

**Fjárhagslegur
aðskilnaður
í rekstri ríkisstofnana**

**Stefna, greinargerð og
leiðbeiningar**

Nóvember 1997

ISBN 9979-820-37-3
Fjármálaráðuneytið 1997

| Efnisyfirlit | bls. |
|---|-------------|
| Formáli fjármálaráðherra | 5 |
| Stefna um fjárhagslegan aðskilnað í rekstri stofnana ríkisins | 7 |
| 1. Greinargerð nefndar um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana | 9 |
| 1.1. Inngangur | 11 |
| 1.2. Tilgangur fjárhagslegrar aðgreiningar | 12 |
| 1.3. Umfjöllun samkeppnisyfirvalda | 13 |
| 1.4. Fjárhagsleg aðgreining og nýskipan í ríkisrekstri | 17 |
| 1.5. Hversu langt á að ganga í fjárhagslegri aðgreiningu? | 19 |
| 1.6. Hvernig á að aðgreina? | 21 |
| 1.7. Niðurstöður | 23 |
| 2. Leiðbeiningar um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana | 27 |
| 2.1. Tilgangur fjárhagslegrar aðgreiningar | 29 |
| 2.2. Hversu mikil á aðgreiningin að vera? | 30 |
| 2.3. Hvað kostar rekstrareiningin? | 34 |
| 2.4. Er kostnaður stofnunar vantallinn? | 38 |
| 2.5. Nýting bókhalds við fjárhagslega aðgreiningu | 40 |
| 2.6. Ráðgjöf og eftirlit | 43 |
| <i>Viðauki: Raunhæft dæmi</i> | 45 |

Formáli fjármálaráðherra

Nokkuð er um að ríkisstofnanir og einkafyrirtæki starfi á sama markaði. Talsmenn einkarekstrar hafa stundum talið á sig hallað í þeirri samkeppni og haldið því fram að ríkisstofnanir niðurgreiði samkeppnisstarfsemi sína með fé frá starfsemi sem nýtur einkaréttar eða framlaga úr ríkissjóði.

Samkeppni í efnahagslífinu hefur ótvíræða kosti fyrir hagvöxt og framfarir í hagkerfinu en til þess að hún verði virk þarf að gæta að því að jafnræði ríki milli keppinauta. Árið 1993 voru samþykkt samkeppnislög. Mörkuðu þau þáttaskil á þessu sviði og þá sérstaklega 2. mgr. 14. gr. þeirra en þar segir: „*Þegar um er að ræða opinbert fyrirtæki eða fyrirtæki sem starfar að einhverju leyti í skjóli opinbers einkaleyfis eða verndar er samkeppnisráði heimilt að mæla fyrir um fjárhagslegan aðskilnað, annars vegar á milli þess hluta rekstrar fyrirtækisins sem nýtur einkaleyfis eða verndar og hins vegar þess hluta rekstrar sem er í frjálstri samkeppni við aðra aðila. Skal þess gætt að samkeppnisrekstur sé ekki niðurgreiddur af einkaleyfis- eða verndaðri starfsemi.*“

Samkeppnisyfirvöld hafa á undanförunum árum gert kröfur til einstakra opinberra aðila um fjárhagslegan aðskilnað. Einnig hafa ýmsar stofnanir ríkisins sýnt frumkvæði á þessu sviði. Samræmingu og leiðsögn hefur þó vantað. Af því tilefni var skipuð nefnd til að marka stefnu um fjárhagslegan aðskilnað í rekstri ríkisstofnana og gera tillögur um leiðbeinandi reglur um það efni. Nefndin skilaði álit sl. vor. Ríkisstjórnin samþykkti síðan nýlega stefnu um fjárhagslegan aðskilnað ríkisstofnana, byggða á álit nefndarinnar. Tilgangur stefnunnar er að:

- * Stuðla að jafnræði í samkeppni einkafyrirtækja og ríkisstofnana.
- * Gera allan kostnað við samkeppnisstarfsemi á vegum ríkisins sýnilegan til að auðvelda mat á því hvort henni verði betur sinnt af einkafyrirtækjum.
- * Efla kostnaðarvitund í stofnunum og auka hagkvæmni opinbers rekstrar.

Í riti þessu er birt stefna ríkisstjórnarinnar ásamt greinargerð nefndarinnar og

leiðbeiningum um fjárhagslegan aðskilnað. Leiðbeiningarnar beinast fyrst og fremst að rekstrarþáttum hjá ríkisstofnunum þar sem fram fer sala á þjónustu til einkaaðila eða annarra ríkisaðila. Þá auðvelda þær einnig stofnunum að greina kostnað við starfsemi sem ekki er seld út en gæti verið sinnt af öðrum en stofnunum sjálfum.

Það er von mín að útgáfa þessi megi auðvelda stofnunum ríkisins vinnu við fjárhagslegan aðskilnað og stuðla að jafnræði í samkeppni milli einkarekstrar og ríkisrekstrar.

A handwritten signature in cursive script, which appears to read "Kristín Ápfelmann". The signature is written in black ink on a white background.

Stefna um fjárhagslegan aðskilnað í rekstri stofnana ríkisins

Sé stundaður umtalsverður samkeppnisrekstur hjá stofnun, skal hún aðgreina hann fjárhagslega frá öðrum rekstri.

Hversu langt á að ganga í fjárhagslegum aðskilnaði skal fara eftir því hve umfangsmikill samkeppnisrekstur stofnunar er, að teknu tilliti til heildarveltu hans og stöðu hans gagnvart samkeppnisaðilum. Eftirfarandi ber að leggja til grundvallar:

1. Séu tekjur samkeppnisrekstrar lægri en 5 m.kr. á ári og markaðshlutdeild minni en 5% af skilgreindum markaði er heimilt að fjárhagslegur aðskilnaður fari ekki fram en í staðinn skal þá miða verðlagningu þjónustu við það sem gerist hjá keppinautum.
2. Ef tekjur stofnunar af samkeppnisrekstri eru á bilinu 5-50 m.kr. eða markaðshlutdeild hans er á bilinu 5-15% af skilgreindum markaði, skal eiga sér stað fjárhagslegur aðskilnaður í bókhaldi milli samkeppnisrekstrarins og annarrar starfsemi stofnunarinnar.
3. Ef tekjur stofnunar af samkeppnisrekstri eru hærrí en 50 m.kr. eða markaðshlutdeild hans er meiri en 15% af skilgreindum markaði, skal eiga sér stað fjárhagslegur og stjórnunarlegur aðskilnaður milli samkeppnisrekstrarins og annarrar starfsemi stofnunarinnar.

Við útfærslu fjárhagslegs aðskilnaðar skal fara eftir þeim leiðbeiningum sem fylgja stefnu þessari. Meðfylgjandi greinargerð skal jafnframt höfð til hliðsjónar. Gæta þarf sérstaklega að því að draga fram allan raunverulegan kostnað við samkeppnisstarfsemi stofnunar.

- 1. Greinargerð nefndar um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana**

1.1. Inngangur

Með auknu frelsi í viðskiptum, vaxandi samkeppni og nýskipan í ríkisrekstri eru gerðar strangari kröfur til þess að ríkisaðilar og einkaaðilar standi jafnfætis þegar þeir veita sömu eða sambærilega þjónustu. Bæði einkafyrirtæki og opinberar stofnanir eru sífellt að færa sig meira inn á svið sem þau voru ekki á áður. Fyrirtæki í einkageiranum sjá sér leik á borði að mæta eftirspurn sem hefð ætti að vera mætt af opinberum fyrirtækjum. Á sama tíma er gerð krafa til opinberra aðila um að standa í auknum mæli undir rekstri sínum með sértekjum eða aukin eftirspurn á markaði verður eftir afmörkuðum þáttum þjónustu þeirra. Af þessu leiðir að mörkin milli opinbers rekstrar og einkarekstrar eru ekki eins skörp og áður.

Ásakanir hafa komið frá einkareknum fyrirtækjum um að ekki sé nægjanlega greint á milli samkeppnisrekstrar og annars rekstrar hjá opinberum fyrirtækjum. Umdeilanlegt er að hve miklu leyti hið opinbera á að annast verkefni sem einkarekstur getur sinnt og verður það atriði ekki tekið til umfjöllunar í skýrslu þessari. Hins vegar má ætla að á meðan umfang opinbers rekstrar er jafn mikið hérlendis og raun ber vitni, komi upp deilur um hvenær hann njóti aflsmunar í samanburði við sambærilega starfsemi einkageirans. Því er orðin þörf á að gefnar verði út leiðbeiningar fyrir ríkisstofnanir til þess að auðvelda þeim að aðgreina samkeppnisrekstur sinn fjárhagslega frá annarri starfsemi.

Til að marka stefnu um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana ákvað fjármálaráðherra að skipa nefnd og var henni ætlað að gera tillögur um hvernig leiðbeinandi reglur um það efni gætu verið. Í nefndinni áttu sæti Guðmundur Sigurðsson, forstöðumaður hjá Samkeppnisstofnun, Snævar Guðmundsson, deildarstjóri hjá Hagsýslu ríkisins, Herbert Baldursson, viðskiptafræðingur hjá ríkisbókhaldi, Sveinn Þorgrímsson, deildarstjóri í iðnaðar- og viðskiptaráðuneyti, Skarphéðinn B. Steinarsson, deildarstjóri í fjármálaráðuneyti, sem jafnframt var formaður nefndarinnar og Guðmundur Jóhannsson, viðskiptafræðingur í fjármálaráðuneyti, sem var ritari nefndarinnar.

Nefndin aflaði víða fanga. Farið var yfir skýrslur, greinargerðir, reglur og leiðbeiningar um greiningu kostnaðar og fjárhagslega aðgreiningu frá Bretlandi, Danmörku, Ástralíu og Nýja-Sjálandi. Gögn um bókhald og reikningsskil hér á landi voru skoðuð. Þá voru athugaðar álitserðir og úrskurðir samkeppnisyfivalda.

Nefndin kynnti sér fjárhagslega aðgreiningu sem nokkrar ríkisstofnanir og ríkisfyrirtæki hafa komið á í rekstri sínum. Í því sambandi komu eftirtalin á fund nefndarinnar: Hannes Már Sigurðsson frá Vegagerðinni, Kristján Indriðason og Vilhjálmur Sigurhjártarson frá Póst- og símamálastofnuninni, Þorbjörg Guðnadóttir frá ríkisspítölum og Hermann Guðjónsson frá Siglingastofnun Íslands.

Eftirtaldir aðilar fengu send drög að greinargerð og leiðbeiningum um fjárhagslega aðgreiningu til umsagnar: Félag löggiltra endurskoðenda, Félag ráðgjafarverkfræðinga, Ríkisendurskoðun, Vegagerðin, Póst- og símamálastofnunin, Siglingastofnun Íslands, ríkisspítalar, Orkustofnun og Verslunarráð Íslands.

Nefndin vill þakka öllum þeim sem aðstoðuðu hana og lögðu til upplýsingar eða ábendingar.

1.2. Tilgangur fjárhagslegrar aðgreiningar

Í samkeppnislögum er kveðið á um að samkeppnisyfirvöld geti mælt fyrir um fjárhagslegan aðskilnað samkeppnisrekstrar og annars rekstrar hjá stofnun. Nefnd um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana telur rétt að gera greinarmun á tveimur stigum fjárhagslegs aðskilnaðar. Annars vegar er um að ræða fjárhagslegan aðskilnað, sem er hvort tveggja bókhaldslegur og stjórnunarlegur en hins vegar fjárhagslegan aðskilnað eingöngu. Í síðarnefnda tilvikinu er einungis átt við aðskilnað í bókhaldi og hér á eftir verður það stig nefnt fjárhagsleg aðgreining.

Fjárhagsleg aðgreining felur í sér að tekjur, gjöld, eignir og skuldir vegna tiltekens rekstrar hjá stofnun eru aðgreind frá annarri starfsemi stofnunarinnar. Þannig er unnt að gera greinileg fjárhagsleg skil á milli rekstrareiningar sem á í samkeppni við einkaaðila og annarrar starfsemi stofnunarinnar.

Tilgangurinn með fjárhagslegri aðgreiningu er m.a. að líkja eftir aðstæðum á einkamarkaði og tryggja sem mest jafnræði í samkeppni einkaaðila og aðila í eigu ríkis. Til þess að þetta sé unnt, þarf að draga fram allan raunverulegan kostnað sem hlýst af starfi stofnunar og skipta honum síðan á einstakar rekstrareiningar hennar.

Fjárhagsleg aðgreining í rekstri stofnunar á að koma að gagni bæði út á við gagnvart markaðnum og í innra starfi hennar. Út á við felst gagnsemin í því að birtar eru tölulegar upplýsingar um afmarkaða starfsemi innan stofnunar þannig

að unnt er að bera hana saman við svipaða starfsemi hjá öðrum aðilum á sama markaði.

Hvað varðar innra starf stofnunar er fjárhagslegri aðgreiningu m.a. ætlað að efla kostnaðarvitund og leiða þannig til aukins aðhalds með kostnaði. Margar stofnanir þurfa að skoða í nýju ljósi kostnað og hagkvæmni einstakra rekstrar-eininga og hvort sú starfsemi sem þar fer fram eigi frekar að vera í höndum annarra. Einnig auðveldar fjárhagsleg aðgreining stofnunar að semja raunhæfar gjaldskrár fyrir starfsemi sína.

Fjárhagslegri aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana er því ætlað að:

- * Efla kostnaðarvitund í ríkisrekstrinum með því að draga fram raunkostnað við hvern einstakan rekstrarþátt hjá stofnunum.
- * Auðvela stofnunum ákvarðanir um verðlagningu vöru og þjónustu, bæði innan stofnunar og á markaðnum.
- * Stuðla að jafnræði í samkeppni einkafyrirtækja og ríkisstofnana með því að fjárhagslegar upplýsingar um samkeppniseiningar verði á sambærilegum grunni.

1.3. Umfjöllun samkeppnisyfirvalda

Samkeppnislög

Við setningu samkeppnislaga nr. 8/1993 tók Alþingi ríkt tillit til þess að reynt yrði að sporna við opinberum samkeppnishindrunum. Þar sem gildissviði laganna í 2. gr. er lýst, segir að þau taki til hvers konar atvinnustarfsemi án tillits til þess hvort hún er rekin af einstaklingum, félögum, *opinberum aðilum* eða öðrum. Hlutverk samkeppnisyfirvalda er samkvæmt lögnum m.a. "*...að gæta þess að aðgerðir opinberra aðila takmarki ekki samkeppni og benda stjórnvöldum á leiðir til þess að gera samkeppni virkari og auðvela aðgang nýrra samkeppnisaðila að markaði*".

Í þeim köflum samkeppnislaga þar sem fjallað er um samkeppnisreglur er beinlínis tekið á opinberum samkeppnishindrunum í tveimur lagagreinum. Í 2. mgr. 14. gr. er að finna lagaákvæði sem ekki er að finna í lögum annarra þjóða

eftir því sem best er vitað. Þar segir að samkeppnisráði sé heimilt, þegar um er að ræða opinbert fyrirtæki eða fyrirtæki sem starfar að einhverju leyti í skjóli opinbers einkaleyfis eða verndar, að mæla fyrir um fjárhagslegan aðskilnað milli þess hluta fyrirtækis sem nýtur einkaleyfis eða verndar og þess hluta rekstrar fyrirtækisins sem er í frjálstri samkeppni við aðra aðila. Þess skuli gætt að samkeppnisrekstur sé ekki niðurgreiddur af einkaleyfis- eða verndaðri starfsemi.

Þátttaka opinberra aðila í atvinnurekstri hér á landi er allmikil. Í skýrslu samkeppnisráðs um stjórnunar- og eignatengsl í íslensku atvinnulífi frá desember 1994 kemur fram að velta opinberra og hálfopinberra fyrirtækja hafi numið tæplega 30% af heildarveltu atvinnufyrirtækja á árinu 1993. Eru þá ekki talin með hlutafélög í eigu opinberra aðila. Með hliðsjón af því verður að telja eðlilegt að opinberum samkeppnishindrunum skuli hafa verið gefinn sérstakur gaumur þegar samkeppnislög voru sett, enda virðist fjórðungur til þriðjungur úrskurða samkeppnisráðs varða opinberar samkeppnishindranir með einum eða öðrum hætti.

Algennt er að samkeppnin á mörkuðum þar sem keppa bæði opinber fyrirtæki og einkafyrirtæki sé skert vegna skattfrelsis þeirra opinberu eða að skatttekjur eru notaðar til að styrkja samkeppnisrekstur opinberu fyrirtækjanna. Opinber fyrirtæki njóta einnig ótakmarkaðrar ábyrgðar ríkissjóðs, hagstæðra lánskjara vegna eignarformsins auk þess sem yfirleitt hafa verið gerðar minni arðsemiskröfur til opinberra fyrirtækja en einkafyrirtækja. Afleiðingar þess að opinber fyrirtæki stunda samkeppnisrekstur á þeim forsendum sem hér er lýst er að fjármunir hins opinbera nýtast ekki á hagkvæmasta hátt. Reksturinn er í reynd niðurgreiddur og það getur leitt til skaðlegrar undirverðlagningar á markaðnum. Þess er ekki að vænta að nýting framleiðsluþáttanna verði hagkvæm fyrr en jafnræði verður með þeim sem keppa á markaðnum, þ.e. að samkeppnisrekstur sem hið opinbera stundar njóti ekki sérstaks fjárhagslegs ávinnings fyrir það eitt að vera rekinn af hinu opinbera. Slíkt jafnræði næst hins vegar ekki að fullu fyrr en samkeppnisrekstur hins opinbera er eignarformslega og þar með fjárhagslega og stjórnunarlega aðskilinn frá hinum opinbera rekstri.

Eins og áður segir hefur ákvæði 2. mgr. 14. gr. samkeppnislaga að geyma heimild samkeppnisráðs til þess að mæla fyrir um fjárhagslegan aðskilnað milli þeirrar starfsemi sem er í samkeppni og annarrar starfsemi ef fyrirtæki sem starfar í skjóli opinberrar verndar starfar jafnframt í frjálstri samkeppni við aðra aðila. Tilgangur ákvæðisins er að koma í veg fyrir að samkeppnisrekstur sé niðurgreiddur af einkaleyfis- eða verndaðri starfsemi og af nefndaráliti efnahags- og viðskiptanefndar er ljóst að einkum voru hafðar í huga aðstæður þar sem um yfir-

burðastöðu í skjóli ríkisvalds er að ræða. Hugtakið fjárhagslegur aðskilnaður, og hvað það felur í sér, hefur hins vegar ekki verið skilgreint nánar í lögum eða lögskýringargögnum. Það hefur því komið í hlut samkeppnisyfirvalda að túlka hugtakið nánar og ákvæðið í heild.

Ákvarðanir samkeppnisyfirvalda

Í ákvörðunum samkeppnisyfirvalda fyrstu árin eftir að samkeppnislögin tóku gildi var ákvæði 2. mgr. 14. gr. laganna ekki skilgreint nánar en í lagatextanum. Í ákvörðunum sem teknar hafa verið á árinu 1996 og byggja á fyrrnefndu ákvæði hefur hugtakið fjárhagslegur aðskilnaður hins vegar verið skilgreint nánar. Í nýjustu ákvörðunum af þessum toga hefur m.a. verið gerð krafa um eftirfarandi:

- * Stofnuð skal sérstök eining um samkeppnisreksturinn eða eftir atvikum hinn verndaða rekstur hafi það ekki þegar verið gert.
- * Reikningshald samkeppnisrekstrarins (eða verndaða hlutans) skal vera sjálfstætt og þar skal m.a. færa tekju- og eignarskatt.
- * Reikningsskil skulu gerð í samræmi við meginreglur laga um ársreikninga og skulu liggja fyrir opinberlega með sambærilegum hætti og almennt gerist.
- * Gera skal stofnefnahagsreikning þegar fjárhagslegur aðskilnaður á sér stað og eignir, sem verndaði hlutinn leggur samkeppnisrekstrinum til, skulu yfirfærðar á markaðsverði eða endurkaupsverði að frádregnum hæfilegum afskriftum.
- * Samkeppnisreksturinn skal árlega færa til gjalda og greiða markaðsvexti af stofnframlagi.
- * Óheimilt er verndaða rekstrinum að leggja fram fé til samkeppnisrekstrarins umfram upphaflegt stofnframlag eða greiða hugsanlegt tap af honum.
- * Ef samkeppnisrekstur og verndaður rekstur samnýta yfirstjórn, stoðdeildir, fasteignir, tölvuvinnslu eða annað, skal greiða fyrir það eins og um viðskipti milli óskyldra aðila sé að ræða. Ef markaðsverð liggur ekki fyrir skal miða við kostnaðarverð að viðbætti hæfilegri álagningu.

Ljóst er að vilji löggjafans með samkeppnislögum er að tryggja að samkeppni

í atvinnulífi hér á landi sé virk með því m.a. að vinna gegn samkeppnishömlum og auðvelda aðgang nýrra aðila að markaðnum. Af markmiði samkeppnislaga, anda þeirra og tilgangi 2. mgr. 14. gr. verður þó ekki annað séð en að með fjárhagslegum aðskilnaði sé alla jafna átt við fullkominn aðskilnað, bæði hvað varðar stjórnun og reikningsskil, milli starfsþátta sem reknir eru í skjóli einkaleyfis eða verndar og starfsþátta sem eru í samkeppni. Hefur þetta sjónarmið margoft komið fram í úrskurðum samkeppnisráðs (sbr. ákvarðanir ráðsins nr. 22/1996, 23/1996 er varða sjúkrahússapótek Landspítalans og Sjúkrahúss Reykjavíkur og nr. 26/1996 er varðar Mjólkursamlag KEA og nú síðast nr. 32/1996 um Útfararstofu Kirkjugarðanna). Þessi skilningur samkeppnisráðs hlaut staðfestingu fyrir áfrýjunarnefnd samkeppnismála í máli Mjólkursamlags Kaupfélags Eyfirðinga þar sem það var viðurkennt að undir fjárhagslegan aðskilnað í 2. mgr. 14. gr. heyrði einnig stjórnunarlegur aðskilnaður. Áfrýjunarnefndin hefur einnig staðfest ákvörðun í máli Útfararstofu Kirkjugarðanna sem gengur lengra í stjórnunarlegum aðskilnaði en í KEA-málinu.

Ljóst er að hinn verndaði hluti rekstrarins getur niðurgreitt samkeppnisreksturinn án þess að það sé greinilegt, ef fjárreiður og reikningsskil starfsþáttaanna eru ekki aðgreind. Á sama hátt getur það verið skaðlegt samkeppninni að sami aðili sjái um stjórnun þess rekstrar sem nýtur verndar og þess þátta sem starfar í frjálstri samkeppni. Augljóslega getur orðið um hagsmunaárekstra að ræða þar sem sá eða þeir sem hafa bæði með höndum stjórn á verndaðri starfsemi og samkeppnisrekstri geta gripið til ýmissa ráða til að standast samkeppni á markaði. Er þá sú hættu fyrir hendi að í hita samkeppninnar notfæri stjórnendur sér þá yfirburðastöðu sem hinn verndaði hluti starfseminnar getur boðið upp á. Við þær aðstæður að fjárreiður eru sameiginlegar og einnig framkvæmdaleg stjórn verndaðs rekstrar og samkeppnisrekstrar, getur samkeppnin aldrei orðið fyllilega virk. Hafa ber í huga að það er ekki skilyrði fyrir beitingu 2. mgr. 14. gr. samkeppnislaga að yfirburðastaða hafi verið misnotuð. Ákvæðinu er ætlað að koma í veg fyrir hættu á slíku til frambúðar.

Það eru ekki einungis íslensk samkeppnisyfirvöld sem telja nauðsynlegt að stjórnunarlegur aðskilnaður fari fram til þess að fullur fjárhagslegur aðskilnaður náist. Á árinu 1995 gaf danska samkeppnisráðið út leiðbeinandi reglur¹ um aðskilnað á milli starfsemi í skjóli opinberrar verndar og starfsemi sem er í

¹Dönsku samkeppnislögin veita ekki dönskum samkeppnisyfirvöldum samskonar valdheimildir og 2. mgr. 14. gr. laga nr. 8/1993 veitir íslenskum samkeppnisyfirvöldum.

samkeppni. Í þessum leiðbeinandi reglum segir m.a. (í ísl. þýð.):

„Til þess að forðast vixlniðurgreiðslur² mælist samkeppnisráðið til eftirfarandi:

- * *að einkaleyfis- og samkeppnisstarfsemi sé aðskilin jafnt stjórnunarlega sem bókhaldslega,*
- * *að stofnað sé sérstakt félag eða sjálfstæð deild um samkeppnisrekstur, svo að hann sé aðskilinn frá einkaleyfisstarfsemi...*"

Í þessum reglum kemur þannig fram það sjónarmið að til þess að fullkomnum aðskilnaði verði náð, þurfi að eiga sér stað bæði reikningsskilalegur og stjórnunarlegur aðskilnaður á milli tveggja þátta, þess þáttar sem er í skjóli opinberrar verndar og þess þáttar sem er í frjálsri samkeppni. Öðruvísi verði ekki komið að fullu í veg fyrir skaðlegan stuðning frá þeim hluta starfseminnar sem nýtur verndar.

Hér að framan hefur verið rakin túlkun samkeppnisyfirvalda á ákvæði samkeppnislaga um fjárhagslegan aðskilnað. Eðlilegt er að hafa hliðsjón af henni í leiðbeiningum um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana, sem fylgja með þessari greinargerð. Nefndin álitur þó, að sé samkeppnisrekstur innan ákveðinna marka hvað varðar veltu og markaðshlutdeild, sé nægjanlegt að fjárhagsleg aðgreining eigi sér stað, án þess að stjórnunarlegur aðskilnaður komi til. Vikið verður nánar að þessu í leiðbeiningunum.

1.4. Fjárhagsleg aðgreining og nýskipan í ríkisrekstri

Í stefnuyfirlýsingu ríkisstjórnarinnar segir að meðal meginmarkmiða hennar sé: *„Að vinna að nýskipan í ríkisrekstri, t.d. með auknum útboðum, sameiningu stofnana, þjónustusamningum, breyttu launakerfi og aukinni ábyrgð stjórnenda. Stefnt verður að meiri hagkvæmni við opinberar framkvæmdir. Unnið verður að því að gera ríkisrekstur einfaldari en um leið skilvirkari. Aðstöðumunur verður jafnaður þar sem ríkið stundar atvinnurekstur í samkeppni við einkaaðila. Arðsemiskröfur verða gerðar til fyrirtækja ríkisins.“*

²Hér er átt við fjárhagslegan stuðning sem ein rekstrareining stofnunar veitir annarri.

Nýskipan í ríkisrekstri miðar m.a. að eftirfarandi:

- * Auka sjálfstæði ríkisstofnana samfara aukinni ábyrgð þeirra.
- * Skapa ríkisstofnunum líkt umhverfi og einkafyrirtæki búa við.
- * Litið verði á ríkið sem kaupanda vöru og þjónustu fyrir samfélagið en á fyrirtæki og stofnanir ríkisins og markaðinn sem seljendur. Mikilvægt er að jafnræði sé með seljendum.
- * Þjónusta ríkisaðila sé metin til verðs á raunverði og í framhaldi af því kannað hvar hagkvæmast er að kaupa þjónustuna.
- * Ríkið dragi sig út úr verkefnum sem markaðurinn getur séð um.

Fjárhagsleg aðgreining getur reynst mikilvæg þegar greina á rekstur einstakra stofnana og taka ákvörðun um hvort bjóða eigi út verkefni eða gera samninga við stofnanir um að þær sinni ákveðnum rekstrarþáttum. Unnið er að hvoru tveggja nú.

Útboð

Sem umgjörð utan um stefnuna í útboðsmálum, hafa verið settar fjölmargar reglur um hvernig að útboðum skuli staðið. Þar á meðal er reglugerð um innkaup ríkisins.

Nú er unnið að ýmsum hugmyndum um útboð á rekstri. Má þar nefna skipa- rekstur, mötuneyti, ræstingar, heilsugæslu og rannsóknir. Þessi starfsemi á það sameiginlegt að hafa hingað til að mestu verið sinnt af opinberum stofnunum.

Forsendur þess að vel takist með útboð á rekstri eru m.a. þessar:

- * Skilgreining á kostnaði við starfsemi ríkisins og umfangi þess verks sem bjóða á út, liggi fyrir.
- * Markmið og skilmálar útboðs séu skýr.
- * Nægjanlega margir séu reiðubúnir til að bjóða í, þannig að samkeppni verði um það sem boðið er út.
- * Tryggt sé að ekki verði um niðurgreiðslu að ræða ef leyfa á einstökum rekstrareiningum ríkisins að bjóða í reksturinn.

Samningar við stofnanir

Samningar þessir fela m.a. í sér að ráðuneyti semja við stofnanir um að þær annist tiltekin verkefni fyrir ríkið en fái aukið sjálfstæði til að sinna þeim. Grunn-

hugmyndin með samningunum er sú að ráðuneyti kaupi tiltekna þjónustu af stofnunum á ákveðnu verði.

Á sínum tíma voru gerðir fimm samningar milli ráðuneyta og stofnana undir merkjum svokallaðrar samningsstjórnunar og var litið á þá sem tilraunaverkefni. Nú er ráðgert að gera rammamanna við stofnanir ríkisins undir merkjum árangursstjórnunar. Í þeim verður lögð rík áhersla á að metinn verði árangur af starfi einstakra stofnana.

Nýta má fjárhagslega aðgreiningu sem grunn að því sem samið er um í samningum við stofnanir. Ef fjárhagsleg afmörkun rekstrareiningar hjá stofnun er skýr, hjálpar það ráðuneytum að sjá hvort tiltekin eining er hagkvæm eða óhagkvæm og hvort ástæða sé til að semja við aðra aðila um að annast þá starfsemi sem um er að ræða. Skýr fjárhagsleg aðgreining getur komið að gagni við kostnaðareftirlit og auðveldað mat á árangri af einstökum rekstrarþáttum. Unnt verður að tryggja betur en áður að verðlagningu þjónustu sé ekki þannig háttáð í skjóli ríkisframlags, að einkafyrirtækjum sé haldið frá markaðnum.

Loks má nefna þá stefnu stjórnvalda að eftirlitsmælingar og beinar þjónusturannsóknir opinberra rannsóknastofnana verði markaðsvæddar, með einkavæðingu og sölu þjónustu á raunvirði. Nefnd ráðuneytistjóra hefur nú málefni rannsóknastofnana til athugunar. Ljóst er að fjárhagsleg aðgreining rannsóknarverkefna, sem eru í samkeppni, frá öðrum rekstri, er forsenda þess að unnt sé að fá fram hve mikið verkefnið kosta í raun og veru.

1.5. Hversu langt á að ganga í fjárhagslegri aðgreiningu?

Það hlýtur að fara eftir eðli máls hverju sinni hversu langt á að ganga í að aðgreina rekstrareiningar hjá stofnunum. Aðstæður eru mismunandi. Umfang þeirrar starfsemi innan stofnunar sem er í samkeppni við aðra getur verið svo óverulegt að það hafi hreinlega engan tilgang að aðgreina. Ekki er t.d. ætlunin að stofnanir, sem ljósrita gögn og selja síðan í óverulegu magni, haldi þeirri starfsemi aðgreindri í rekstri sínum, þó að fyrirtæki í einkageiranum geti annast ljósritunarþjónustuna.

Einnig má benda á dæmi þar sem fjárhagsleg aðgreining ein og sér er ekki fullnægjandi. Þá er samkeppnisþáttur í starfi stofnunar orðinn það umfangsmikill

að einkafyrirtækjum, sem veita sambærilega þjónustu, er verulega ógnað, eigi sér ekki stað bæði stjórnunarlegur og fjárhagslegur aðskilnaður. Dæmi um þetta er nýleg umfjöllun samkeppnisyrvalda um Útfararstofu Kirkjugarðanna.

Í einhverjum tilvikum kann fjárhagsleg aðgreining að leiða til þess að samkeppnisrekstur leggist af vegna þess að í ljós komi að hann sé í raun óhagkvæmur.

Fjárhagsleg aðgreining gengur ekki svo langt að hún feli í sér stjórnunarlegan aðskilnað skv. skilgreiningu nefndarinnar. En hún felur ekki eingöngu í sér aðgreiningu liða í rekstrarreikningi heldur einnig í efnahagsreikningi stofnunar. Til þess að skýr mynd fái af samkeppnisrekstri stofnunar þarf að greina eignir og skuldir hans frá annarri starfsemi hennar. Annars verður samanburður á honum og starfsemi einkaaðila ómarkviss.

Þótt fjárhagsleg aðgreining sé mikilvægt skref í þeirri viðleitni að jafna samkeppnisstöðu ríkisstofnana og einkafyrirtækja, verður staða þeirra að mörgu leyti ólík áfram. Einkaaðilar hafa meiri sveigjanleika á ýmsum sviðum, svo sem í starfsmannamálum. Einnig hafa þeir frjálsum hendur við að hasla sér völl á nýjum vettvangi og geta dregið sig út úr starfsemi hvenær sem er. Ríkið hefur hins vegar stundum þurft að veita þjónustu vegna þess að enginn annar hefur viljað veita hana. Á móti kemur að stofnanir njóta nokkurs hagræðis af því að vera hluti af ríkisrekstri, svo sem hagkvæmni stærðarinnar. Má í því sambandi nefna sem dæmi sameiginleg útboð á vegum Ríkiskaupa o.fl.

Með auknum kröfum um sparnað í opinberum rekstri hefur það færst í vöxt erlendis að rekstrareiningar innan opinbera geirans séu láttnar keppa um það við einkafyriræki hver geti veitt skilgreinda þjónustu með hagkvæmustum hætti. Þetta hefur verið kallað á ensku *market testing* og tilboð frá opinberum stofnunum þá *in-house bids*. Í sumum nágrannalöndum okkar hefur þetta orðið sífellt algengara. Í tilfellum sem þessum verður skýr fjárhagsleg aðgreining að liggja fyrir áður en kemur að útboði sem opinber stofnun tekur þátt í. Þegar kostnaður þjónustunnar hefur verið skilgreindur á þann hátt, getur opinber stofnun eða deild innan hennar tekið þátt í samkeppni og þá kemur í ljós hvort hagkvæmara er að ríkisstofnunin annist þjónustuna áfram eða einkafyrirtæki sinni henni.

Hér að framan hefur verið horft á fjárhagslega aðgreiningu sem leið til að tryggja eðlilega verðmyndun og samkeppni. Önnur leið til að tryggja jafnræði á milli opinberra aðila og einkaaðila er að þeir fyrrnefndu verðleggi þjónustu sína í samræmi við það sem gerist hjá keppinautum þeirra. Þetta hefur í för með sér að

jafndýrt verður að skipta við opinbera stofnun og einkafyrirtæki. Eftir sem áður þarf ríkisstofnunin að geta rökstutt hvaða forsendur liggja að baki gjaldskránni, þ.e. hvort tekið sé tillit til sömu þátta og gert er á almennum markaði. Hins vegar dugar þessi leið skammt til að finna út hvort raunverulega sé verið að niðurgreiða þá starfsemi sem í hlut á. Því ætti ekki að fara þessa leið nema þegar samkeppnisrekstur er minni háttar, bæði hvað varðar heildarstarfsemi stofnunar og gagnvart samkeppnisaðilum.

Stofnun, sem stundar samkeppnisrekstur samhliða annarri þjónustu, þarf að meta hversu umfangsmikill samkeppnisreksturinn er og fara síðan eina af eftirtöldum þremur leiðum:

- a) Gjaldskrá stofnunar vegna samkeppnisrekstrar fylgi verðlagningu á markaði.
- b) Fjárhagsleg aðgreining samkeppnisrekstrar frá öðrum rekstri eigi sér stað bæði í rekstri og efnahag.
- c) Alger aðskilnaður eigi sér stað milli samkeppnisrekstrar og annars rekstrar, bæði fjárhagslegur og stjórnunarlegur.

Nefndin leggur til að mörkin milli þessara þriggja leiða verði eftirfarandi:

- i) Ef tekjur af samkeppnisrekstri eru á bilinu 5-50 m.kr. eða markaðshlutdeild hans er á bilinu 5-15% af skilgreindum markaði, er gert ráð fyrir að fjárhagsleg aðgreining eigi sér stað.
- ii) Ef tekjur af samkeppnisrekstri eru hærri en 50 m.kr. eða markaðshlutdeild hans er meiri en 15% af skilgreindum markaði, er gert ráð fyrir að fjárhagslegur og stjórnunarlegur aðskilnaður eigi sér stað.

1.6. Hvernig á að aðgreina?

Kostnaður við rekstrareiningar

Vinna stofnana við fjárhagslega aðgreiningu felst einkum í því að skilgreina heildarkostnað við einstakar rekstrareiningar. Kostnaður við rekstrareiningar hjá stofnunum hefur oft verið vantallinn og eru helstu ástæður þess eftirtaldar:

a) Ýmis kostnaður við rekstur stofnana hefur ekki verið færður til gjalda hjá þeim heldur hefur hann komið fram annars staðar hjá ríkinu. Þar má nefna eftirfarandi sem dæmi:

- * Stoðþjónusta vegna bókhalds, reikningsskila, fjárumsýslu, endurskoðunar og launavinnslu.
- * Uppbætur á lífeyri sem ríkið greiðir umfram 6% af grunnlaunum.
- * Kostnaður við varanlega rekstrarfjármuni, svo sem húsnæði. Þetta geta verið afskriftir og fjárbindingarkostnaður eða mismunur á markaðsverði húsaleigu og húsaleigu á ríkiskjörum.

Auk þessa greiða stofnanir ekki tekju- og eignarskatt í ríkissjóð og er yfirleitt ekki gert að greiða arð til eigandans.

b) Heildarkostnaði stofnunar hefur ekki verið dreift eðlilega á einstakar rekstrareiningar hennar. Ástæðan er oftast sú að ekki hefur verið tekið tillit til kostnaðar sem ekki er hægt að heimfæra á ákveðna rekstrareiningu með óyggjandi hætti heldur er sameiginlegur með öðrum rekstrareiningum. Dæmi um það er kostnaður vegna yfirstjórnar. Meta þarf hversu stóran hluta af sameiginlega kostnaðinum hver eining um sig á að bera og dreifa honum síðan.

Þar sem starfsemi stofnana er mismunandi, er erfitt að finna eina einhlíta skilgreiningu á því hvernig stofnun skal meta kostnað af rekstrareiningum sínum. Aðalatriðið er að hún vanreikni ekki raunverulegan kostnað, þannig að rekstrareiningar hennar og keppinauta hennar séu samanburðarhæfar.

Nýting bókhalds

Ef aðgreina á fjárhagslega samkeppnisrekstur frá öðrum rekstri opinberra stofnana, er eðlilegt að það sé gert í fjárhagsbókhaldi stofnunarinnar en ekki í sér- eða hliðarkerfi.

Bókhalds- og áætlanagerfi ríkisins (BÁR) býður upp á ýmsa möguleika til að aðgreina fjárhagslega rekstur og efnahag einstakra deilda eða verkefna frá annarri starfsemi ríkisstofnana. Hið sama má segja um aðgreiningu innan einstakra deilda eða verkefna.

Stofnunum, sem vinna að mörgum verkefnum og þurfa að sundurliða kostnað sinn mikið, kann að henta vel að nota verkbókhaldskerfi. Ríkisbókhald hefur ekki látið smíða þess háttar kerfi fyrir stofnanir og er ekki með áætlanir um slíkt. Hins vegar er gert ráð fyrir að stofnanir geti nýtt sér tilbúin verkbókhaldskerfi, sem eru á markaðnum og ríkisbókhald hefur samþykkt.

Vandamál sem koma upp við aðgreiningu í bókhaldi snerta ekki nema að litlu leyti sjálft bókhaldskerfið, þ.e.a.s. hvort BÁR er notað eða eitthvert annað kerfi. Hins vegar valda mismunandi reikningskilareglur einkaaðila og stofnana í A-hluta ríkissjóðs ákveðnum vandkvæðum, einkum varðandi eignfærslu og afskriftir á varanlegum rekstrarfjármunum, eins og áður hefur verið vikið að. Þrátt fyrir að varanlegir rekstrarfjármunir í vörslu ríkisstofnana verði ekki eignfærðir í ríkisreikningi, er gert ráð fyrir að þeir verði skráðir í eignaskrá, sem ríkisbókhald mun hafa umsjón með.

Lausn á þessu er að gera tvenns konar uppgjör. Annars vegar verði unnið hefðbundið uppgjör fyrir alla starfsemi stofnunar og það birt í ríkisreikningi. Hins vegar verði gert sérstakt yfirlit um rekstur og efnahag samkeppnisrekstrar þar sem varanlegir rekstrarfjármunir eru færðir til eignar og afskrifaðir með sama hætti og hjá einkafyrirtækjum. Hvort tveggja má gera í BÁR. Tekið skal fram að þetta þarf ekki að hafa í för með sér að ný stofnun verði til í ríkisreikningi.

1.7. Niðurstöður

Í samkeppnislögum er samkeppnisráði heimilað að mæla fyrir um fjárhagslegan aðskilnað milli starfsemi sem er í samkeppni og annarrar starfsemi, ef fyrirtæki, sem starfar í skjóli opinberrar verndar, starfar jafnframt í frjálsri samkeppni við aðra. Nefnd um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana telur rétt að gera greinarmun á tveimur stigum fjárhagslegs aðskilnaðar. Annars vegar er um að ræða fjárhagslegan aðskilnað, sem er hvort tveggja bókhaldslegur og stjórnunarlegur en hins vegar fjárhagslegan aðskilnað eingöngu. Í síðarnefnda tilvikinu er einungis átt við aðskilnað í bókhaldi og hér á eftir verður það stig nefnt fjárhagsleg aðgreining.

Fjárhagsleg aðgreining felur í sér að tekjur, gjöld, eignir og skuldir vegna tiltekins rekstrar hjá stofnun eru aðgreind frá annarri starfsemi stofnunarinnar. Þannig er unnt að gera greinileg fjárhagsleg skil á milli rekstrareiningar sem á í samkeppni við einkaaðila og annarrar starfsemi stofnunarinnar.

Fjárhagslegri aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana er ætlað að:

- * Efla kostnaðarvitund í ríkisrekstrinum með því að draga fram raunkostnað við hvern einstakan rekstrarþátt hjá stofnunum.

- * Auðvelda stofnunum ákvarðanir um verðlagningu vöru og þjónustu, bæði innan stofnunar og á markaðnum.
- * Stuðla að eðlilegri samkeppni einkaaðila og ríkisaðila með því að fjárhagslegar upplýsingar um samkeppniseiningar verði á sambærilegum grunni.

Vinna stofnana við fjárhagslega aðgreiningu felst að miklu leyti í því að skilgreina heildarkostnað við einstakar rekstrareiningar. Kostnaður við rekstrareiningar hjá stofnunum hefur oft verið vantalin og eru helstu ástæður þess eftirtaldar:

- * Ýmis kostnaður við rekstur stofnana hefur ekki verið færður til gjalda hjá þeim heldur hefur hann komið fram annars staðar hjá ríkinu.
- * Heildarkostnaði stofnunar hefur ekki verið dreift eðlilega á einstakar rekstrareiningar hennar.

Bókhalds- og áætlanakerfi ríkisins (BÁR) býður upp á margvíslega möguleika á að aðgreina fjárhagslega rekstur og efnahag einstakra deilda eða verkefna frá annarri starfsemi ríkisstofnana.

Hversu langt á að ganga í fjárhagslegri aðgreiningu fer eftir því hversu umfangsmikill samkeppnisrekstur stofnunar er, bæði hvað varðar heildarstarfsemi stofnunarinnar og gagnvart samkeppnisaðilum. Sé umfangið mjög lítið kann að vera ástæðulaust að viðhafa fjárhagslega aðgreiningu, heldur miða verðlagningu þjónustu við það sem gerist hjá keppinautum. Ef umfangið er hins vegar mjög mikið, kann fjárhagsleg aðgreining ein og sér að vera ófullnægjandi og nauðsynlegt að alger aðskilnaður, bæði fjárhagslegur og stjórnunarlegur, eigi sér stað. Ýmsar nýlegar ákvarðanir samkeppnisyfirvalda um fjárhagslegan aðskilnað hafa falið í sér kröfu um bæði fjárhagslegan og stjórnunarlegan aðskilnað.

Nefndin álitur að eftirfarandi beri að leggja til grundvallar:

- i) Ef tekjur stofnunar af samkeppnisrekstri eru á bilinu 5-50 m.kr. eða markaðshlutdeild hans er á bilinu 5-15% af skilgreindum markaði, fari fram fjárhagsleg aðgreining.
- ii) Ef tekjur af samkeppnisrekstri eru hærrí en 50 m.kr. eða markaðshlutdeild hans er meiri en 15% af skilgreindum markaði, eigi sér stað fjárhagslegur og

stjórnunarlegur aðskilnaður. Nánar er vikið að þessu í leiðbeiningum um fjárhagslega aðgreiningu.

Fjárhagsleg aðgreining getur komið að miklum notum í vinnu við nýskipan í ríkisrekstri. Auðveldara verður að greina rekstur einstakra stofnana og taka ákvörðun um hvort bjóða eigi út verkefni eða gera samninga við stofnanir um að þær sinni ákveðinni þjónustu.

2. Leiðbeiningar um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana

2.1. Tilgangur fjárhagslegrar aðgreiningar

Í samkeppnislögum er kveðið á um að samkeppnisyfirvöld geti mælt fyrir um fjárhagslegan aðskilnað samkeppnisrekstrar og annars rekstrar hjá stofnun. Nefnd um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana telur rétt að gera greinarmun á tveimur stigum fjárhagslegs aðskilnaðar. Annars vegar er um að ræða fjárhagslegan aðskilnað, sem er hvort tveggja bókhaldslegur og stjórnunarlegur en hins vegar fjárhagslegan aðskilnað eingöngu. Í síðarnefnda tilvikinu er einungis átt við aðskilnað í bókhaldi og hér á eftir verður það stig nefnt fjárhagsleg aðgreining.

Fjárhagsleg aðgreining felur í sér að tekjur, gjöld, eignir og skuldir vegna tiltekins rekstrar hjá stofnun eru aðgreind frá annarri starfsemi stofnunarinnar. Þannig er unnt að gera greinileg fjárhagsleg skil á milli rekstrareiningar sem á í samkeppni við einkaaðila og annarrar starfsemi stofnunarinnar.

Tilgangurinn með fjárhagslegri aðgreiningu er m.a. að líkja eftir aðstæðum á einkamarkaði og tryggja sem mest jafnræði í samkeppni einkaaðila og aðila í eigu ríkis. Til þess að þetta sé unnt, þarf að draga fram allan raunverulegan kostnað sem hlýst af starfi stofnunar og skipta honum síðan á einstakar rekstrareiningar hennar.

Fjárhagsleg aðgreining í rekstri stofnunar á að koma að gagni bæði út á við gagnvart markaðnum og í innra starfi hennar. Út á við felst gagnsemin í því að birtar eru tölulegar upplýsingar um afmarkaða starfsemi innan stofnunar þannig að unnt er að bera hana saman við svipaða starfsemi hjá öðrum aðilum á sama markaði.

Hvað varðar innra starf stofnunar er fjárhagslegri aðgreiningu m.a. ætlað að efla kostnaðarvitund og leiða þannig til aukins aðhalds með kostnaði. Margar stofnanir þurfa að skoða í nýju ljósi kostnað og hagkvæmni einstakra rekstrareininga og hvort sú starfsemi sem þar fer fram eigi frekar að vera í höndum annarra. Einnig auðveldar fjárhagsleg aðgreining stofnunum að semja raunhæfar gjaldskrár fyrir starfsemi sína.

Fjárhagslegri aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana er því ætlað að:

- * Efla kostnaðarvitund í ríkisrekstrinum með því að draga fram raunkostnað við hvern einstakan rekstrarþátt hjá stofnunum.
- * Auðvelda stofnunum ákvarðanir um verðlagningu vöru og þjónustu, bæði innan stofnunar og á markaðnum.
- * Stuðla að jafnræði í samkeppni einkafyrirtækja og ríkisstofnana með því að fjárhagslegar upplýsingar um samkeppniseiningar verði á sambærilegum grunni.

2.2. Hversu mikil á aðgreiningin að vera?

2.2.1. Mismunandi aðstæður

Það hlýtur að fara eftir eðli máls hverju sinni hversu langt á að ganga í að aðgreina rekstrareiningar hjá stofnunum. Aðstæður eru mismunandi.

Umfang þeirrar starfsemi innan stofnunar sem er í samkeppni við aðra getur verið svo óverulegt að það hafi hreinlega engan tilgang að aðgreina. Sem dæmi má nefna að selji stofnun óverulegt magn af bókum og disklingum, þýðir það ekki að þörf sé á fjárhagslegri aðgreiningu, þrátt fyrir að aðrir aðilar bjóði sömu hluti til sölu.

Einnig má benda á dæmi þar sem fjárhagsleg aðgreining ein og sér er ekki fullnægjandi. Þá er samkeppnisþáttur í starfi stofnunar orðinn það umfangsmikill að einkafyrirtækjum sem veita sambærilega þjónustu er verulega ógnað, eigi sér ekki stað bæði stjórnunarlegur og fjárhagslegur aðskilnaður. Dæmi um þetta er nýleg ákvörðun samkeppnisyfirvalda um Útfararstofu Kirkjugarðanna.

Loks má benda á að í einhverjum tilvikum kann fjárhagsleg aðgreining að leiða til þess að samkeppnisrekstur leggist af vegna þess að í ljós komi að hann sé í raun óhagkvæmur.

2.2.2. *Leiðir til að koma í veg fyrir niðurgreiðslur frá öðrum rekstrar- einingum*

Stofnun sem stundar samkeppnisrekstur samhliða annarri opinberri þjónustu ber að tryggja að hann njóti ekki niðurgreiðslna frá öðrum þáttum stofnunarinnar. Stofnunin þarf að meta hversu umfangsmikill samkeppnisreksturinn er og fara síðan eina af eftirtöldum þremur leiðum:

A) Gjaldskrá fylgi verðlagningu á markaði

Þegar samkeppnisrekstur er minni háttar bæði í samanburði við heildarstarfsemi stofnunar og gagnvart samkeppnisaðilum er unnt að stuðla að jafnræði á milli opinberra aðila og einkaaðila á þann hátt að þeir fyrrnefndu verðleggi þjónustu sína í samræmi við það sem gerist hjá keppinautum þeirra. Þetta hefur í för með sér að ekki verður ódýrara að skipta við opinbera stofnun en einkafyrirtæki. Eftir sem áður er æskilegt að ríkisstofnunin geti útskýrt hvaða forsendur liggja að baki gjaldskránni, þ.e. hún standi undir sömu þáttum og gjaldskrá á almennum markaði. Þessa leið ætti einungis að fara í þeim tilfellum þegar samkeppnisáhrif eru lítil á viðkomandi markaði.

Ekki er til einhlítur mælikvarði á það hvenær samkeppni er minni háttar eða markaðshlutdeild lítil. Í samkeppnisreglum EES-samningsins er nefnd svokölluð "minni háttar regla". Hún felur í sér að samningar fyrirtækja á sama sölustigi á sama markaði, sem ná til innan við 5% markaðshlutdeildar á þeim markaði sem skiptir máli og þar sem heildarvelta fyrirtækjanna sem hlut eiga að máli er innan við 200 milljónir ECU, eru undanþegnin bannákvæði í reglunum. Í íslensku samkeppnislögunum er tiltekin samvinna fyrirtækja heimiluð, þrátt fyrir almennt bann gegn henni, ef samvinnan hefur lítil áhrif á þann markað sem um er að ræða. Ekki er skilgreint í lögunum hver markaðshlutdeild fyrirtækja, sem vinna saman með þessum hætti, má vera mest.

Þó að um sé að ræða annars konar samkeppnishömlur í "minni háttar reglunni" en þær hömlur sem leiða af þátttöku ríkisins í samkeppnisrekstri, má líta svo á að viðmiðunarmörk "minni háttar reglunnar" gefi til kynna að almennt sé litið svo á að fyrirtæki með markaðshlutdeild, sem er undir 5% af tilteknum markaði, skaði ekki samkeppnina á þeim markaði. Það virðist því geta samræmst samkeppnisreglum og markmiðinu með fjárhagslegri aðgrein-

ingu að setja opinberri stofnun í samkeppnisrekstri eftirfarandi viðmiðunarmörk: Ef samkeppnisrekstur opinberrar stofnunar er hvort tveggja með undir 5% markaðshlutdeild á viðkomandi markaði og með ársveltu undir 5 milljónum króna á sama markaði, þarf aðeins að færa kostnaðarleg rök fyrir gjaldskrá hans og verðleggja þjónustu stofnunarinnar ekki lægra en almennt gerist á viðkomandi markaði.

B) Fjárhagsleg aðgreining í rekstri og efnahag

Þegar samkeppnisrekstur er orðinn viðamikill þáttur í rekstri stofnunar ber að aðgreina fjárhagslega samkeppnishluta stofnunarinnar frá annarri starfsemi hennar. Skal það gert á grundvelli leiðbeininga þessara, samkeppnislaga og ákvarðana samkeppnisyfirvalda í sambærilegum málum. Gera á sérstakt uppgjör fyrir samkeppnishlutann og á það að vera þannig uppbyggt að auðvelt sé fyrir samkeppnisyfirvöld að bera saman rekstur hans og keppinauta hans. Gera á bæði rekstrar- og efnahagsreikning fyrir samkeppnishlutann þannig að skýr samanburður fái við sambærilega starfsemi annars staðar.

Í samkeppnisrétti er litið svo á að fyrirtæki með minna en 20% markaðshlutdeild geti ekki verið markaðsráðandi og fyrirtæki með 20-30% markaðshlutdeild í algjörum undantekningartilvikum. Þegar um opinberan rekstur er að ræða, verður þó að líta til þess fjárhagslega bakhjarls sem ríkið er. Því kann að vera eðlilegt að nota önnur viðmiðunarmörk en almennt er gert í samkeppnisreglum. Eðlilegt er að fjárhagsleg aðgreining eigi sér stað hjá opinberri stofnun, sem stundar samkeppnisrekstur, ef markaðshlutdeild þess rekstrar er allt að 15% eða ársvelta hans allt að 50 m.kr. Samkeppnisrekstur með annað hvort meiri markaðshlutdeild eða hærri ársveltu en að framan greinir skal aðskilinn frá öðrum rekstri stofnunarinnar á þann hátt sem segir í C)- lið.

C) Fjárhagslegur og stjórnunarlegur aðskilnaður

Þriðja leiðin er að aðskilja samkeppnishlutann algerlega frá annarri starfsemi stofnunarinnar, bæði fjárhagslega og stjórnunarlega, með því að stofna sérstaka einingu um hann og jafnvel sérstakt fyrirtæki. Þetta ber að athuga þegar samkeppnisreksturinn er orðinn verulegur hluti af starfsemi stofnunar og leiðandi gagnvart keppinautum.

Ef markaðshlutdeild samkeppnisrekstrarins er meiri en 15% eða ársvelta þess rekstrar meiri en 50 m.kr., verður vart undan því vikist að skilja hann frá öðrum rekstri stofnunar. Samkeppnisreksturinn er þá orðinn svo umsvifamikill að fjárhagsleg aðgreining er ekki talin nægjanleg heldur er einnig þörf á stjórnunarlegum aðskilnaði.

2.2.3. Kröfur samkeppnisyfirvalda

Leiðbeiningum þessum er einkum ætlað að fjalla um leið B hér að framan, þ.e. fjárhagslega aðgreiningu í rekstri og efnahag ríkisstofnana. Ákvarðanir samkeppnisyfirvalda hingað til um fjárhagslegan aðskilnað, eiga í meginatriðum einnig við um fjárhagslega aðgreiningu í rekstri ríkisstofnana. Hún hefur því eftirfarandi í för með sér:

- * Mynduð skal sérstök eining um samkeppnisreksturinn eða eftir atvikum hinn verndaða rekstur hafi það ekki þegar verið gert.
- * Í reikningshaldi stofnunar skal samkeppnisrekstur vera aðgreindur frá annarri starfsemi hennar. Hjá samkeppnisrekstrinum skal m.a. færa til gjalda ígildi tekju- og eignarskatts.
- * Uppgjör samkeppnishlutans skal taka mið af meginreglum laga um ársreikninga og skal það liggja fyrir opinberlega með sambærilegum hætti og almennt gerist.
- * Gera skal stofnefnahagsreikning þegar fjárhagsleg aðgreining á sér stað. Ef verndaði hlutinn leggur samkeppnisrekstrinum til eignir, skulu þær annað hvort yfirfærðar á markaðsverði eða á endurkaupsverði að frádregnum hæfilegum afskriftum.
- * Samkeppnisreksturinn skal árlega færa til gjalda og greiða markaðsvexti af stofnframlagi.
- * Óheimilt er verndaða rekstrinum að leggja fram fé til samkeppnisrekstrarins umfram upphaflegt stofnframlag eða greiða hugsanlegt tap af honum.
- * Ef samkeppnisrekstur og verndaður rekstur samnýta yfirstjórn, stoðdeildir, fasteignir, tölvuvinnslu eða annað, skal greiða fyrir það eins og um viðskipti milli óskyldra aðila sé að ræða. Ef markaðsverð liggur ekki fyrir skal miða við kostnaðarverð að viðbættri hæfilegri álagningu.

2.3. Hvað kostar rekstrareiningin?

2.3.1. Flokkun kostnaðar

Kostnaði má skipta í beinan kostnað og óbeinan. Beina kostnaðinn er unnt að tengja ákveðinni starfsemi með óyggjandi hætti. Dæmi um beinan kostnað geta verið laun, innkaup á vörum og þjónustu og viðgerðarkostnaður vegna tiltekinnar starfsemi. Óbeinn kostnaður við tiltekna starfsemi er kostnaður sem er sameiginlegur með öðrum rekstrarþáttum og er ekki unnt að heimfæra á ákveðna deild eða starfsemi innan stofnunar eða fyrirtækis með óyggjandi hætti. Dæmi um óbeinan kostnað getur verið kostnaður vegna yfirstjórnar, skrifstofuhalds, trygginga, rannsóknar- og þróunar, húsnæðis og fjárbindingar. Til þess að fá rétta mynd af heildarkostnaði við einstakar rekstrareiningar verður að leggja mat á hversu stóran hluta óbeina kostnaðarins hver eining á að bera og dreifa honum síðan á þær.

Með aukinni fyrirhöfn má skilgreina nær allan kostnað sem beinan kostnað. Hins vegar er spurning hversu mikið á að leggja á sig til þess að ná því fram. Ástæða þess að kostnaður er skilgreindur sem óbeinn kostnaður er að það borgar sig ekki að halda utan um hann sem beinan kostnað.

Þar sem starfsemi stofnana er mismunandi, er erfitt að finna eina einhlíta skilgreiningu á því hvernig stofnun skal meta kostnað af rekstrareiningum sínum. Aðalatriðið er að hún vanreikni ekki raunverulegan kostnað, þannig að rekstrareiningar hennar og keppinauta hennar séu samanburðarhæfar.

Kostnað má einnig flokka eftir tegundum kostnaðarliða, t.d. í launakostnað, efniskostnað, aðkeypta þjónustu o.fl.:

a) Vinnuafl

Kostnaður við vinnuafl eru laun starfsmanna, launatengd gjöld, þar á meðal lífeyrisðgjöld og kostnaður vegna ýmiss konar fríðinda og réttinda starfsmanna sem í gildi eru samkvæmt kjarasamningum viðkomandi starfsgreinar. Má þar t.d. nefna framlag í orlofssjóði, sjúkrasjóði og starfsmenntunarsjóði. Einnig kostnaður vegna fæðingarorlofs og veikinda.

Heimfæra þarf launakostnað á þá rekstrareiningu sem í hlut á hverju sinni. Þannig þarf að tryggja að ef starfsmaður vinnur bæði við það sem telst vera samkeppnisrekstur og það sem er ekki samkeppnisrekstur, þá verði kostnaðinum skipt hlutfallslega milli rekstrareininganna í samræmi við vinnustundafjölda á hvoru sviði. Þetta má gera með því að færa tímabókhald.

Ýmist má færa tímabókhald stöðugt og fyrir alla starfsmenn eða að taka úrtak, tímamæla það og alhæfa síðan fyrir heildina. Sé úrtaksleiðin farin, er rétt að endurtaka þá aðgerð með reglulegu millibili þannig að upplýsingarnar, sem miðað er við, séu jafnan sem réttastar.

Hjá hverjum starfsmanni er nokkur hluti vinnutíma það sem kalla mætti *óvirkan tíma*. Það er sá vinnutími sem fer í ýmsar tafir eða annað sem ekki verður með góðu móti heimfært á afmörkuð verkefni eða rekstrareiningu. Þetta jafngildir rýrnun í efniskostnaði. Gæta verður að því að óvirki tíminn sé greiddur af báðum sviðum rekstrarins, þ.e. bæði þeim sem er í samkeppni og þeim sem er ekki í samkeppni.

Reikna má út svokallaðan staðalkostnað vinnuafis pr. vinnustund og notast við hann í stað þess að reikna kostnað vegna hvers starfsmanns. Staðalkostnaður er áætlaður meðaltalskostnaður sem reiknaður er út frá reynslutölum. Sé staðalkostnaður notaður þarf að gæta þess að hann endurspegli kostnað vegna allra starfsmanna sem koma að umræddri starfsemi.

b) Efniskostnaður

Gæta þarf þess að færa á hverja rekstrareiningu þann efniskostnað sem henni tilheyrir. Það er allt frá ritföngum, ljósritun og símakostnaði til hráefniskostnaðar við framleiðslu. Reikna þarf hverri rekstrareiningu sinn hlut í rýrnun. Notast má við staðalkostnað við heimfærslu efniskostnaðar, svo framarlega sem hann byggist á reynslutölum.

c) Aðkeypt þjónusta

Kostnað vegna aðkeyptrar þjónustu á að vera aðgengilegt að heimfæra á einstakar rekstrareiningar. Ef svo er ekki ber að heimfæra kostnaðinn í þeim hlutföllum sem eru viðeigandi.

2.3.2 Heimfærsla kostnaðar

Vegna þess að ýmis aðföng fyrir starfsemi fyrirtækja og stofnana eru keypt inn sameiginlega, þarf að skipta kostnaði og heimfæra hann á rekstrareiningar í samræmi við notkun. Þetta er kallað að heimfæra kostnað. Við heimfærslu kostnaðar þarf að hafa þrennt í huga:

1. Hvaða grunn á að nota við heimfærslu kostnaðar?
2. Hvaða kostnaðarliði þarf að heimfæra á afmarkaðar rekstrareiningar?
3. Hvaða aðferðum á að beita við heimfærslu kostnaðarins?

Þessu verður reynt að svara hér á eftir.

Með *heimfærslugrunni* er átt við þær einingar í rekstri stofnunar sem notaðar eru sem mælikvarðar við heimfærslu kostnaðar. Sem dæmi má nefna að ef verið er að heimfæra kostnað við rekstur tölvukerfis á notendur þess, þá gæti heimfærslugrunnurinn t.d. verið fjöldi útstöðva, fjöldi útprentaðra blaðsíðna frá hverjum notanda eða fjöldi klukkustunda sem kveikt er á hverri útstöð. Við val á heimfærslugrunni verður að hafa í huga að orsakasamband sé á milli þess grunns sem er valinn er og kostnaðarins sem verið er að heimfæra. Nokkur dæmi um heimfærslugrunn eru eftirfarandi:

| <u>Kostnaðarliður</u> | <u>Heimfærslugrunnur</u> |
|------------------------|----------------------------|
| Rekstur húsnæðis | Fjöldi fermetra |
| Rekstur húsnæðis | Fjöldi starfsmanna |
| Mötuneyti | Fjöldi starfsmanna |
| Orkukostnaður | Fjöldi fermetra |
| Orkukostnaður | Fjöldi ljósa |
| Orkukostnaður | Fjöldi starfsmanna |
| Orkukostnaður | Fjöldi framleiddra eininga |
| Ræsting | Fjöldi fermetra |
| Ræsting | Fjöldi starfsmanna |
| Skjalavistun | Fjöldi innsendra erinda |
| Skjalavistun | Fjöldi málaflokka |
| Þvottur | Vigt |
| Þvottur | Fjöldi notenda |

Munur er á því að heimfæra raunverulegan og áætlaðan kostnað. Með því að heimfæra raunverulegan kostnað er mögulegt að tímabundin óhagkvæmni í rekstri eða óeðlilega hár kostnaður einstakra annarra rekstrareininga, valdi hærri kostnaði en ef miðað væri við áætlaðan kostnað, staðalkostnað. Notast má við staðalkostnað við aðgreiningu svo lengi sem hann endurspeglar kostnað eins og hann er að jafnaði.

Hvaða aðferð á að beita við heimfærslu kostnaðar, fer að miklu leyti eftir því hver megintilgangur aðgreiningarinnar er í hverju tilviki. Fyrr í þessum leiðbeiningum hefur komið fram að tilgangur fjárhagslegrar aðgreiningar geti verið margbreytilegur, t.d. að koma auga á sóun eða ákvarða söluverð. Við val á aðferðum til að heimfæra kostnað ber að hafa tilganginn að leiðarljósi.

Notkun á *áþreifanlegum mælikvörðum*, eins og hér að framan, er algeng. Slíkir mælikvarðar hafa þá kosti að þeir eru aðgengilegir og öllum skiljanlegir. Orsakasamhengi milli kostnaðarliðar og heimfærslugrunns þarf þó að vera nokkuð ljóst til að gagn sé af slíkum mælikvörðum. Einnig verður að hafa í huga að stofnanir eru mismunandi og því misjafnt hvað hentar hverri stofnun í þessu sambandi.

Þegar orsakasamhengi er óljóst má notast við annars konar aðferðir. Ein slík er að miða við söluverðmæti fullunninna afurða. Þær afurðir sem seljast fyrir hæst verð bera jafnframt stærsta hluta þess kostnaðar sem þarf að heimfæra. Galli þessarar aðferðar er augljóslega sá að það þarf að vera nokkuð ljóst hverjar áætlaðar tekjur verða af hverri afurð.

Önnur leið er að skipta sameiginlegum kostnaði í hlutfalli við hvernig annar kostnaður skiptist á milli rekstrareininga. Hjá mörgum ríkisstofnunum kann þetta að vera einfaldasta lausnin.

Þriðja leiðin er svo að skipta kostnaði eftir því hvernig viðbótarkostnaður verður til. Þannig er haldið aðgreindu hversu mikið sameiginlegur kostnaður hækkar þegar lagt er í viðbótarútgjöld. Dæmi: Ákveðið er að senda starfsmann til að heimsækja viðskiptavin. Síðar er ákveðið að úr því að starfsmaðurinn er á annað borð á ferðinni, þá skuli hann koma við hjá öðrum viðskiptavini sem er nálægt. Í þessu tilfelli er einungis viðbótarkostnaðurinn vegna ferðalagsins til seinni viðskiptavinarins færður sem kostnaður við að þjóna þeim viðskiptavini.

2.4. Er kostnaður stofnunar vantallinn?

Fjárhagsleg aðgreining í rekstri stofnunar hefur litla þýðingu ef ekki er tekið tillit til alls kostnaðar við rekstrareininguna sem verið er að afmarka. Í því sambandi verður að hafa í huga að ekki hefur allur kostnaður við rekstur stofnana verið færður til gjalda hjá þeim heldur hefur hann komið fram annars staðar hjá ríkinu.

Huga verður sérstaklega að eftirfarandi liðum, svo að marktækur samanburður fáiast milli samkeppnisrekstrar stofnunar og einkaaðila:

A. Stoðþjónusta

Rekstrareining í samkeppnisrekstri skal gjaldfæra hjá sér kostnað við alla stoðþjónustu, sem hún fær, sama hvort hún er innt af hendi innan stofnunar eða utan hennar. Hinn raunverulegi kostnaður rekstrareiningarinnar vegna stoðþjónustu verður þar með samanburðarhæfur við kostnað keppinauta.

Margar ríkisstofnanir njóta nú stoðþjónustu annarra ríkisstofnana án þess að þurfa að greiða fyrir hana. Má þar nefna fjárumsýslu, bókhald, endurskoðun, launavinnslu o.fl. Í mörgum tilfellum inna ríkisbókhald, Ríkisendurskoðun, ríkisféhirðir og starfsmannaskrifstofa fjármálaráðuneytis þessa þjónustu af hendi. Meta ber kostnað viðkomandi rekstrareiningar við þjónustuna í samráði við þessa aðila.

B. Uppbætur á lífeyri

Kostnaður ríkisins vegna lífeyrisskuldbindinga starfsmanna er í raun nokkru hærri en þau 6% af grunnlaunum sem færð eru til gjalda á ríkisstofnanir. Í heild nema lífeyrisgreiðslur u.þ.b. 15,5% af grunnlaunum nú og þar af greiðir ríkið um 11,5% en launþeginn 4%. Rekstrareiningum í samkeppnisrekstri ber því að gjaldfæra til viðbótar 5,5 % af grunnlaunum.

C. Kostnaður vegna fastafjármuna

Í A-hluta ríkissjóðs hafa varanlegir rekstrarfjármunir ekki verið eignfærðir og afskrifaðir með sama hætti og gert er á almennum markaði. Þeir hafa verið

færðir til gjalda á kaupári en mismunandi er hvort gjaldfært hefur verið á stofnunina sem nýtir þá eða á aðra liði í ríkisrekstrinum. Þá er mjög mismunandi hvort húsaleiga er færð til gjalda á stofnanir og hvort hún er færð á markaðsvirði eða ekki. Í mörgum tilfellum er í leiguverði ekki tekið tillit til kostnaðar við fjárbindingu, sem í raun er helsti kostnaðarliður við húsnæði miðað við núverandi raunvaxtastig. Fjárbindingarkostnaðurinn hefur því í mörgum tilvikum komið fram í hærri vaxtagjöldum hjá ríkissjóði en ekki í bókhaldi einstakra stofnana.

Unnt er að fara tvær leiðir til að sýna allan raunkostnað við húsnæði hjá rekstrareiningu sem á í samkeppni:

- a) Færa til gjalda leigu sem miðast við markaðsverð. Þetta á aðeins við þær stofnanir sem ekki eru í eigin húsnæði. Ef ekki er greidd markaðsleiga nú þegar, þarf að miða við leigu sem greitt er fyrir sambærilegt húsnæði á sambærilegum stað.
 - b) Færa til gjalda allan kostnað við að eiga húsnæði, þar á meðal afskriftir og fjárbindingarkostnað.
- * Afskriftir á húsnæði og öðrum varanlegum rekstrarfjármunum skulu taka mið af fyrningarreglum skattalaga. Varanlegir rekstrarfjármunir eru þá færðir til eignar, endurmetnir og afskrifaðir í bókhaldi samkeppnisrekstrarins á sama hátt og hjá einkafyrirtækjum. Nánar verður vikið að þessu í kafla um bókhald síðar í leiðbeiningunum.
 - * Kostnaður vegna fjárbindingar á að samsvara a.m.k. raunvöxtum ríkissjóðs af innlendum langtímalánum (nú um 5,5%). Þetta er í raun fórnarkostnaðurinn við að nýta ekki þá fjármuni, sem bundnir eru í viðkomandi fjárfestingu, til þess að greiða niður skuldir ríkisins.

D. Skattar

Stofnunum ber að greiða virðisaukaskatt af tekjum af samkeppnisrekstri en er heimilt að draga frá innskatt af kostnaði við þá starfsemi. Virðisaukaskattur á því ekki að hafa mikil áhrif á samanburð þessara rekstrareininga við einkaaðila.

Flest ríkisfyrirtæki og stofnanir þurfa ekki að greiða tekju- og eignarskatt. Til

Þess að fá fram eðlilegan samburð við einkaaðila, þurfa stofnanir að færa til gjalda á samkeppniseininguna þá fjárhæð sem samsvarar tekju- og eignarskatti.

Styðjast skal við sambærilegar reglur og keppinautar í sömu grein þurfa að lúta.

E. Arðgreiðslur

Fáum ríkisfyrirtækjum og stofnunum hefur hingað til verið gert að greiða arð til eigenda sinna líkt og einkafyrirtækjum. Eðlilegt er að ríkisfyrirtæki og samkeppnishluti stofnana skili eiganda sínum arði á sama hátt og einkafyrirtæki eigendum sínum.

Við aðgreiningu samkeppnisrekstrar frá annarri starfsemi stofnunar er myndaður efnahagsreikningur fyrir hann. Sé gert ráð fyrir að samkeppnisrekstrinum séu lagðar til eignir umfram skuldir, ber að líta á slíkt sem stofnframlag. Samkeppnisreksturinn skal síðan árlega færa til gjalda og greiða markaðsvexti af þessu stofnframlagi. Þetta er í raun arðgreiðsla til þess aðila er innir af hendi stofnframlagið, þó að gert sé ráð fyrir að hún verði gjaldfærð í þessu tilviki.

Gert er ráð fyrir að greiðslur samkeppnishluta stofnunar fyrir ofangreinda kostnaðarliði, sem hingað til hafa ekki verið gjaldfærðir hjá stofnunum, renni til annarrar starfsemi stofnunarinnar, a.m.k. fyrst um sinn. Kostnaður þessi verði gjaldfærður hjá samkeppnishlutanum en á móti komi tekjufærsla hjá annarri starfsemi. Hins vegar er ekki óeðlilegt að í framtíðinni verði stofnunum í samkeppnisrekstri gert að greiða öðrum ríkisstofnunum og ríkissjóði fyrir þessa liði.

2.5. Nýting bókhalds við fjárhagslega aðgreiningu

2.5.1 BÁR til nota við fjárhagslega aðgreiningu

Bókhalds- og áætlanagerfi ríkisins (BÁR) býður upp á mikla möguleika til að aðgreina fjárhagslega rekstur og efnahag einstakra verkefna eða deilda hjá ríkisstofnunum.

* Unnt er að koma á fjárhagslegri aðgreiningu hjá hverri stofnun, bæði í rekstri

og efnahag.

- * Unnt er að koma á fjárhagslegri aðgreiningu hjá einstökum deildum og/eða einstökum verkefnum innan stofnunar, bæði í rekstri og efnahag. Ekki skiptir máli hve mörg þau verkefni eru, hægt er að halda hverju verkefni fyrir sig aðgreindu.

Lyklakerfi BÁR býður upp á að nota allt að 14 tölustafi til að skipta stofnun upp í deildir, meginverkefni og undirverkefni. Tveir lykklar eru til þessara nota í BÁR, viðfangsefni, allt að 8 tölustafir, og verkþættir, allt að 6 tölustafir.

- a) Viðfangsefni skiptist upp í tvo hluta, yfirviðfangsefni sem er 3-4 stafir, og viðfangsefni, sem er 5-8 stafir.
 - * Yfirviðfangsefni, sem er fyrstu 3-4 stafir viðfangsefnis, er notað til að skipta stofnun upp í deildir eða meginverkefni.
 - * Viðfangsefni er notað til að skipta deildum eða meginverkefnum upp í verkefni, eitt eða fleiri. Þegar verið er að aðgreina samkeppnisrekstur stofnunar frá öðrum rekstri er hægt að gera það með því að hafa hann sem sérstaka deild eða með því að hafa hann sem sérstakt verkefni innan deildar.
- b) Verkþættir eru notaðir til að halda utan um verkefni innan stofnunar. Verkþættir eru að því leyti ólíkir viðfangsefnum að hægt er að nota þá þvert á deildir, þannig að þó að kostnaður vegna verkefnis verði til í mörgum deildum, þá er hægt að halda utan um heildarkostnað verkefnisins með verkþættinum. Dæmi um þetta er kostnaður við gerð ríkisreiknings hjá ríkisbókhaldi. Hann fellur til í tekju-, gjalda-, og efnahagsdeildum stofnunarinnar en haldið er utan um þennan eina kostnaðarlið með verkþætti, án þess að hreyfa við kostnaði einstakra deilda.

2.5.2 Vandamál stofnana í A-hluta ríkissjóðs

Vandamál sem koma upp við aðgreiningu í bókhaldi snerta ekki nema að litlu leyti sjálfst bókhaldskerfið, þ.e. hvort BÁR-kerfið er notað eða eitthvert annað kerfi.

Að vísu hafa komið upp vandamál vegna kerfa í vissum stofnunum við aðskilnað í rekstri. Þau vandamál tengjast aftur á móti ekki BÁR sem slíku heldur hliðarkerfum, sem skila síðan upplýsingum inn í BÁR.

Helstu vandkvæðin stafa hins vegar af mismunandi reikningsskilareglum

ríkisins og einkaaðila. Reikningsskilareglur A-hluta ríkissjóðs gera ráð fyrir að varanlegir rekstrarfjármunir séu gjaldfærðir við kaup stofnana á þeim. Þessu er öfugt farið í reikningsskilareglum einkafyrirtækja. Þegar við bætist að ætlast er til að stofnkostnaður stofnana sé skráður á sérstök viðfangsefni (sem byrja á tölustafnum 6 samkvæmt uppbyggingu lykla í bókhaldi ríkisins), þá er ljóst að samanburður á rekstri verður oft erfiður. Sama gildir um samanburð á efnahagsreikningum. Efnahagsreikningar A-hluta stofnana hafa aðeins sýnt peningalegar eignir og skuldir en ekki varanlega rekstrarfjármuni.

Lausn á þessu er sú að gera sérstakt uppgjör fyrir samkeppnisreksturinn þar sem varanlegir rekstrarfjármunir eru færðir til eignar og afskrifaðir með sama hætti og hjá einkafyrirtækjum. Hins vegar verði stofnunin í heild sinni gerð upp í ríkisreikningi á sama hátt og áður. Í báðum tilfellum er hægt að nota BÁR. Fyrir samkeppnisreksturinn eru þá notuð sérstök verknúmer og færslur sendar rafrænt inn í hefðbundna bókhaldið. Einhver viðbótarvinna skapast af þessu en skilar sér í betri upplýsingum um reksturinn.

BÁR býður upp á möguleika á sérstöku virðisaukaskattsuppgjöri fyrir einstök verkefni eða deildir.

2.5.3 Verkbókhaldskerfi

Verkbókhaldskerfi hentar stofnunum sem vinna að mörgum verkefnum og þurfa því að sundurliða kostnað sinn mikið.

Í verkbókhaldskerfi er safnað saman öllum kostnaði á verkefni og reikningar gerðir vegna þess. Vinna einstakra starfsmanna er skráð í kerfið og kostnaður við hana reiknaður eftir ákveðnum töxtum. Eins er hægt að skrá inn annan kostnað sem til fellur og ná þannig utan um allan kostnað verkefnisins. Með tengingu við fjárhagsbókhaldið er hægt að færa upplýsingar þar á milli.

Ríkisbókhald hefur ekki látið smíða svona verkbókhaldskerfi fyrir stofnanir ríkisins. Hins vegar er gert ráð fyrir að stofnanir geti notað tilbúin kerfi, sem eru á markaðnum og ríkisbókhald samþykkir.

2.5.4 Að finna út einingarkostnað

Þekking á einingakostnaði hjálpar stofnunum að greina kostnað við starfsemi sína og getur verið grunnur að gerð áætlana og gjaldskrár. Til þess að finna út

einingarkostnað þarf í einhverjum tilvikum sérkerfi. Unnt er að nota BÁR til að safna saman öllum fjárhagslegum upplýsingum, svo sem um launakostnað, og annan rekstrarkostnað. BÁR býður upp á mikla möguleika við að skipta þessum kostnaði upp á kostnaðarstaði eða verkefni, t.d. á deildir eða einstök verkefni innan deilda.

Hægt er að halda utan um einingafjölda í BÁR. Eins má nota Excel eða einföld forrit, sem búin eru til í gagnagrunni, til að halda utan um og reikna út einingarkostnað. Spurningin um það hvaða aðferð er notuð, snýst um stærð verkefnanna. Því stærri sem verkefnin eru, þ.e.a.s. eftir því sem einingafjöldi eykst eða fjöldi sjálfstæðra verkefna sem þarf að halda utan um, þeim mun viðameiri aðstoðartæki þarf. Ríkisbókhald aðstoðar við að koma upp kerfum til þessara nota.

2.6. Ráðgjöf og eftirlit

Leiðbeiningum þessum er ætlað að aðstoða stofnanir, sem eiga í samkeppnisrekstri, við að takast á við fjárhagslega aðgreiningu. Aðstæður eru hins vegar mismunandi hjá stofnunum og því er ekki unnt að fjalla hér um öll þau tilvik sem kunna að koma upp hjá þeim. Sumar stofnanir þurfa ef til vill litla aðstoð við að koma á fjárhagslegri aðgreiningu á meðan aðrar þarfnast frekari ráðgjafar. Ríkisbókhald veitir stofnunum aðstoð við fjárhagslega aðgreiningu í BÁR. Ef hins vegar er þörf á umfangsmikilli aðstoð við að greina kostnað og skipta honum á deildir, kann að vera eðlilegt að leita til ráðgjafa á almennum markaði, t.d. endurskoðenda.

Eftirlit með fjárhagslegri aðgreiningu hjá stofnunum í samkeppnisrekstri verður einkum í höndum þriggja aðila, Samkeppnisstofnunar, ríkisbókhalds og Ríkisendurskoðunar. Samkeppnisstofnun hefur eftirlit með að eðlileg samkeppni eigi sér stað á grundvelli samkeppnislaga, ríkisbókhald fylgist með hvernig staðið er að bókhaldi og Ríkisendurskoðun endurskoðar reikninga viðkomandi stofnana.

*Viðauki***Raunhæft dæmi um fjárhagslega aðgreiningu hjá stofnun**A. Forsendur:*Húsnæði stofnunarinnar:*

Stærð húsnæðis: 1000 fm

Húsnæði sem samkeppnishluti nýtir alfarið: 280 fm

Húsnæði sem nýtist alfarið annarri starfsemi: 390 fm

Sameiginlegt rými: 330 fm

Tilvik 1: Húsnæði er tekið á leigu:

Markaðsleiga á húsnæðinu: 600 kr. pr. fm á mánuði

Núverandi húsaleiga hjá ríkinu: 300 kr. pr. fm á mánuði

Tilvik 2: Húsnæði er í eigu stofnunar:

Byggingarkostnaður húsnæðisins á núvirði: 100 m.kr.

Aldur húsnæðis: 20 ár

Afskriftahlutfall húsnæðisins: 2 % af endurmetnum stofni

Fjárbindingarkostnaður ríkis á ári: 5,5% raunvextir

Starfsmenn og launakostnaður:

Fjöldi starfsmanna hjá stofnun: 30

Fjöldi starfsmanna hjá samkeppnishluta: 11

Fjöldi starfsmanna sem starfa alfarið við annað: 17

Fjöldi starfsmanna hjá yfirstjórn: 2

Grunnlaun starfsmanna hjá samkeppnishluta: 13 m.kr.

Grunnlaun starfsmanna hjá yfirstjórn: 3,7 m.kr.

Uppbætur á lífeyri sem % af grunnlaunum: 5,5%

Launakostnaður starfsmanna hjá samkeppnishluta: 24 m.kr.

"Ókeypis" stoðþjónusta sem samkeppnishlutinn hefur notið utan stofnunar:

Færsla bókhalds og greiðsluþjónusta (ríkisbókhald og ríkisféhirðir): 250 þús.kr.

Reikningsskil og endurskoðun (ríkisbókhald og Ríkisendurskoðun): 250 þús.kr.
 Launavinnsla og launamál (starfsmannaskrifstofa fjármálaráðuneytis): 200 þús.kr.

Hér er gert ráð fyrir að þeir ríkisaðilar sem veita þjónustuna meti hana og verðleggi.

Sameiginlegur kostnaður sem ekki hefur verið heimfærður á deildir:

Bifreiðakostn., ræstingar, tryggingar o.fl.: 3,8 m.kr.

Skrifstofu- og stjórnunarkostnaður (þ.á m. laun vegna yfirstjórnar): 7,5

Hvort tveggja er kostnaður sem hvorki hefur verið unnt að heimfæra alfarið á samkeppnishlutann né alfarið á aðra starfsemi.

Annað:

Stofnframlag í formi véla og tækja (heildareign samkeppnishluta): 10 m.kr.

Arður af stofnframlagi: 10%

Afskriftahlutfall tækja og véla: 15%

Eignarskattsprósenta: 1,2% + 0,25% eignarskattsauki = 1,45%

Tekjuskattsprósenta: 33% (eins og hjá hlutafélögum)

Álag á þjónustu, sem er sameiginleg með annarri starfsemi stofnunar: 10%

Tekjur samkeppnishlutans: 45 m.kr.

Beinn kostnaður samkeppnishluta annar en launakostnaður og húsaleiga: 8 m.kr.

Til einföldunar hefur hér verið gert ráð fyrir að skipting á sameiginlegum kostnaði sé eftirfarandi:

Samkeppnishluti: 40%

Önnur starfsemi: 60%

B. Ófullnægjandi mat á afkomu samkeppnishlutans:

Við fyrstu sýn kynni einhver að halda að eftirfarandi yfirlit gæfi glögga mynd af kostnaði og tekjum stofnunarinnar, þ.á m. samkeppnishlutans (í milljónum króna):

| | Sameiginl. kostn. | Sam- keppni | Ekki sam- keppni | Stofnun samtals |
|--|----------------------|----------------|---------------------|--------------------|
| Sértekjur | | 45,0 | 2,0 | 47,0 |
| Framlag ríkisins | | | 45,0 | 45,0 |
| Fjármögnun alls | | 45,0 | 47,0 | 92,0 |
| Laun (án yfirstjórnar) | | 24,0 | 34,0 | 58,0 |
| Ýmis beinn kostnaður | | 8,0 | 11,1 | 19,1 |
| Húsaleiga | 1,2 | 1,0 | 1,4 | 3,6 |
| Bifreiðakostn., tryggingar o.fl. | 3,8 | | | 3,8 |
| Skrifst.- og stjórn.kostn. þ.m.t. laun | 7,5 | | | 7,5 |
| Gjöld samtals | 12,5 | 33,0 | 46,5 | 92,0 |
| Mismunur | -12,5 | 12,0 | 0,5 | 0,0 |

Við nánari skoðun kemur í ljós að matið á kostnaði samkeppnishlutans er ófullnægjandi. Á samkeppnishlutann hafa aðeins verið færðir liðir sem unnt er að heimfæra á hann með óyggjandi hætti. Það mat á afkomu samkeppnisrekstrarins að hann skili 12 m.kr. hagnaði, fær ekki staðist eins og fram kemur í lið C.

C. Hvað vantar í matið á afkomu samkeppnishlutans?:

Eftirfarandi vantar í lið B um mat á afkomu samkeppnishlutans (í milljónum króna):

| | | |
|------------------------------|-----|--|
| Vanreiknuð húsaleiga | 2,0 | |
| Uppbætur á lífeyri | 0,8 | |
| Stoðþjónusta utan stofn. | 0,7 | |
| Skrifstofu- og stjórn.kostn. | 3,3 | |
| Ýmis sameiginlegur kostn. | 1,7 | |
| Afskriftir véla og tækja | 1,5 | Viðbótarkostnaður 10 m.kr. fyrir skatta og arðgreiðslur. Hagnaður 2,0 m.kr. f. skatta og arðgr. |
| Tekju- og eignarskattur | 0,8 | |
| Arður | 1,0 | |
| Raunverulegur hagnaður | 0,2 | |

Eins og getið er fyrr í leiðbeiningunum ber að færa vantalinna kostnað á samkeppnisreksturinn en á móti þarf að færa sértekjur á aðra starfsemi stofnunarinnar. Þetta má sjá á eftirfarandi heildaryfirliti yfir stofnunina (í milljónum króna):

| | Samkeppni | Ekki samk. | Stofnun samt. |
|--|-----------|------------|---------------|
| Sértekjur | 45,0 | 2,0 | 47,0 |
| Framlag ríkisins | | 45,0 | 45,0 |
| Sértekjur frá samkeppnisrekstri | | | 6,8 |
| Uppbætur á lífeyri | | 0,8 | |
| Stoðþjónusta utan stofnunar | | 0,7 | |
| Húsaleiga | | 1,5 | |
| 10% álag á skrifst. og stjórn.kostnað | | 0,3 | |
| 10% álag á bifr.kostn., tryggingar o.fl. | | 0,2 | |
| Afskriftir | | 1,5 | |
| Ígildi tekju- og eignarskatts | | 0,8 | |
| Ígildi arðs | | 1,0 | |
| Fjármögnun samtals | 45,0 | 53,8 | 98,8 |

| | Samkeppni | Ekki samk. | Stofnun samt. |
|---|-----------|------------|---------------|
| Laun (án yfirstjórnar) | 24,0 | 34,0 | 58,0 |
| Uppbætur á lífeyri | 0,8 | | 0,8 |
| Ýmis beinn kostnaður | 8,0 | 11,1 | 19,1 |
| Stoðþjónusta utan stofnunar | 0,7 | | 0,7 |
| Húsaleiga | 3,0 | 2,1 | 5,1 |
| Bifreiðakostn, tryggingar o.fl. | 1,7 | 2,3 | 4,0 |
| Skri.- og stj.kostn. (m.a. laun yfirstj.) | 3,3 | 4,5 | 7,8 |
| Afskriftir | 1,5 | | 1,5 |
| Ígildi tekju- og eignarskatts | 0,8 | | 0,8 |
| Ígildi arðs | 1,0 | | 1,0 |
| Gjöld samtals | 44,8 | 54,0 | 98,8 |
| Mismunur | 0,2 | -0,2 | 0,0 |

D. Efnahagsreikningur samkeppnishluta:

Sé gengið út frá lið C um afkomu samkeppnishlutans, verður efnahagsreikningur hans í lok tímabilsins eftirfarandi (í milljónum króna):

Eignir:

| | |
|----------------|-----|
| Veltufjármunir | 1,7 |
| Vélar og tæki | 8,5 |

Skuldir og eigið fé:

| | |
|----------|------|
| Eigið fé | 10,2 |
|----------|------|

E. Skýringar á útreikningum:* *Vanreiknuð húsaleiga:*

Húsaleiga samkeppnishlutans er 600 kr. pr. fm x 12 mán. x $(280+0,4 \times 330)$ = 3,0 m.kr. Leiga reiknuð áður var 300 kr. pr. fm x 12 mán x 280 fm = 1 m.kr. Mismunurinn er 2 m.kr.

Í dæminu hér að ofan er gengið út frá því að húsaleiga sé reiknuð, sbr. tilvik 1 í forsendum.

Ef gengið væri út frá tilviki 2, þ.e. að húsnæði væri í eigu stofnunar, mætti fara þá leið að reikna allan húsnæðiskostnað samkeppnishlutans, þ.á m. afskriftir og fjárbindingarkostnað. Afskriftir eru þá $0,02 \times 100$ m.kr. x $(280+0,4 \times 330)/1000 = 0,8$ m.kr. en fjárbindingarkostnaður $0,055 \times 100$ m.kr x $(280+0,4 \times 330)/1000 = 2,3$ m.kr.

* *Uppbætur á lífeyri:*

Árleg grunnlaun vegna samkeppnisstarfsemi x það hlutfall sem ríkissjóður greiðir aukalega. Grunnlaun vegna samkeppnisstarfsemi eru 13 m.kr. + $(0,4 \times 3,7)$ vegna yfirstjórnar = 14,5 m.kr. Uppbætur á lífeyri eru því $14,5 \times 0,055 = 0,8$ m.kr.

* *Bifreiðakostn., ræstingar, tryggingar o.fl:*

Alls er kostnaðurinn 3,8 m.kr. fyrir stofnunina en samkeppnishlutinn ber 40% hans eða 1,5 m.kr. Við bætist síðan 10% álag (0,2 m.kr.), þannig að kostnaður samkeppnishlutans er metinn 1,7 m.kr.

* *Skrifstofu- og stjórnunarkostnaður:*

Gert er ráð fyrir að kostnaður vegna yfirstjórnar og skrifstofuhalds (þar af launakostnaður vegna tveggja starfsmanna að fjárhæð 5 m.kr.) sé í allt 7,5 m.kr. hjá stofnun. Hér er gert ráð fyrir að samkeppnishlutinn eigi að bera 40% þess kostnaðar eða 3,0 m.kr. Við bætist 10% álag (0,3 m.kr.), þannig að kostnaður samkeppnishlutans er metinn 3,3 m.kr.

* *Afskrift véla og tækja:*

0,15 x 10 m.kr. = 1,5 m.kr.

* *Tekju- og eignarskattur:*

Tekjuskattur er 0,33 x 2 m.kr. = 0,660 m.kr. Eignarskattur er 0,0145 x 10 m.kr = 0,145 m.kr. Tekju- og eignarskattur er því samtals um 0,8 m.kr.

* *Arður:*

0,1 x 10 m.kr. = 1 m.kr.

* *Efnahagsreikningur:*

Í upphafi var stofnframlag í formi véla og tækja = 10 m.kr. Á árinu námu afskriftir 1,5 m.kr. en 0,2 m.kr. bættust við eigið fé á árinu. Mismunur á 10,2 m.kr. (eigið fé) og 8,5 m.kr. (vélar og tæki) kemur hér fram í aukningu veltufjármuna að fjárhæð 1,7 m.kr.1.