	Debet	Kredit
23) Akkumuleret resultat - social		105

Dato: Juni 2018

Ikrafttrædelsesår: Regnskab 2018

PENGESTRØMSOPGØRELSE FOR DET SOCIALE OMRÅDE**Likviditet fra driften ekskl. intern forrentning**

Årets resultat ekskl. interne renter	171
+ Afskrivninger	125
Likviditet fra driften	<u>296</u>

Likviditet fra investeringer

- Køb af anlægsaktiver	<u>-500</u>
------------------------	-------------

Årets likviditetsvirkning	<u>-204</u>
---------------------------	-------------

Mellemregning - social- og specialundervisningsområdet - ekskl. intern forrentning

Primo 1. januar	-1.000
Årets likviditetsvirkning	-204
Ultimo 31. december	<u>-1.204</u>

Beregning af intern forrentning

Forretning af primo mellemregning	-60
Forretning af årets likviditetsvirkning (6 mdr.)	<u>-6</u>
Intern rente på mellemregning 6% p.a.	<u>-66</u>

Likviditet fra driften inkl. intern forrentning

Årets resultat inkl. interne renter og andel af fælles udgifter	105
+ Afskrivninger	125
+ Intern forrentning	66
Likviditet fra driften	<u>296</u>

Likviditet fra investeringer

- Køb af anlægsaktiver	<u>-500</u>
------------------------	-------------

Årets likviditetsvirkning	<u>-204</u>
---------------------------	-------------

Mellemregning - social- og specialundervisningsområdet - inkl. intern forrentning

Primo 1. januar	-1.000
Årets likviditetsvirkning	-204
Forrentning af saldo	-66
Ultimo 31. december	<u>-1.270</u>

I det følgende gives en redegørelse for de enkelte bogføringsposterings. Redegørelsen for pengestrømsopgørelsen er udarbejdet i tilknytning til postering nr. 19:

Primo. Primo året er der anlægsaktiver på 30.000 på sundhedsområdet og 1.000 på social- og specialundervisningsområdet. Beløbene debiteres anlægsaktiverne på hovedkonto 6, Balance, og krediteres egenkapitalen. Endvidere er der primo året en langfristet gæld på 10.000, der krediteres den langfristede gæld på hovedkonto 6, Balancen, og debiteres egenkapitalen.

1. *Lønudgifter - sundhed.* Udgifterne på 20.000 debiteres hovedkonto 1, Sundhed, og krediteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen.

2. *Tilskud fra stat og kommuner - sundhed.* Tilskuddet fra stat og kommuner, der dækker over bloktilskud fra staten, kommunalt aktivitetsafhængige bidrag og aktivitetsbestemte tilskud fra staten, på 21.500 krediteres hovedkonto 1, Sundhed, og debiteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen.

3. *Takstbetalinger fra kommuner.* Indtægterne på 1.300 krediteres hovedkonto 2, Social- og specialundervisning, og debiteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen.

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

4. Lønudgifter - social og specialundervisning. Udgifterne på 1.000 debiteres hovedkonto 2, Social- og specialundervisning, og krediteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen.

5. Lønudgifter - regional udvikling. Udgifterne på 300 debiteres hovedkonto 3, Regional udvikling, og krediteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen.

6. Tilskud fra stat og kommuner - regional udvikling. Tilskuddet fra stat og kommuner, der dækker over bloktilskud fra staten og kommunale udviklingsbidrag, på 305 krediteres hovedkonto 3, Regional udvikling, og debiteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen.

7. Anlægsinvestering - social og specialundervisning. Anlægsinvesteringen på 500 debiteres anlægsaktiverne på social- og specialundervisningsområdet på hovedkonto 6. Hvis der f.eks. er tale om tekniske anlæg og maskiner konteres udgiften på funktion 6.58.82, gruppering 003. Anlægsudgiften krediteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen. Anlægsinvesteringen påvirker ikke driften.

8. Afdrag på langfristet gæld. Afdrag på 250 debiteres den langfristede gæld på hovedkonto 6, Balancen, og krediteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen.

9. Rente - langfristet gæld. Renteudgiften på 750 debiteres hovedkonto 5, Renter mv., og krediteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen.

10. Anlægsinvestering - fælles. Anlægsinvesteringen på 800 debiteres anlægsaktiverne på fællesområdet på hovedkonto 6. Anlægsudgiften krediteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen. Anlægsinvesteringen påvirker ikke driften.

11. Rente - bankkonto. Renteudgiften på 15 debiteres hovedkonto 5, Renter mv., og krediteres bankkontoen på hovedkonto 6, Balancen. Ved beregningen af renteudgiften er der anvendt en rentesats på 6 pct. p.a., og det er forudsat, at ind- og udbetalingerne på bankkontoen sker løbende hen over året.

12. Afskrivninger - sundhed. Afskrivninger på 1.000 debiteres hovedkonto 1, Sundhed, og krediteres anlægsaktiverne på sundhedsområdet på hovedkonto 6. Afskrivningerne er beregnet ud fra en anlægsværdi på 30.000 primo året og en afskrivningsperiode på 30 år, f.eks. sygehuse. Det bemærkes, at balanceforskydningen påvirker driften.

13. Afskrivning - social og specialundervisning. Afskrivninger på 100 debiteres hovedkonto 2, Social og specialundervisning, og krediteres anlægsaktiverne på social- og specialundervisningsområdet på hovedkonto 6. Afskrivningerne er beregnet ud fra en anlægsværdi på 1.000 primo året og en afskrivningsperiode på 10 år, f.eks. maskiner og værksteder. Det bemærkes, at balanceforskydningen påvirker driften.

14. Afskrivning - nyinvestering. Afskrivninger på 25 debiteres hovedkonto 2, Social og specialundervisning, og krediteres anlægsaktiverne på social- og specialundervisningsområdet på hovedkonto 6. Der er tale om afskrivninger på nyinvesteringen på 500, jf. postering nr. 7. Det er forudsat, at investeringen tages i brug midt i året og, at der skal anvendes en afskrivningsperiode på 10 år. Der registreres derfor kun afskrivningerne svarende til et ½ år. Det bemærkes, at balanceforskydningen påvirker driften.

Dato: Juli 2008

Ikrafttrædelsesår: Budget 2009

15. Afskrivning - nyinvestering. Afskrivninger på 80 debiteres hovedkonto 4, Fælles for mål og administration, og krediteres anlægsaktiverne på fællesområdet på hovedkonto 6. Der er tale om afskrivninger på nyinvesteringen på 800, jf. postering nr. 11. Det er forudsat, at investeringen tages i brug primo året og, at der skal anvendes en afskrivningsperiode på 10 år. Det bemærkes, at balanceforskydningen påvirker driften.

16. Fordeles til sundhed. Driftsresultatet for hovedkonto 4, Fælles formål og administration, fordeles på hovedkonto 1, 2 og 3. Fordelingsnøglen fastsættes af regionerne under hensyntagen til de 3 aktivitetsområders belastning af fællesområdet. Fordelingsnøglen skal fremgå af budget og regnskab. I dette eksempel er anvendt bruttoomkostningerne som fordelingsnøgle. Af de samlede omkostninger på hovedkonto 4 på 80 overføres 75 til hovedkonto 1.

Fordelingen af omkostningsbaserede poster fra hovedkonto 4 til hovedkonto 1 - i dette fælde afskrivninger - skal ske ved brug af hovedart 0.

17. Fordeles til social. Driftsresultatet for hovedkonto 4, Fælles formål og administration, fordeles på hovedkonto 1, 2 og 3. Fordelingsnøglen fastsættes af regionerne under hensyntagen til de 3 aktivitetsområders belastning af fællesområdet. Fordelingsnøglen skal fremgå af budget og regnskab. I dette eksempel er anvendt bruttoomkostningerne som fordelingsnøgle. Af de samlede omkostninger på hovedkonto 4 på 80 overføres 4 til hovedkonto 2.

Fordelingen af omkostningsbaserede poster fra hovedkonto 4 til hovedkonto 2 - i dette fælde afskrivninger - skal ske ved brug af udgiftshovedarten 9. Såfremt der anvendes den omkostningsbaserede hovedart 0 vil social- og specialundervisningsområdets likviditetsmæssige mellemværende i pengestrømsopgørelsen blive nedskrevet uretmæssigt. I det konkrete eksempel, vil en andel af afskrivningen på investeringen under hovedkonto 4 skulle indregnes i taksten på hovedkonto 2, men likviditetstilførelsen heraf skal henregnes til regionen - og ikke hovedkonto 2 - med henblik på at kunne reinvestere på hovedkonto 4.

18. Fordeles til regional udvikling. Driftsresultatet for hovedkonto 4, Fælles formål og administration, fordeles på hovedkonto 1, 2 og 3. Fordelingsnøglen fastsættes af regionerne under hensyntagen til de 3 aktivitetsområders belastning af fællesområdet. Fordelingsnøglen skal fremgå af budget og regnskab. I dette eksempel er anvendt bruttoomkostningerne som fordelingsnøgle. Af de samlede omkostninger på hovedkonto 4 på 80 overføres 1 til hovedkonto 3.

Fordelingen af omkostningsbaserede poster fra hovedkonto 4 til hovedkonto 1 - i dette fælde afskrivninger - skal ske ved brug af hovedart 0.

19. Intern forrentning - social og specialundervisning. Intern forrentning på 66 debiteres hovedkonto 2, social og specialundervisning, og krediteres hovedkonto 5, Renter mv. Den interne forrentning på social- og specialundervisningsområdet beregnes ud fra pengestrømsopgørelsen. Primo året er der et likviditetsmæssigt mellemværende i forhold til regionen på 1.000. Hvis eksemplet vedrører regnskab 2007 er det udtryk for værdien af de aktiver, der er stillet til rådighed for området ved opstarten af regionen. Hvis eksemplet vedrører et senere regnskabsår, er der tale om det likviditetsmæssige mellemværende primo året, der svarer til værdien ultimo det foregående år. Mellemværendet primo året er forudsat forrentet med en rentesatssats på 6 pct. p.a. svarende til en forrentning på 60.

Dato: December 2008

Ikrafttrædelsesår: Regnskab 2008

Herudover er der likviditetsvirkninger på -204 som følge af drifts- og investeringsaktiviteten på området i løbet af året, dvs. social- og specialundervisningsområdet låner likviditet af regionen. Det forudsættes, at ind- og udbetalinger falder løbende henover året, og at rentesatsen er 6 pct. p.a. Forrentningen af drifts- og investeringsaktiviteten i løbet af året er derfor 6.

Det samlede likviditetsmæssige mellemværende er ved udgangen af året -1.270.

20. Nettorenteudgifter fordeles til sundhed. Nettorenteudgifter på 689 krediteres hovedkonto 5, Renter mv., og debiteres hovedkonto 1, Sundhed. Udgangspunktet er, at nettosaldoen på hovedkonto 5 både i budget og regnskab skal fordeles på hovedkonto 1 og 3 og finansieres af indtægterne på disse konti. Fordelingen mellem hovedkonto 1 og 3 sker under hensyntagen til de 2 aktivitetsområders bidrag til nettorenteudgifterne, f.eks. bruttoomkostningerne. Fordelingsnøglen skal fremgå af budget og regnskab. Der sker ingen fordeling til hovedkonto 2, da denne belastes med intern forrentning, jf. pkt. 14.

21. Nettorenteudgifter fordeles til regional udvikling. Nettorenteudgifter på 10 krediteres hovedkonto 5, Renter mv., og debiteres hovedkonto 3, Regional udvikling. Udgangspunktet er, at nettosaldoen på hovedkonto 5 både i budget og regnskab skal fordeles på hovedkonto 1 og 3 og finansieres af indtægterne på disse konti. Fordelingen mellem hovedkonto 1 og 3 sker under hensyntagen til de 2 aktivitetsområders bidrag til nettorenteudgifterne, f.eks. bruttoomkostningerne. Fordelingsnøglen skal fremgå af budget og regnskab. Der sker ingen fordeling til hovedkonto 2, da denne belastes med intern forrentning, jf. pkt. 14.

22. Driftsresultat - sundhed. Ved afslutningen af årsregnskabet overføres underskuddet på sundhedsområdet på 264 til hovedkonto 6, Balancen, ved at debitere egenkapitalen. Der er under egenkapitalen i den autoriserede kontoplan oprettet en særlig funktion 6.75.96, Akkumuleret overskud for sundhedsområdet, til formålet. Det er i eksemplet forudsat, at der ikke er over- eller underskud fra tidligere år.

23. Driftsresultat - social og specialundervisning. Ved afslutningen af årsregnskabet overføres overskuddet inkl. intern forrentning på social og specialundervisningsområdet på 105 til hovedkonto 6, Balancen, ved at kreditere det akkumulerede resultat vedrørende hovedkonto 2. Det akkumulerede resultat vedr. hovedkonto 2 registreres ikke ligesom de tilsvarende resultater vedrørende sundhed og regional udvikling på egenkapitalen, da social- og specialundervisningsområdet skal hvile-i-sig-selv i forhold til kommunerne. Det akkumulerede resultat på social- og specialundervisningsområdet kan både være et tilgodehavende eller en gæld. Det er i eksemplet forudsat, at der ikke er over- eller underskud fra tidligere år.

24. Driftsresultat - regional udvikling. Ved afslutningen af årsregnskabet overføres underskuddet på det regionale udviklingsområde på 6 til hovedkonto 6, Balancen, ved at kreditere egenkapitalen. Der er under egenkapitalen i den autoriserede kontoplan oprettet en særlig funktion 6.75.98, Akkumuleret overskud for det regionale udviklingsområde, til formålet. Det er i eksemplet forudsat, at der ikke er over- eller underskud fra tidligere år.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2 Vejledning om omkostningskalkulationer

9.2.1 Indledning

Gennem de senere år har udviklingen i den kommunale sektor sat større fokus på tilrettelæggelsen af kommunernes virksomhed, herunder for produktionsformer og -metoder i forbindelse med tilvejebringelsen af den kommunale service. Med iværksættelsen af regeringens initiativer i forbindelse med frit-valg, servicestrategier og udfordringsretten er der sat yderligere fokus på opgørelsen af omkostninger forbundet med den kommunale serviceproduktion.

Denne vejledning har til hensigt - i tilknytning til de autoriserede regler for udarbejdelsen af kommunale budgetter og regnskaber - at tilvejebringe et generelt grundlag for kommunernes og amtskommunernes udarbejdelse af omkostningskalkulationer. Vejledningen er således udarbejdet med henblik på at bidrage med praktiske anvisninger til udarbejdelsen af omkostningskalkulationer, herunder i forbindelse med opgørelsen af omkostninger jf. lov om udfordringsret, lov om kommuners og amtskommuners udførelse af opgaver for andre offentlige myndigheder samt lov om frit valg af personlig og praktisk hjælp m.v. Det skal i den forbindelse bemærkes, at der er tale om en generel vejledning, der knytter sig til beregningen af omkostninger. For særlige krav om regnskabsmæssige redegørelser, efterkalkulationer m.v. i forbindelse med lovpligtige omkostningskalkulationer henvises til den specifikke lovgivning herom¹.

Der er iværksat en række initiativer med henblik på indførelsen af omkostningsregistrering i Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner. Der er således med oprettelsen af hovedart 0 indarbejdet faciliteter i budget- og regnskabssystemet til registrering af afskrivninger, lagerforskydninger samt øvrige beregnede og overførte udgifter og indtægter, som følge af kommuneaftalerne for 2003, og de aftaler, der er indgået i forlængelse heraf, er omkostningsregistreringen og anvendelsen af hovedart 0 foruden forsyningsområdet obligatorisk på ældre- og sygehusområdet fra regnskab 2004. Det følger endvidere af kommuneaftalen for 2003, at der fra 1. januar 2004 etableres en statusbalance for materielle aktiver - herved tilvejebringes grundlaget for opgørelsen af afskrivninger på materielle aktiver.

De autoriserede regler i budget- og regnskabssystemet udgør et væsentligt grundlag for udarbejdelsen af omkostningskalkulationer - f.eks. vil grundlæggende omkostninger som udgifter til lønninger, varekøb m.v. typisk indgå i omkostningskalkulationen. Fra

¹ Der kan i den forbindelse peges på eksempelvis Socialministeriets regler for omkostningskalkulationer i henhold til lov om frit valg af personlig og praktisk hjælp, som trådte i kraft 1. januar 2003.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

regnskab 2004 kan der endvidere opgøres afskrivninger på bygninger, maskiner m.v. jf. kapitel 8 om indregning og måling af materielle og immaterielle aktiver. De autoriserede regler i budget- og regnskabssystemet giver imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelige oplysninger til brug for beregning af konkrete omkostninger og takster/priser for specifikke kommunale ydelser. Der vil således i tilknytning til det autoriserede budget- og regnskabssystem være behov for en række yderligere elementer til brug for udarbejdelsen af omkostningskalkulationer.

Det skyldes for det første, at kontoplanen ikke nødvendigvis er opdelt entydigt på de områder, hvor udarbejdelsen af omkostningskalkulationer kan vise sig nødvendige, jf. f.eks. lov om udfordringsret. Det må således forventes, at der i en række tilfælde ønskes udarbejdet omkostningskalkulationer alene for en andel af en aktivitet, der er afgrænset til én samlet funktion/gruppering i kontoplanen - f.eks. ved opgørelsen af omkostningerne ved specifikke aktiviteter i integrerede institutioner. Modsat kan der ligeledes forventes at opstå situationer, hvor der ønskes opgjort omkostningerne ved en aktivitet, hvortil der kan henføres omkostninger fra flere forskellige funktioner/grupperinger - f.eks. ved indregning af omkostninger vedrørende diverse hjælpe-/servicefunktioner.

For det andet skyldes det, at udgifterne til samtlige de ressourcer, der indgår i produktionen, ikke nødvendigvis vil fremgå af det autoriserede budget/regnskab. Dette gælder eksempelvis omkostninger til forrentning af bunden kapital knyttet til produktionen af de kommunale aktiviteter.

Det skal bemærkes, at denne vejledning bygger på princippet om opgørelse af de langsigtede gennemsnitsomkostninger. På den baggrund tages der hensyn til, at der i kalkulationen skal indgå samtlige omkostninger, herunder til såvel variable som faste omkostninger forbundet med produktionen af de kommunale ydelser. Vejledningen kan derfor ikke umiddelbart danne grundlag for opgørelsen af marginalomkostningerne ved en given aktivitet (dvs. hvad det koster at producere en yderligere enhed af den pågældende ydelse). Det skal dog bemærkes, at der i vejledningen er beskrevet muligheden for opgørelsen af følgeomkostninger forbundet ved eksempelvis anvendelsen af eksterne leverandører - følgeomkostninger tager højde for, at ikke nødvendigvis alle omkostninger forbundet med en given aktivitet umiddelbart falder bort ved overgang til anvendelsen af eksterne leverandører² For så vidt angår opgørelsen af omkostninger, kan det endvidere bemærkes, at det i Finansministeriets Økonomi-Administrative Vejledning vedrørende prisfastsættelse og omkostningskalkulation for staten ligeledes henvises til princippet om opgørelse af de langsigtede gennemsnitsomkostninger.

² Det skal i denne forbindelse understreges, at opgørelsen af omkostninger i henhold til lov om frit valg af leverandører af personlig og praktisk bistand samt lov om udførelse af opgaver for andre offentlig myndigheder bygger på princippet om opgørelsen af de langsigtede gennemsnitsomkostninger.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2.2 Afgrænsning af omkostningskalkulation

Forinden en omkostningskalkulation påbegyndes skal det afgrænses, for hvilken aktivitet omkostningerne ønskes opgjort. Det må således afklares, om omkostningerne skal opgøres for en særlig enhed, for en specifik ydelse, en mere generel type af ydelser m.v.

Det må således i det konkrete tilfælde afgøres, om der eksempelvis ønskes opgjort omkostninger afgrænset til selve driften af en institution. I så fald er det tilstrækkeligt alene at opgøre selve institutionens omkostninger. Ønskes der derimod en opgørelse af de samlede omkostninger for en given ydelse, f.eks. pasning af vuggestuebørn, skal der tages højde for en række fællesomkostninger knyttet til ydelsen. Det gælder eksempelvis omkostninger til den centrale administration. Såfremt omkostningskalkulationen skal benyttes i forbindelse med overvejelser om udlicitering, kan det i nogle tilfælde være relevant at tage højde for eventuelle følgeomkostninger forbundet med anvendelsen af ekstern leverandør.

Det er således afgørende, at omkostningskalkulationen afgrænses til det formål kalkulationen er tiltænkt. Det er væsentligt at foretage en sådan afgrænsning med henblik på at kunne henføre samtlige relevante omkostninger til den aktivitet, for hvilke omkostningerne ønskes opgjort.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at der ved opgørelsen af omkostninger ved en given serviceproduktion som hovedregel ikke indregnes omkostninger forbundet med politisk virksomhed, myndighedsopgaver m.v., med mindre kalkulationen i sig selv har til formål at opgøre omkostningerne herved.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2.3 Begrebsafklaring

De *udgifter*, der i det enkelte år optræder i budgettet/regnskabet, vedrører typisk lønninger, køb af varer og tjenester m.v. Udgifterne hertil kan dække over køb af ydelser og produkter, der forbruges fuldt ud i det enkelte år. Udgifterne kan imidlertid også dække køb af ydelser og produkter, der bruges over en årrække, eksempelvis bygninger og maskiner. Udgifterne kan således svinge fra år til år og vil ikke nødvendigvis afspejle det enkelte års egentlige ressourceforbrug ved tilvejebringelsen af kommunale ydelser. Med andre ord svarer udgifterne til periodens anskaffelser af ressourcer.

Omkostningerne afspejler derimod værdien af de ressourcer, der forbruges under produktionen af kommunale ydelser. Omkostningerne i en given periode er således ikke nødvendigvis sammenfaldende med de udgifter, der er knyttet til den tilsvarende periode. Omkostningskalkulationen for et givent produkt foretages på baggrund af de omkostninger, der er forbundet med ressourceforbruget ved produktionen af produktet.

Ved omkostningskalkulationen skal man således være særlig opmærksom på, at der er forskel på omkostninger og udgifter i det enkelte år. Der kan derfor ikke nødvendigvis alene ud fra de tal, der figurerer i årets budget/regnskab udarbejdes en omkostningskalkule for en specifik opgave. Det skal derudover bemærkes, at de samlede omkostninger udgør en beregnet og ikke en direkte konstaterbar størrelse. Omkostningsberegningen kan således indeholde en række kalkulatoriske poster, der ikke på noget tidspunkt figurerer i kommunernes budgetter/regnskaber.

9.2.4 Indholdet af omkostningskalkulationen

I omkostningskalkulationen medregnes alle omkostninger for den nærmere afgrænsede aktivitet. En række omkostninger kan umiddelbart henføres til produktionen af den pågældende aktivitet - f.eks. løn, materialer m.v. Der kan imidlertid være behov for at indregne omkostninger, der ikke direkte knytter sig til produktionen af den pågældende aktivitet. Det kan være omkostninger, der i budgettet er opført under kommunens centralforvaltning - f.eks. til lønadministration - samt omkostninger til forrentning og afskrivning af kapital. Derudover kan der - afhængig af afgrænsning og formål med omkostningskalkulationen - være behov for at opgøre eventuelle følgeomkostninger forbundet ved en aktivitet. For opgørelsen af følgeomkostninger henvises til afsnit 9.6.

Omkostninger, der er forbundet med en given ydelse, kan som udgangspunkt opdeles i følgende to kategorier:

- Direkte omkostninger
- Indirekte omkostninger

Det skal bemærkes, at der ikke er nogen entydig afgrænsning mellem direkte og indirekte omkostninger. Den samme omkostning kan f.eks. i nogle kommuner figurere som en direkte omkostning, mens den i andre kommuner kan være en indirekte omkostning - alt afhængig af, hvordan den enkelte kommune har indrettet sin virksomhed. Såfremt den pågældende aktivitet er organiseret med en selvstændig administration vil omkostningerne hertil indgå i kalkulationen som direkte omkostninger. Er der derimod tale om en fælles administration, hvor den pågældende aktivitet administreres af en enhed, der administrerer flere aktiviteter, vil omkostningerne til administration indgå som indirekte omkostninger.

9.2.4.1 Direkte omkostninger

De omkostninger, der kan relateres direkte til en given aktivitet, kaldes direkte omkostninger. For de direkte omkostninger gælder typisk, at der er et tidsmæssigt sammenfald mellem de udgifter, der direkte kan henføres til aktiviteten og den tilsvarende omkostning. Dette gælder typisk for f.eks. løn og tjenesteydelser.

Nogle anskaffelser forbruges imidlertid ikke altid samtidig med, at udgiften dertil afholdes. Omkostninger hertil fremgår således ikke af årets budget. Dette kan gælde ved f.eks. køb af materialer, der lægges på lager. Det er afgørende, at alene omkostningerne til de forbrugte ressourcer, der direkte indgår i produktionen, indregnes som en direkte omkostning.

Eksempler på direkte omkostninger er

- løn (samtlige lønandele, herunder pensionsbidrag og feriepenge)
- overarbejde/merarbejde
- tjenesterejser og befordring
- køb af materialer og specielt anskaffet apparatur (apparatur der forbruges over mere end ét år og som er lig med eller overstiger bagatelgrænsen på 100.000 kr. eller den af kommunen fastsatte bagatelgrænse i intervallet 50.000 - 100.000 kr., jf. kapitel 8, indregnes som kapitalomkostning)
- fremmede tjenesteydelser
- reparation- og vedligeholdelsesudgifter
- husleje
- el, varme, vand
- forsikringer

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2.4.2 Indirekte omkostninger

De indirekte omkostninger er omkostninger, der ikke direkte kan henføres til den pågældende aktivitet. De indirekte omkostninger består af en række forskellige typer af omkostninger. For det første indgår en række indirekte omkostninger, som optræder som en udgift et andet sted i kommunens budget - her er typisk tale om fællesudgifter til eksempelvis lokaler, administration m.v. Derudover skal der tages højde for en række omkostninger, der ikke nødvendigvis fremgår af årets budget - f.eks. omkostninger til afskrivninger på bygninger. Endelig skal der indregnes omkostninger, der i det hele taget ikke fremgår af budgettet - f.eks. forrentning af drifts- og anlægskapital.

Det skal derudover bemærkes, at der ved opgørelse af de indirekte omkostninger endvidere skal tages højde for eventuelle følgeomkostninger forbundet med en given aktivitet - f.eks. lediggjorte bygninger, der forventes ubenyttede i en periode samt ventepenge til tjenestemænd. For opgørelsen af følgeomkostninger henvises til afsnit 9.6

Eksempler på indirekte omkostninger er følgende:

- lokaleudgifter (husleje, varme, vand, el, rengøring, vedligeholdelse m.v.)
- kontorudgifter (telefon, porto, kontorartikler m.v)
- indirekte lønomkostninger (kantinetilskud, efteruddannelse)
- edb-udgifter
- udgifter til ledelse, administration m.v.
- forsikringer
- udviklingsomkostninger
- beregnede tjenestemandspensioner
- beregnede omkostninger til lovpligtige forsikringer
- beregnede skadesomkostninger (selvforsikring)
- forrentning af driftskapital
- forrentning af anlægskapital
- afskrivning af anlægsaktiver

På grund af de indirekte omkostningers ofte udelelige karakter, må de typisk fordeles efter en fordelingsnøgle. Det væsentlige ved valget af fordelingsnøgler er, at der opnås en realistisk opgørelse af de omkostninger, der medgår ved produktionen af den pågældende aktivitet, f.eks. ved opgørelsen af tidsforbrug. En anden fordelingsnøgle er lønandele, hvor den enkelte aktivitets andel af fællesudgifter fastsættes ud fra, hvor stor en andel lønudgiften til aktiviteten udgør i forhold til områdets samlede lønudgift. Alternativt kan f.eks. antal ansatte, areal eller lokaleudgifter anvendes som fordelingsnøgle.

9.2.4.3 Den tidsmæssige placering af udgifter

Den tidsmæssige placering af udgifter set i forhold til forbruget af produktionsfaktorer kan opdeles på følgende måde:

- udgifter, som afholdes i ét år, og hvor forbruget sker i samme år - f.eks. løn og vareindkøb
- udgifter, som afholdes i ét år, men hvor forbruget sker i et tidligere år eller i et senere år - f.eks. materialer indkøbt til lager, som først forbruges i et senere år, opførelse og anskaffelse af bygninger samt tjenestemandspensioner.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

Som det fremgår, vil der i nogle tilfælde være forskel på den tidsmæssige placering af omkostninger og udgifter. Det skyldes som tidligere nævnt, at hele ressourceforbruget ved produktionen af en given aktivitet ikke nødvendigvis finder sted det år, hvor udgiften afholdes.

Det skal derudover bemærkes, at der i omkostningskalkulationen bør tages højde for en række omkostninger, der ikke på noget tidspunkt indgår i kommunens budget/regnskab. Det gælder eksempelvis omkostninger til forrentning af bunden kapital samt omkostninger for selv-forsikrede kommuner svarende til, hvad kommunen skulle have betalt i præmie, såfremt den var forsikret - eksempelvis igennem en intern forsikringsordning. De omkostningsbegreber, der indgår i den samlede omkostningskalkulation, kan således opgøres som følgende:

Direkte omkostninger, der er en udgift i kommunens budget i samme år
+ Direkte omkostninger, der er en udgift i kommunens budget i et andet år
+ Indirekte omkostninger, der er en udgift i kommunens budget samme år
+ Indirekte omkostninger, der er en udgift i kommunens budget i et andet år
+ Indirekte omkostninger, der ikke figurer i kommunens budget
= Samlede omkostninger

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2.5 Omkostninger knyttet til kapitalapparatet

Omkostninger knyttet til kapitalapparatet omfatter omkostninger til afskrivning af anlægsaktiver (maskiner, bygninger m.v.) samt til forrentning af drifts- og anlægskapital. Omkostninger hertil indgår i omkostningskalkulationen på lige fod med øvrige omkostninger, men behandles særskilt her på grund af de særlige forhold, der gør sig gældende for kalkulationen af sådanne omkostninger.

9.2.5.1. Afskrivning af anlægskapital

I omkostningskalkulationen indregnes omkostninger til afskrivning af anlægskapital. Man skal her være opmærksom på, at de aktiver, der skal afskrives kan optræde i både drifts- og anlægsbudgettet/-regnskabet. Anskaffes der f.eks. edb-udstyr over driftsbudgettet, skal omkostninger i forbindelse hermed indgå i kalkulen. Fra 1. januar 2004 skal der - bl.a. med udgangspunkt i anlægskartoteket, jf. kapitel 8 - udarbejdes en samlet statusbalance omfattende såvel finansielle som materielle aktiver. Det vil fra 2004 fremgå heraf, hvilke aktiver der afskrives.

Beregning af afskrivninger foretages efter den lineære metode, hvor der afskrives lige meget hvert år, jf. kapitel 8. Afskrivningsprocentens størrelse fastlægges ud fra de enkelte aktivers forventede levetid/brugstid. Levetiden skal svare til den periode, hvori anlægget under hensyntagen til dets karakter og udgifterne til reparation og vedligeholdelse skønnes at blive anvendt i produktionen. Der kan arbejdes med fysisk eller økonomisk levetid.

Den fysiske levetid bestemmes både af slitage og mere aktivitetsuafhængige faktorer som vind og vejr. Den økonomiske levetid bestemmes af f.eks. teknisk forældelse (ny teknologi, nye produktionsmetoder m.v.). Er den økonomiske levetid kortere end den fysiske, bør den økonomiske levetid bruges som udgangspunkt for beregningerne. Det skal derudover bemærkes, at der ved beregning af afskrivninger skal tages højde for eventuelle scrapværdier.

For en uddybende beskrivelse af de generelle regler for opgørelsen af afskrivninger m.v. henvises til kapitel 8.

9.2.5.2. Forrentning af driftskapital

I omkostningskalkulen indregnes omkostninger til forrentning af driftskapital, såfremt der er tale om en aktivitet, hvortil der knytter sig væsentlige omkostninger til likviditetsmæssige udlæg i forbindelse med opgavens udførelse. Forrentning af driftskapital skal modsvare de omkostninger, der er ved likviditetsmæssig udlægning i forbindelse med produktionen.

Hvis betalingen af aktiviteten sker løbende - f.eks. løn der afregnes løbende samt ved a conto fakturering - vil man i kalkulationen kunne se bort fra forrentning af driftskapital. Tilsvarende gælder, hvis produktionstiden og kreditten er meget kort.

Er der derimod tale om en længere produktionsperiode, hvor betalingen af produktet først sker ved leveringen, eventuelt med kredittid, kan det være nødvendigt at indregne en forrentning af driftskapitalen i kalkulationen.

Markedsrenten vil være den relevante rentefod ved disse beregninger. Da der er tale om forrentning af driftskapital benyttes som udgangspunkt en aktuell/kort rentesats.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2.5.3. Forrentning af anlægskapital

I omkostningskalkulen medtages omkostninger til forrentning af anlægskapital. Beregningen foretages som udgangspunkt på grundlag af aktivernes restværdi. Restværdien udregnes som anskaffelsesværdi fratrukket tidligere års beregnede afskrivninger, jf. i øvrigt kapitel 8.

Ved beregningen af omkostningerne til forrentning af anlægskapitalen medtages alle større anlægsaktiver - uanset om disse optræder på drifts- eller anlægsbudgettet. Anskaffes der f.eks. edb-udstyr over driftsbudgettet, inddrages de hertil knyttede omkostninger til forrentning i beregningen. Fra 1. januar 2004 skal der - bl.a. med udgangspunkt i det obligatoriske anlægskartotek, jf. kapitel 8 - udarbejdes en samlet statusbalance omfattende såvel finansielle som fysiske aktiver. Fra 2004 foretages forrentningen på baggrund af registreringerne i anlægskartoteket.

Fastsættelsen af den rentefod, der anvendes ved kalkulation af forrentningen af aktivets værdi, skal ske ud fra det enkelte anlægsaktivs karakter.

Er der tale om aktiver med en lang levetid, anvendes en forrentningsprocent, der er udtryk for den gennemsnitlige rente set over en længere periode. Her kan eksempelvis tages udgangspunkt i den effektive gennemsnitlige 10-årige statsobligation som opgjort af Danmarks Nationalbank. For aktiver med en kortere levetid, kan en kortere rentesats benyttes.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2.6 Følgeomkostninger

Følgeomkostninger opgøres på lige fod med øvrige omkostninger. Om der i omkostningskalkulationen bør tages højde for følgeomkostninger afhænger imidlertid af formålet med kalkulationen.

Såfremt en opgave tænkes udført af en ekstern leverandør, kan der være nogle omkostninger, der ikke falder bort, selvom opgaven ikke længere udføres i eget regi. Ved overvejelse om anvendelsen af ekstern leverandør kan der således tages højde for de følgeomkostninger, der er forbundet ved ekstern opgaveudførelse.

Som eksempel på følgeomkostninger, der ikke umiddelbart falder bort ved anvendelsen af eksterne leverandører, kan nævnes

- huslejudgifter for lokaler, der først kan opsiges efter igangsætning af en ny periode
- lediggjorte kommunale bygninger, der forventes ubenyttede i en periode
- leje af maskiner, der først kan opsiges efter igangsætning af en ny periode
- lediggjorte maskiner, som vil være helt eller delvist ubenyttede i en periode
- omskoling af personale
- ventepenge til tjenestemænd (rådighedsløn)
- andele af fællesfunktioner, der først kan tilpasses efter en periode

Der kan desuden være tilfælde, hvor der vil opstå nye omkostninger for kommunen, hvis den ikke længere udfører opgaven selv, men i stedet får opgaven udført af en ekstern leverandør. Som eksempel herpå kan nævnes meromkostninger til tilsyn og kontrol med den eksterne leverandør.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2.7 Moms

Spørgsmålet vedrørende indregning af moms skal behandles forskelligt afhængig af kalkulationens formål.

Her skelnes der mellem kalkulation af tilbud til udførelse af opgave for en anden offentlig myndighed og kalkulation af en pris til brug for sammenligning med en privat leverandør.

Endvidere skelnes der mellem, om kalkulationen af tilbud til udførelse af opgave for en anden offentlig myndighed vedrører virksomhed, der er omfattet af loven om merværdiafgift eller ej.

Er kalkulationen udarbejdet med henblik på at afgive tilbud til udførelse af opgave for anden offentlig myndighed vedrørende virksomhed omfattet af merværdiafgiftsloven, skal kommunens eller amtskommunens omkostninger beregnes eksklusiv moms i selve omkostningskalkulen - dvs. at udgifter til f.eks. råvarer skal indgå i kalkulen eksklusiv moms. Til gengæld skal der lægges moms på den pris (den samlede omkostningskalkule), som kommunen eller amtskommunen tilbyder at udføre den pågældende opgave for. Proceduren svarer til den gældende ordning for f.eks. kommunale forsyningsvirksomheder.

Hvis der derimod er tale om afgivelse af et tilbud på en opgave, der er fritaget for merværdiafgift, jf. merværdiafgiftsloven, skal kommunens eller amtskommunens momsudgifter medregnes i omkostningskalkulen - uanset at momsudgiften rent faktisk refunderes via den mellemkommunale momsudligningsordning. Derimod skal der ikke ved afgivelse af tilbud på udførelse af sådanne opgaver tillægges moms til tilbudsprisen.

Har omkostningskalkulationen til formål, at sammenligne prisen med tilbuddet fra en privat leverandør, skal der i kalkulen ses bort fra momsudgifter. Der skal således ses bort fra købsmoms - dvs. den moms, som kommunerne betaler ved køb af varer og tjenesteydelser, der ikke indgår i en momsregistreret virksomhed i kommunen - der refunderes i medfør af den kommunale momsudligningsordning. Der skal derudover ses bort fra registreret moms - dvs. afregning af moms med toldvæsenet, som finder sted i forbindelse med momsregistreret virksomhed i kommunerne - der modregnes som indgående moms i et momsregnskab i relation til Told- og Skattestyrelsen.

For nærmere beskrivelse af moms henvises i øvrigt til kapitel 2.6.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2.8 Hjælpekema til brug for omkostningsberegning

Nedenfor er angivet et skema, som kan benyttes ved opgørelsen af omkostninger knyttet til en given aktivitet. Det skal bemærkes, at skemaet alene er udarbejdet som et redskab til brug for omkostningsberegningerne - der er således ikke noget krav om anvendelse af skemaet. Det skal i den forbindelse bemærkes, at skemaet ikke nødvendigvis omfatter samtlige de omkostninger, som er relevante i de konkrete tilfælde, men skal ses som en generel hjælp for udarbejdelsen af omkostningskalkulationer.

Hjælpekema til brug for omkostningskalkulationer

Direkte omkostninger	I årets bud- get/regnskab	I andet bud- get- /regnskabsår	I alt
Omkostninger, der jf. kommunens bud- getter og regnskaber kan henføres direkte til den pågældende opgave			
Lønninger ^(*)			
Befordring			
Materialer			
Specielt anskaffet apparatur og maski- nel ^(**)			
Tjenesteydelser			
Reparation- og vedligeholdelsesudgifter			
Husleje ^(***)			
Ei			
Varme			
Vand			
Forsikringer ^(****)			
Øvrige direkte omkostninger			
Samlede direkte omkostninger			

(*) Skal indeholde samtlige lønbidrag herunder direkte løn, feriepenge, søgne-/helligdagsbetaling, pensionsbidrag og -forpligtelser (herunder forpligtelser til tjenestemandspensioner), sygedagpenge, ATP, arbejdsmiljøafgift, ansvarsforsikring, overarbejde m.v.

(**) Her medtages alene omkostninger til apparatur og maskinel, der straksafskrives i regnska-
bet. Omkostninger til apparatur og maskinel, der er optages i anlægskartoteket indregnes i
afsnittet vedrørende omkostninger knyttet til kapitalapparatet.

(***) Her indregnes husleje, ejendomsskatter, ejendomsforsikringer m.v. Hvor bygnin-
gerne ejes af kommunen, indgår omkostninger til bygningerne under afsnittet ved-
rørende omkostninger knyttet til kapitalapparatet.

(****) Her indregnes omkostninger til såvel forsikringspræmier som omkostninger for
selv-forsikrede kommuner svarende til præmien, hvis kommunen var forsikret.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

Indirekte omkostninger	I årets bud- get/regnskab	I andet budget- /regnskabsår	Uden for bud- gettet/ regnskabet	I alt
Andel af fællesudgifter for enheden hvorunder opgaven udføres^(*)				
Samlede omkostninger ^(**) (a)				
Samlede timeforbrug/antal medarbejde- re/lønsum/andet ^(***) (b)				
Antal timer/medarbejdere/lønsum/ andet ^(***) som indgår i produ- ktionen af den pågældende opgave (c)				
Samlet andel af fællesudgif- ter for enheden hvorunder opgaven udføres ((a/b)*c)				
Andel af fællesudgifter uden for enheden hvorunder opga- ven udføres^(*)				
Samlede omkostninger ^(**) (a)				
Samlede timeforbrug/antal medarbejde- re/lønsum/andet ^(***) (b)				
Antal timer/medarbejdere/ lønsum/andet ^(***) som indgår i produktionen af den pågæl- dende opgave (c)				
Samlet andel af fællesudgif- ter for enheden hvorunder opgaven udføres ((a/b)*c)				

Dato: 19. oktober 2007

Ikrafttrædelsesår: Regnskab 2007

Omkostninger knyttet til kapitalapparatet^(***)				
Afskrivninger på bygninger, maskiner, inventar m.v., for enheden hvorunder opgaven udføres				
Forrentning af anlægskapital bygninger, maskiner, inventar m.v., for enheden hvorunder opgaven udføres				
Forrentning af driftskapital, for enheden hvorunder opgaven udføres				
Afskrivninger på bygninger, maskiner, inventar m.v., der delvist indgår i produktionen af opgaven				
Forrentning af anlægskapital bygninger, maskiner, inventar m.v., der delvist indgår i produktionen af opgaven				
Forrentning af driftskapital, der delvist indgår i produktionen af opgaven				
Samlede omkostninger knyttet til kapitalapparatet				
Samlede indirekte omkostninger				

(*) Beregningen kan opdeles på forskellige typer fællesudgifter - f.eks. på henholdsvis lønomkostninger, lokaler og maskiner - såfremt brugen heraf forholdsmæssigt varierer meget

(**) Løn (samtlige lønandele, herunder pensionsbidrag), overarbejde/merarbejde, tjenesterejser og befordring, køb af materialer og specielt anskaffet apparatur, fremmede tjenesteydelser, reparation- og vedligeholdelsesudgifter, husleje, el, varme, vand, forsikringer, kontorudgifter (telefon, porto, kontorartikler m.v.), indirekte lønomkostninger (kantinetilskud, efteruddannelse), edb-udgifter, udgifter til ledelse, administration m.v., revision, forsikringer, udviklingsomkostninger, beregnede omkostninger til lovpligtige forsikringer og tjenestemandspensioner, beregnede skadesomkostninger (selvforsikring) samt diverse følgeomkostninger som huslejeudgifter for lokaler, der først kan opsiges efter igangsætning af en ny periode, lediggjorte kommunale bygninger, der forventes ubenyttede i en periode, ventepenge til tjenestemænd (rådgivningsløn) samt kontrol og tilsyn med ekstern leverandør.
Omkostninger knyttet til kapitalapparatet indgår ikke her, men derimod i afsnittet vedrørende omkostninger knyttet til kapitalapparatet.

(***) Andre fordelingsnøgler kan benyttes

(****) Der skal indregnes omkostninger til kapitalapparat til bygninger, inventar m.v. der er såvel direkte som indirekte knyttet til produktionen af opgaven.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

9.2.9 Eksempel på beregning af omkostninger

I det følgende angives et eksempel på opgørelsen af de samlede omkostninger, der er knyttet til pasningen af børnene i en vuggestue i en integreret daginstitution. I eksemplet redegøres indledningsvis for de generelle forudsætninger for eksemplet, samt de overordnede omkostningselementer i beregningen. De enkelte elementer i beregningen er herefter vist i det generelle hjælpeskema for omkostningskalkulationer samt uddybet i appendiks A-D.

9.2.9.1. Generelle forudsætninger

Der ønskes opgjort de samlede omkostninger knyttet til at passe børnene i en specifik vuggestue i kommunen. Således skal der opgøres omkostningerne knyttet til såvel selve driften af vuggestuen samt andele af de fælles funktioner, der har tilknytning til vuggestuen, herunder andele af udgifterne til den centrale administration af børneoplysningsområdet.

Vuggestuen ligger i en integreret institution, der består af såvel en vuggestuedel som en børnehavedel. I institutionen er der ansat personale, som alene er knyttet til vuggestuedelen og personale, der alene er knyttet til børnehavedelen. Derudover har vuggestuedelen sit eget budget til brug for indkøb af diverse materialer, udstyr, tjenesteydelser m.v. Der er derudover ansat en leder, som har ansvaret for hele institutionen. Endvidere er der en række øvrige fællesudgifter mellem vuggestuedelen og børnehavedelen - eksempelvis udgifter til rengøring, vedligeholdelse, el, vand, varme m.v.

Der i den centrale forvaltning er ansat en række personer, der alene beskæftiger sig med den centrale administration og koordinering af kommunens daginstitutionsområde. Disse personer er fysisk placeret på kommunens rådhus.

Derudover er der i kommunen en Børne- og ungeforvaltning, hvortil der er knyttet en forvaltningsdirektør og et sekretariat. Direktøren og sekretariatet er fysisk placeret på rådhuset og arbejder med en række opgaver vedrørende børne- og ungeområdet - således udgør daginstitutionsområdet alene en andel af direktørens og sekretariatets arbejde.

Det skal understreges, at nedenstående opgørelse af omkostningerne ikke dækker alle typer omkostninger, der kan indgå i en omkostningskalkulation, men alene udgør et eksempel på en omkostningsberegning.

De samlede direkte og indirekte omkostninger kan i eksemplet opgøres som vist nedenfor. De angivne omkostninger er opgjort på baggrund af det generelle skema til opgørelsen af de samlede omkostninger. I bilag A-D er der nærmere redegjort for de i skemaet angivne beregninger.

9.2.9.2. Overordnede elementer i omkostningskalkulationen

Direkte omkostninger

Løn (se appendiks A).....	2.259.575
Materialer (legetøj, fødevarer, bleer m.v.).....	238.000
Specielt anskaffet udstyr (kryber, barnevogn m.v.).....	26.000
Befordring (transport i forbindelse med udflugter m.v.)...	5.000
Tjenesteydelser (billetter m.v.).....	7.000
Direkte omkostninger i alt	2.535.575

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

Indirekte omkostninger

Andele af fællesomkostninger fra den integrerede institution (se appendiks B).....	311.624
Andele af fællesomkostninger fra den centrale administration (se appendiks C).....	219.262
Omkostninger til kapitalapparat vedrørende den integrerede institution (se appendiks D).....	353.407
Andel af omkostninger til kapitalapparat vedrørende den centrale administration (se appendiks D).....	<u>25.358</u>
Indirekte omkostninger i alt	909.651

Samlede omkostninger

Direkte omkostninger.....	2.535.575
Indirekte omkostninger.....	<u>909.651</u>
Samlede omkostninger	3.445.226

9.2.9.3. Eksempel på omkostningsberegning ved anvendelse af hjælpeskema.

Direkte omkostninger	I årets bud- get/regnskab	I andet bud- get- /regnskabsår	I alt
Omkostninger, der jf. kommunens budgetter og regnskaber kan henføres direkte til den pågældende opgave			
Lønninger (se appendiks A)	2.259.575		2.259.575
Befordring	5.000		5.000
Materialer	238.000		238.000
Specielt anskaffet apparatur og maskinel	26.000		26.000
Tjenesteydelser	7.000		7.000
Reparation- og vedligeholdelsesudgifter			
Husleje			
El			
Varme			
Vand			
Forsikringer			
Øvrige direkte omkostninger			
Samlede direkte omkostninger	2.535.575		2.535.575

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

Indirekte omkostninger	I årets bud- get/regnskab	I andet bud- get- /regnskabsår	Uden for bud- get- tet/regnskabet	I alt
Andel af fællesudgifter for enheden hvorunder opgaven udføres (se appendiks B)				
Samlede fællesomkostninger (a)	535.500	57.525		593.025
Samlede timeforbrug/antal medarbejdere/lønsum/andet (b)	<i>4.300.000</i>	<i>4.300.000</i>		-
Antal timer/medarbejdere/lønsum/an- det som indgår i produktionen af den pågældende opgave (c)	<i>2.259.575</i>	<i>2.259.575</i>		-
Samlet andel af fællesudgif- ter for enheden hvorunder opgaven udføres ((c/b)*a)	281.396	30.228		311.624
Andel af fællesudgifter uden for enheden hvorunder opga- ven udføres (se appendiks C)				
Samlede fællesomkostninger (a)	1.842.168	86.044		1.928.212
Samlede timeforbrug/antal medarbejdere/lønsum/andet (b)	<i>21.500.000</i>	<i>21.500.000</i>		-
Antal timer/medarbejdere/lønsum/an- det som indgår i produktionen af den pågældende opgave (c)	<i>2.444.821</i>	<i>2.444.821</i>		-
Samlet andel af fællesudgif- ter uden for enheden hvorun- der opgaven udføres ((c/b)*a)	209.478	9.784		219.262

Dato: 19. oktober 2007

Ikrafttrædelsesår: Regnskab 2007

Omkostninger knyttet til kapitalapparatet (se appendiks D)				
Afskrivninger på bygninger, maskiner, inventar m.v. for enheden, hvorunder opgaven udføres		168.571		168.571
Forrentning af anlægskapital bygninger, maskiner, inventar m.v. for enheden, hvorunder opgaven udføres			184.836	184.836
Forrentning af driftskapital, for enheden, hvorunder opgaven udføres			0	0
Afskrivninger på bygninger, maskiner, inventar m.v., der delvist indgår i produktionen af produktet		10.511		10.511
Forrentning af anlægskapital bygninger, maskiner, inventar m.v., der delvist indgår produktionen af produktet			14.847	14.847
Forrentning af driftskapital, der indgår direkte i produktionen af produktet			0	0
Samlede omkostninger knyttet til kapitalapparatet		179.082	199.683	378.765
Samlede indirekte omkostninger	490.874	219.094	199.683	909.651

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

Appendiks A Beregning af lønomkostninger

Nedenfor er angivet eksempel på beregning af de årlige lønomkostninger for personalet ansat i vuggestuedelen af en integreret daginstitution. Der er i vuggestuedelen ansat 6 fuldtids pædagoger, 3 fuldtids pædagogmedhjælpere og en deltids køkkenmedhjælper. Derudover tildeles vuggestuedelen årligt 400 vikartimer.

Det bemærkes, at de arbejdsbestemte tillæg for det fastsatsatte personale antages at kunne opgøres som svarende til 3 pct. af lønnen.

Lønomkostninger vedrørende pædagoger, pædagogmedhjælpere og køkkenpersonale

Løn (6*220.000 + 3*195.000 + 130.000)	2.035.000
Arbejdsbestemte tillæg (antages her at udgøre 3 pct. af lønnen)	61.050
ATP	12.300
AER	15.375
Pensionsbidrag	83.000
Arbejdsskadeforsikring	8.000
Lønomkostninger i alt	2.214.725

Lønomkostninger vedrørende vikarer

Løn (400 timer a 98,00 kr.)	39.200
Feriegodtgørelse (her 12,5 pct. af løn og tillæg)	4.900
ATP	260
AER	320
Arbejdsskadeforsikring	170
Lønomkostninger i alt	44.850

Samlede lønomkostninger

Lønomkostninger vedrørende fastansat personale	2.214.725
Lønomkostninger vedrørende vikarer	44.850
Samlede lønomkostninger	2.259.575

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

Appendiks B Andele af fællesomkostninger fra den integrerede institution

Vuggestuen ligger i en integreret institution bestående af såvel en vuggestuedel som en børnehavedel. I institution er der en række fællesomkostninger mellem vuggestuedelen og børnehavedelen. Fællesomkostningerne vedrører lederen, kontorudgifter, rengøring, legeplads, reparations- og vedligeholdelsesudgifter, el, varme, vand, forsikringer m.v. Samtlige omkostninger hertil fremgår af institutionens budget.

Lederen er tjenestemandsansat, hvorfor der indregnes omkostninger til lederens fremtidige tjenestemandspensioner. Omkostningerne hertil antages i dette eksempel at kunne opgøres til svarende til 19,5 pct. af lederens løn. Omkostningen hertil indgår ikke i årets budget.

Med hensyn til opdelingen af omkostningerne mellem henholdsvis vuggestuedelen og børnehavedelen antages det her for værende retvisende at benytte en fordelingsnøgle baseret på lønomkostningerne. Lønnen til den samlede personalegruppe - ekskl. løn til lederen - på vuggestue- og børnehavedelen udgør 4.300.000 kr. Vuggestuedelens lønomkostninger udgør 2.259.575 kr., jf. appendiks A. Vuggestuens andel af fællesudgifterne fra den integrerede institution opgøres således til 2.259.575/4.300.000.

Fællesomkostninger mellem vuggestue- og børnehavedelen

Løn til leder (samtlige lønbidrag der fremgår af årets budget)	295.000
Kontorudgifter	23.000
Rengøring	135.000
Legeplads	26.000
Reparations- og vedligeholdelsesudgifter	24.000
El	9.000
Varme	12.000
Vand	5.000
Forsikring	6.500
Fællesomkostninger i årets budget	535.500
Tjenestemandspension til lederen (udgør her 19,5 pct. af lønnen)	57.525
Fællesomkostninger i andet budgetår	57.525

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

Appendiks C Andele af fællesomkostninger fra den centrale administration

Nedenfor er angivet et eksempel på opgørelsen af omkostningsandelen fra den centrale administration.

Der er i kommunen ansat 3 fuldtidsmedarbejdere og en deltidsansat, der er direkte knyttet til den centrale administration af driften af daginstitutionsområdet. Medarbejderne er ansat i et kontor, der alene beskæftiger sig med opgaver vedrørende driften af daginstitutionsområdet. Medarbejderne udfører ikke myndighedsopgaver. Det bemærkes, at samtlige lønbidrag skal indregnes. Den ene medarbejder (lederen) er tjenestemandsansat. Omkostningerne til tjenestemandspensionen antages, at kunne opgøres til 19,5 pct. af lederens løn.

I tilknytning til lønudgifterne til medarbejderne, som er direkte knyttet til den centrale administration af daginstitutionsområdet, skal der indregnes øvrige driftsomkostninger til husleje, kontorhold, rengøring, materialeindkøb m.v. De øvrige driftsomkostninger antages i eksemplet generelt at kunne opgøres til at udgøre 17 pct. af lønomkostninger for medarbejdere ansat i den centrale administration. Det bemærkes, at det her forudsættes, at kommunen selv ejer sine administrationsbygninger, hvorfor der ikke her indregnes omkostninger til husleje. Omkostninger til afskrivning på administrationsbygningerne indgår imidlertid som en del af omkostningerne knyttet til kapitalapparatet.

Fællesomkostninger til den centrale administration, omkostninger der er direkte knyttet til daginstitutionsområdet

Lønomkostninger til 2½ medarbejder á 340.000 kr.	850.000
Lønomkostninger til 1 medarbejder (lederen) á 370.000 kr.	370.000
Øvrige driftsomkostninger (0,17*(1,195*370.000 + 850.000))	219.666
Samlede omkostninger i årets budget	1.439.666
Tjenestemandspension til lederen (19,5 pct. af lønnen)	72.150
Samlede omkostninger i alt	1.511.816

Den centrale administration af driften af daginstitutioner udgør en del af Børne- og ungeforvaltningen. Lønudgiften til direktøren og sekretariatet vedrørende Børne- og ungeforvaltningen kan opgøres til 2.100.000 kr. Heraf udgør lønudgiften til direktøren 475.000 - direktøren er tjenestemandsansat. Omkostningerne til tjenestemandspensionen antages at kunne opgøres til 19,5 pct. af direktørens løn. Det antages derudover - med udgangspunkt i en vurdering af medarbejdernes andel af tidsforbrug som vedrører daginstitutionsområdet - at hele daginstitutionsområdet andrager ca. 15 pct. af de samlede lønudgifter vedrørende Børne- og ungeforvaltningens direktør og sekretariat.

I tilknytning til lønudgifterne til Børne- og ungeforvaltningens direktør og sekretariat, skal der indregnes øvrige driftsomkostninger til husleje, kontorhold, rengøring, materialeindkøb m.v. De øvrige driftsomkostninger vedrørende direktøren og sekretariatet udgør 17 pct. af lønomkostninger for medarbejderne i Børne- og ungeforvaltningen, jf. ovenfor. Det bemærkes, at det her forudsættes, at kommunen selv ejer sine administrationsbygninger, hvorfor der ikke her indregnes omkostninger til husleje. Daginstitutionens område opgøres i eksemplet til at andrage ca. 15 pct. af de samlede øvrige driftsomkostninger vedrørende Børne- og ungeforvaltningens direktør og sekretariat.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

Endvidere indregnes omkostninger fra kommunens løn- og personaleafdeling. Det kan opgøres, at kommunens lønudgifter vedrørende kommunens løn- og personaleafdeling udgør ca. 1.500 kr. pr. fuldtidsmedarbejder i kommunen. De øvrige driftsudgifter til kontorhold, rengøring, materialeindkøb m.v. vedrørende løn- og personaleafdelingen udgør 17 pct. af lønomkostningerne, jf. ovenfor. Der er i alt 120 fuldtidsansatte der er beskæftiget med kommunens daginstitutioner.

Fællesomkostninger til den centrale administration, omkostninger vedrørende den centrale Børne- og ungeforvaltning

Lønomkostninger (475.000 + 1.625.000)	2.100.000
Øvrige driftsomkostninger (0,17*(1,195*475.000 + 1.625.00))	372.746
Løn- og personaleafdelingen (120*1.500)	180.000
Øvrige driftsomkostninger til løn- og personaleafdelingen (0,17*180.000)	30.600
Samlede fællesomkostninger indirekte knyttet til daginstitutionsområdet	2.683.346
Daginstitutionsrådets andel af fællesomkostningerne (15 pct.)	402.502
Tjenestemandspension til lederen (0,195*475.000)	92.625
Daginstitutionsrådets andel af tjenestemandspension (15 pct.)	13.894
Daginstitutionsrådets samlede andel af den centrale forvaltnings omkostninger	416.396

Daginstitutionsrådet andel af fællesomkostninger til den centrale administration kan på den baggrund opgøres som vist i nedenstående skema. Det antages her for værende retvisende at fordele fællesomkostninger til vuggestuen ved at benytte en fordelingsnøgle baseret på lønomkostninger. De samlede lønomkostninger inkl. omkostninger til tjenestemandspensioner vedrørende de ansatte på de enkelte daginstitutioner udgør 21.500.000 kr. Lønomkostninger for vuggestuedele i den integrerede institution opgøres som summen af den samlede løn til de ansatte i vuggestuedelen (2.259.575 kr.) og en andel af lederens løn (295.000*1,195*(2.259.575/4.300.000), svarende til 2.444.821 kr.

Fællesomkostninger til den centrale administration, i alt

Fællesomkostninger direkte knyttet til daginstitutionsområde, i årets budget	1.439.666
Fællesomkostninger knyttet til den centrale forvaltning, i årets budget	402.502
Samlede fællesomkostninger vedrørende den centrale administration, i årets budget	1.842.168
Fællesomkostninger direkte knyttet til daginstitutionsområde, i andet budgetår	72.150
Fællesomkostninger knyttet til den centrale forvaltning, i andet budgetår	13.894
Samlede fællesomkostninger vedrørende den centrale administration, i andet budget	86.044

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

Appendiks D Opgørelse af kapitaludgifter

Ved opgørelsen af omkostninger knyttet til kapitalapparatet skal det bemærkes, at der i det opstillede eksempel indgår kapitalomkostninger til både kapitalapparat vedrørende selve vuggestuedelen i den integrerede institution og kapitalapparat vedrørende den centrale administration af daginstitutionsområdet. Afskrivninger foretages med udgangspunkt i den historiske kostpris og den lineære afskrivningsmetode, jf. i øvrigt kapitel 8. Det skal derudover bemærkes, at der i dette eksempel ikke er fundet grundlag for at indregne omkostninger til forrentning af driftskapital.

Ved opgørelsen af omkostninger knyttet til kapitalapparatet skal det særligt bemærkes, at der med den obligatoriske udarbejdelse af et anlægskartotek i løbet af 2003 tilvejebringes et grundlag for opgørelsen af omkostningerne knyttet til kapitalapparat. Regler for udarbejdelsen af anlægskartoteket er beskrevet i kapitel 8. Det vil på baggrund heraf være muligt at opgøre årets afskrivninger samt den bogførte værdi, hvoraf der kan beregnes forrentning.

For så vidt angår vuggestuedelen i den integrerede institution er anskaffelseskostværdien af hele institutionen fastsat til 9 mio. kr. Bygningen er 10 år gammel og anslås til at have en samlet levetid på 30 år. De årlige afskrivninger udgør således 300.000 kr. og den bogførte værdi kan opgøres til 6,0 mio. kr. Som rentefod benyttes den gennemsnitlige effektive 10-årige statsobligationsrente som opgjort af Danmarks Nationalbank. Renten er her på 5,65 pct. For så vidt angår fordelingen af kapitalomkostningerne mellem vuggestuedelen og børnehavedelen benyttes vuggestuedelens areal i forhold til børnehavedelen. Institutionen er på i alt 280 m². Heraf udgør vuggestuedelen 140 m², børnehavedelen 125 m² og kontorlokale 15 m². Arealet af kontorlokalerne fordeles på henholdsvis vuggestuedelen og børnehavedelen med samme fordelingsnøgle som anvendt ved fordelingen af lederens løn, dvs. $2.259.575/4.300.000$. På den baggrund kan i alt 148 m² henføres til vuggestuedelen.

Der er derudover i vuggestuedelen opført et nyere køkken til en anskaffelseskost på 150.000 kr. Køkkenet er 5 år gammelt og har en anslået levetid på 15 år. De årlige afskrivninger er 10.000 kr. og den bogførte værdi kan opgøres til 100.000 kr. Forrentningssatsen er fastsat til 5,65 pct.

Omkostninger til kapitalapparatet vedrørende vuggestuen

Afskrivning vedrørende institutionen ($300.000 \cdot 148/280$)	158.571
Afskrivning vedrørende køkkenet	<u>10.000</u>
Samlede afskrivning vedrørende vuggestuen	168.571
Forrentning vedrørende institutionen ($6.000.000 \cdot 0,0565 \cdot 148/280$)	179.186
Forrentning vedrørende køkkenet ($0,0565 \cdot 100.000$)	<u>5.650</u>
Samlede forrentning vedrørende vuggestuen	184.836
Samlede kapitalomkostninger vedrørende vuggestuen	353.407

For så vidt angår kapitalomkostningerne til den centrale administration af daginstitutionsområdet skal det bemærkes, at samtlige medarbejdere vedrørende den centrale administration af daginstitutionsområdet er fysisk placeret på kommunens rådhus. Anskaffelseskostværdien på rådhuset er fastsat til 90 mio. kr. Rådhuset er 25 år gammelt og har en anslået levetid på 50 år. De årlige afskrivninger udgør således 1,8 mio. kr. og den bogførte værdi er 45 mio. kr. Som rentefod benyttes den gennemsnitlige effektive 10-årige statsobligationsrente som opgjort af Danmarks Nationalbank. Renten er her på 5,65 pct.

Dato: 19. juli 2006

Ikrafttrædelsesår: Budget 2007

For så vidt angår fordelingen af kapitalomkostninger benyttes her arealfordeling. Rådhuset er samlet 950 m². Heraf benyttes 175 m² til fælles faciliteter, herunder kantine, løn- og personaleafdeling, toiletter m.v. På den baggrund fordeles kapitaludgifterne ud fra en et samlet areal svarende til 775 m².

Personer ansat i den centrale administration af daginstitutionsområdet benytter 32 m² til kontorer. Der skal på den baggrund indregnes en andel af kapitaludgifterne vedrørende daginstitutionsområdet svarende til 32/775.

Børne- og ungeforvaltningens sekretariat og leder råder over 52 m². Som tidligere nævnt er det opgjort, at Børne- og ungeforvaltningens ledelse og sekretariat bruger ca. 15 pct. af arbejdstiden vedrørende daginstitutionsområdet. På den baggrund skal der yderligere indregnes en andel af kapitaludgifterne til daginstitutionsområdet svarende til $0,15 \cdot 52 / 775$.

Ved fordelingen af daginstitutionsområdets andel af kapitaludgifter vedrørende den centrale administration benyttes her samme fordelingsnøgle som angivet i bilag C - dvs. vuggestuens lønandel i forhold til den samlede lønsam for daginstitutionerne, svarende til en andel på $2.444.821 / 21.500.000$.

Daginstitutionsområdets omkostninger til kapitalapparatet vedrørende den centrale administration alene knyttet til daginstitutionsområdet

Afskrivning på rådhus ($1.800.000 \cdot 32 / 775$)	74.323
Forrentning vedrørende rådhus ($45.000.000 \cdot 0,0565 \cdot 32 / 775$)	104.981
Kapitalomkostning vedrørende den centrale administration direkte knyttet til daginstitutionsområdet	179.304

Daginstitutionsområdets omkostninger til kapitalapparatet vedrørende den centrale Børne- og ungeforvaltning

Afskrivning på rådhus ($1.800.000 \cdot 0,15 \cdot 52 / 775$)	18.116
Forrentning vedrørende rådhus ($45.000.000 \cdot 0,0565 \cdot 0,15 \cdot 52 / 775$)	25.589
Kapitalomkostning vedrørende den centrale Børne- og ungeforvaltning	43.705

Vuggestuedelens omkostninger til kapitalapparatet vedrørende den centrale administration

Afskrivning ($2.444.821 / 21.500.000 \cdot (74.323 + 18.116)$)	10.511
Forrentning ($2.444.821 / 21.500.000 \cdot (104.981 + 25.589)$)	14.847
Vuggestuedelens andel af kapitalomkostninger vedrørende den centrale administration	25.358