



Cand.merc.aud.  
Kandidatafhandling  
Aarhus BSS, Aarhus Universitet

**Forfatter**  
Casper Østergaard Jensen  
201408093

**Vejleder**  
Prof., Ph.D. Frank Thinggaard

## **Regnskabsregulering for statsanerkendte museer**

*En afklaring af gældende ret for de statsanerkendte museers regnskabsaflæggelse med fokus på reguleringens konsekvenser for behandlingen af fast ejendom*

Aarhus BSS, Aarhus Universitet  
Institut for Økonomi  
Juni 2021

**Denne afhandling består af:**  
126.726 anslag (inkl. mellemrum) + 6 figurer á 800 anslag  
= 131.526 anslag i alt

## **Abstract**

This master thesis aims to establish, which accounting regulation the Danish state-recognized museums are governed by. This research question has been developed as an initial review of museums' annual reports identified a variation in the standards of accounting used by the museums in the preparation of their annual reports.

An empirical study of the annual reports of 46 state-recognized museums has been conducted in order to determine the extent of the initial identified variation in the applied standards of accounting. The study revealed that the 46 museums collectively prepare their annual reports in accordance with 11 different sets of accounting standards. These sets of standards are combined in different ways, which in total gives 21 different suggestions on which accounting regulations the museums are governed by. The empirical study also revealed that the variation in applied standards of accounting results in the museums applying 14 different principles of property valuation.

The empirical study confirmed the findings of the initial review of the museums' annual reports. This indicates that there is a general confusion amongst the museums regarding which accounting regulation the museums are governed by. This general confusion is not desirable as it contains an inherent risk of the museums not being compliant with the accounting requirements required by law. Furthermore, this confusion also seems to be present amongst the external auditors as none of the reviewed annual reports did contain a qualified opinion regarding non-compliance with the applicable law and regulation.

The uncovering of the significant variation in the museums' applied accounting standards led to an investigation of which accounting regulation the museums actually are governed by. This investigation has been conducted using legal research methodology in order to establish what is to be considered the regulation in force. The investigation shows the state-recognized museums' financial reporting is regulated by the Operating Grants executive order art. 10-12, and the Danish Financial Statements Act, where the museums at least must comply with the requirements of reporting class A. The museums are thus governed by two different sets of regulations. This led to an investigation on how the interaction between these regulations affects the museums financial reporting.

It is assumed that the confusion regarding, which accounting regulation the museums are governed by can be attributed to the fact that the museums in general are regulated by several laws and supplementary executive orders. Furthermore, it is also presumed that the confusion can be attributed to the fact that the museums, due to their cultural purpose and public subsidy financing, differ considerably from ordinary commercial enterprises. It is therefore not immediately evident that the museums are also governed by the Danish Financial Statements Act, where the museums at least must comply with the requirements of reporting class A.

It is therefore recommended that the public authorities, including the Danish Business Authority and the Agency for Culture and Palaces, releases an instruction detailing, which accounting regulation the museums are governed by. The aim of this instruction should be to ensure that the museums' annual reports are presented in accordance with the accounting regulations in force. Furthermore, the instruction should also aim to ensure that the annual reports become clearer and more informative for the external users.

## Indholdsfortegnelse

1. Indledning .....	5
1.1. Problemformulering .....	6
1.2. Afgrænsning .....	7
1.3. Metodologi .....	9
1.3.1. Forskningsparadigme .....	9
1.3.2. Forskningstilgang .....	10
1.3.3. Metodevalg .....	11
1.3.4. Forskningsstrategi .....	11
1.3.5. Tidshorisont .....	12
1.3.6. Dataanalyse .....	12
2. Det danske museumslandskab .....	14
2.1. Lovgivning på museumsområdet .....	14
2.1.1. Museumsloven .....	14
2.1.2. Driftstilskudsloven .....	15
2.1.3. Museumsbekendtgørelsen .....	16
2.1.4. Driftstilskudsbekendtgørelsen .....	16
2.1.5. Projekt- og aktivitetstilskudsbekendtgørelsen .....	16
2.2. Museumsstrukturen .....	17
2.2.1. Statslige myndigheder .....	18
2.2.2. Statslige museer .....	18
2.2.3. Statsanerkendte museer .....	18
2.2.4. Ikke-statsanerkendte museer .....	23
2.2.5. Kommuner .....	23
2.3. Opgaver og ansvarsfordeling .....	23
2.4. Økonomi .....	24
2.4.1. Driftstilskud .....	24
2.4.2. Udviklingstilskud .....	25
2.4.3. Kulturaftaler .....	25
2.4.4. Egenindtjening .....	26
2.4.5. Tilsyn .....	26
2.5. De primære interessenter .....	29
2.5.1. Myndigheder .....	30
2.5.2. Besøgende .....	30
2.5.3. Andre institutioner .....	31

2.5.4. Fonde, sponsorer og private bidragsydere .....	31
2.5.5. Leverandører .....	31
2.5.6. Sekundære interessenter .....	32
3. Empirisk undersøgelse af museumsregnskaber .....	33
3.1. Populationen.....	33
3.2. Anvendte regelsæt .....	34
3.3. Regnskabsmæssig behandling af fast ejendom .....	38
4. Museumslovgivningens regnskabskrav .....	43
4.1. Museumsbekendtgørelsen .....	43
4.2. Driftstilskudsbekendtgørelsen .....	44
5. Er de statsanerkendte museer omfattet af årsregnskabsloven?.....	47
6. Regnskabsaflæggelse for statsanerkendte museer .....	54
6.1. Generalklausul.....	54
6.2. Årsregnskabet's bestanddele og indhold .....	58
6.2.1. Ledespåtegning.....	59
6.2.2. Ledelsesberetning .....	59
6.2.3. Revisionspåtegning .....	60
6.2.4. Anvendt regnskabspraksis .....	60
6.2.5. Resultatopgørelse.....	61
6.2.6. Balance.....	63
6.2.7. Noter .....	63
6.3. Regnskabsmæssig behandling af fast ejendom .....	65
7. Harmonisering af museumsregnskaberne.....	68
8. Konklusion .....	71
9. Litteratur .....	76
9.1. Bøger .....	76
9.2. Love, bekendtgørelser og lovbemærkninger .....	77
9.3. Hjemmesider .....	80
A. Bilag.....	87
A.1. Empiri.....	87
A.2. Interviewguide til interviewet med Slots- og Kulturstyrelsen .....	88
A.3. Interview med Slots- og Kulturstyrelsen.....	91

# 1. Indledning

Det første danske museum kan spores tilbage til 1621, hvor Ole Worm påbegyndte opbygning af Museum Wormianum (Slots- og Kulturstyrelsen, 2020). Danmark har således en lang tradition for museumsvirksomhed, og det skorter derfor ikke på litteratur vedrørende den danske museumssektor (Hjorth-Andersen, 2007). Denne litteratur er imidlertid af enten historisk eller museologisk karakter, og det må derfor betragtes som begrænset, hvad der er forfattet om de statsanerkendte museer indenfor regnskabslitteraturen. Det er derfor hensigten med nærværende afhandling at bidrage til dette område ved at belyse regnskabsreguleringen for de statsanerkendte museer.

Det eksterne regnskab som samfundsaktivitet omhandler kommunikation af finansiell og anden information, der er væsentlig i økonomiske beslutningsprocesser (Elling *et al.*, 2019). Såfremt denne kommunikationsproces skal lykkes, fordres det, at såvel regnskabsaflægger som -bruger er bekendte med både den regulering og den begrebsverden, der anvendes ved regnskabsaflæggelsen (Elling *et al.*, 2019). Denne kommunikationsproces synes imidlertid udfordret på museumsområdet, idet en gennemgang af årsregnskaberne for de statsanerkendte museer har afdækket en væsentlig variation i de regelsæt, som museerne udarbejder deres årsregnskaber efter.

Denne væsentlige variation i de regelsæt, som museerne udarbejder deres årsregnskaber efter, må fortolkes som, at der eksisterer en generel uklarhed i forhold til, hvilken regnskabsmæssig regulering de statsanerkendte museer er underlagt. Denne generelle uklarhed er fra et samfundsmæssigt perspektiv ikke hensigtsmæssig, idet de statsanerkendte museer årligt modtager betydelige tilskud fra det offentlige. Museerne modtager således årligt samlet set 430 mio. kr. fra Kulturministeriet og 680 mio. kr. fra deres respektive hjemkommuner (KL, s.d.).

Idet de statsanerkendte museer i overvejende grad finansieres af offentlige midler, fordrer dette en vis forvaltningsmæssig kontrol af museerne. Denne forvaltningsmæssige kontrol af museerne omfatter blandt andet regler vedrørende regnskab og revision, der er fastsat ved lov. Det er derfor uhensigtsmæssigt, at der tilsyneladende foreligger en generel uklarhed om, hvilken regnskabsmæssig regulering, museerne er underlagt. Denne uklarhed

betyder, at der foreligger en betydelig risiko for, at museerne ikke efterlever de regnskabsmæssige krav, der fordres af lovgivningen.

Endelig synes denne uklarhed vedrørende den regnskabsmæssige regulering for de statsanerkendte museer også at udstrække sig til revisorkredse. Der er således ved gennemgangen af museernes årsregnskaber, til trods for den betydelig variation i de regelsæt som museerne udarbejder deres årsregnskaber efter, ikke konstateret revisionspåtegninger med modificerede konklusioner eller forbehold vedrørende brud på lovgivningen. Såfremt revisor ikke modificerer sin konklusion og tager forbehold for eventuelle brud på lovgivningen, kan dette være ansvarsudløsende (Langsted *et al.*, 2013).

Dette afføder således et væsentligt behov for at få klarlagt, hvilken regulering, der udgør gældende ret for de statsanerkendte museers regnskabsaflæggelse.

## 1.1. Problemformulering

Nærværende afhandling vil derfor belyse, hvilken regulering, der er gældende ret for de statsanerkendte museers regnskabsaflæggelse med fokus på behandlingen af fast ejendom. Denne problemstilling søges belyst ved besvarelsen af følgende underspørgsmål:

1. Hvilke regelsæt er de statsanerkendte museer omfattet af i henhold til lovgivningen på museumsområdet?
2. Hvilke regelsæt aflægger de statsanerkendte museer årsregnskab efter i praksis, og hvordan udmønter museernes valg af regnskabspraksis sig i forhold til måling af fast ejendom?
3. Hvilken regulering skal museerne anvende til udfylde den brede regnskabsramme, der er fastsat i særlovgivningen på museumsområdet, og hvilken betydning har sammenspillet mellem særlovgivningen og den generelle regulering for indholdet af museernes årsregnskaber?

4. Hvilken holdning har Slots- og Kulturstyrelsen til variationen i museernes anvendte regnskabspraksis, og hvilke tiltag kan indføres med henblik på at harmonisere museernes regnskabsaflæggelse?

## 1.2. Afgrænsning

Da omfanget af nærværende afhandling ikke tillader en behandling af alle regnskabsmæssige og juridiske forhold vedrørende de statsanerkendte museers årsregnskaber, er der blevet foretaget en række afgrænsninger i forhold til afhandlingens indhold. I nærværende kapitel beskrives og begrundes disse afgræsningsvalg.

Nærværende afhandling omhandler alene statsanerkendte museer, hvorfor der allerede i afhandlingens problemformulering er foretaget en afgrænsning i forhold til øvrige museumstyper. Denne afgrænsning er en konsekvens af den museumsfaglige tradition, hvor der i hovedtræk sondres mellem museer, der er omfattet af museumsloven, og museer der ikke er omfattet af museumsloven (Slots- og Kulturstyrelsen, 2019). Museumsloven sondrer yderligere mellem statslige museer og statsanerkendte museer, hvor statslige museer er statsejet, og statsanerkendte museer er statsstøttet.

De statsanerkendte museer kan i henhold til museumslovens § 14, stk. 1, nr. 1 være kommunalt, selvejende, eller ejet af en forening, hvis formål er museets drift. Det er imidlertid påset ved en gennemgang af regnskaberne og vedtægterne for 46 statsanerkendte museer, at museerne fortrinsvist er organiseret som selvejende institutioner. Nærværende afhandling behandler derfor af omfangsmæssige årsager alene det lovmæssige grundlag for selvejende institutioner. Denne afgrænsning vil hovedsageligt have betydning ved redegørelsen for museernes selskabsretlige klassifikation og gennemgang af regnskabs- og tilsynsbestemmelserne i driftstilskudsbekendtgørelsen, idet bekendtgørelsens bestemmelser er struktureret efter tilskudsmodtagerens juridiske organisationsform.

Nærværende afhandling behandler alene ejendomme, der anvendes i forbindelse med museernes drift. Afhandlingen behandler således ikke ejendomme, der indgår i museets samling eller besiddes med videresalg for øje.



Det anses ikke for at være relevant at betragte de statsanerkendte museer i en skatteretlig kontekst, idet museerne er omfattet af skattefrihed. Dette følger af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 5, hvorefter offentligt tilgængelige museer, såfremt disse er selvejende institutioner og indtægterne alene kan anvendes til museets formål, er undtaget fra skattepligt. Endvidere er museerne ikke omfattet af fondsbeskatningsloven, idet museerne er undtaget fra fondslovgivningen, der omfatter lov om erhvervsdrivende fonde, jf. lovbekendtgørelse nr. 984 af 20. september 2019, og lov om visse fonde og foreninger, jf. lovbekendtgørelse nr. 2020 af 11. december 2020. I henhold til § 1, stk. 4, nr. 6 i lov om visse fonde og foreninger omfatter loven ikke selvejende institutioner, der som vilkår for tilskud fra det offentlige er undergivet tilsyn og økonomisk kontrol af en offentlig myndighed efter anden lovgivning eller bestemmelser udstedt i henhold til anden lovgivning. Det fremgår af lovbemærkningerne, at hensigten med denne bestemmelse er undtage selvejende institutioner, der modtager offentlige tilskud som følge af varetagelsen af opgaver af offentlig karakter, fra fondslovgivningen (Justitsministeriet, 1991). Lovbemærkningerne fremhæver endvidere museer som institutioner, der er omfattet af undtagelsesbestemmelsen (Justitsministeriet, 1991). Det bemærkes, at der forefindes en tilsvarende undtagelsesbestemmelse i § 3, stk. 1, nr. 4 i lov om erhvervsdrivende fonde, hvorefter loven ligeledes ikke finder anvendelse på statsanerkendte museer. Det må således udledes, at statsanerkendte museer ikke er omfattet af fondslovgivningens anvendelsesområde, idet museerne i henhold til museumsloven og driftstilskudsloven som vilkår for modtagelsen af offentlige tilskud er undergivet tilsyn af Slots- og Kulturstyrelsen samt museets offentlige hovedtilskudsyder.

Kulturministeriet har den 4. marts 2021 offentliggjort en revideret udgave af museumsbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 333 af 25. februar 2021. Denne bekendtgørelse trådte i kraft den 5. marts 2021 og erstatter således den tidligere museumsbekendtgørelse, jf. bekendtgørelse nr. 461 af 25. april 2013. Bekendtgørelsen fra 2021 indeholder nye krav og retningslinjer vedrørende blandt andet museernes indberetning af budget- og regnskabsoplysninger til Slots- og Kulturstyrelsen samt nye krav vedrørende regnskab og revision ved større forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser. De nye regnskabs- og revisionskrav må anses som en konsekvens af Rigsrevisions beretning nr. 14/2017, hvori statsrevisorerne udtalte kritik af Slots- og Kulturstyrelsens forvaltning af de

arkæologiske undersøgelser (BDO, 2021). Nærværende afhandling behandler imidlertid ikke museumsbekendtgørelsen fra 2021 yderligere, idet der på tidspunktet for tilblivelsen af nærværende afhandling alene foreligger empiri og praksis efter bekendtgørelsen fra 2013. Dette betyder, at afhandlingens henvisninger til museumsbekendtgørelsen således vedrører bekendtgørelsen fra 2013, medmindre der udtrykkeligt henvises til museumsbekendtgørelsen fra 2021.

Idet de statsanerkendte museer som følge af deres statsanerkendelse modtager betydelige tilskud fra det offentlige, herunder Kulturministeriet og museernes respektive hjemkommuner (KL, s.d.), fordrer dette en vis forvaltningsmæssig kontrol af museerne. Denne forvaltningsmæssige kontrol omfatter blandt andet regler vedrørende regnskab og revision, der er fastsat ved lov. Nærværende afhandling behandler imidlertid af omfangsmæssige hensyn alene de regnskabsmæssige krav, der fordres af lovgivningen.

### **1.3. Metodologi**

Nærværende kapitel indeholder en beskrivelse af afhandlingens videnskabsteoretiske og metodiske tilgang. Kapitlet tager udgangspunkt i det såkaldte research onion, der er udviklet af *Sunders et al.* (*Sunders et al.*, 2016). Det såkaldte research onion består af seks elementer, der alle skal overvejes i forbindelse med udviklingen af det forskningsdesign, der anvendes ved besvarelsen af forskningsspørgsmål (*Sunders et al.*, 2016).

Formålet med nærværende afhandling er at undersøge, hvilken regulering, der er gældende ret for de statsanerkendte museers regnskabsaflæggelse. Afhandlingens forskningsdesign, der anvendes til at belyse denne problemstilling, er et produkt af de seks elementer, der indgår i det såkaldte research onion. Disse seks elementer beskrives i de følgende afsnit.

#### **1.3.1. Forskningsparadigme**

Det første element i det såkaldte research onion er forskningsparadigmet, hvilket kan beskrives som et system af opfattelser og antagelser om vidensudvikling (*Sunders et al.*, 2016). I nærværende afhandling består denne vidensudvikling i besvarelsen af

afhandlingens problemstillingen, idet besvarelsen af denne bidrager til belyse et uklart område vedrørende de statsanerkendte museers regnskabsaflæggelse.

Det såkaldte research onion sonder mellem fem primære forskningsparadigmer. Disse fem paradigmer er positivisme, interpretivisme, kritisk realisme, postmodernisme og pragmatisme (Sunders *et al.*, 2016). Disse paradigmer differentierer sig fra hinanden ved deres ontologiske, epistemologiske og aksiologiske antagelser. De ontologiske antagelser omhandler måden, hvorpå et forskningsobjekt betragtes og studeres (Sunders *et al.*, 2016). De epistemologiske antagelser omhandler, hvad der anses som acceptabel, valid og legitim viden (Sunders *et al.*, 2016). De aksiologiske antagelser omhandler omfanget og måden, hvorpå værdier og etik påvirker forskningsprocessen (Sunders *et al.*, 2016).

Nærværende afhandling er baseret på et pragmatisk forskningsparadigme, idet forskningsspørgsmålet har været styrende for forskningsdesignet (Sunders *et al.*, 2016). Forskningsspørgsmålet er opstået, da det i praksis er påset, at der er variation i de regelsæt, som museerne aflægger årsregnskab efter. Afhandlingen har derfor til formål at belyse, hvad der er gældende ret for museernes regnskabsaflæggelse. Dette forskningsspørgsmål besvares ved at anvende det forskningsdesign, der bedst understøtter tilvejebringelsen af et praktisk anvendeligt forskningsresultat.

### **1.3.2. Forskningstilgang**

Det andet element i det såkaldte research onion er forskningstilgangen, hvor der traditionelt sondres mellem deduktion og induktion (Sunders *et al.*, 2016). Disse forskningstilgange anvendes til producere og opnå viden (Andersen, 2019).

Nærværende afhandling anvender en empirisk-induktiv tilgang, hvor afhandlingens problemstilling er identificeret ved en empirisk undersøgelse af de statsanerkendte museers årsregnskaber. Denne empiriske undersøgelse påviste en betydelig variation i de regelsæt, der anvendes på tværs af museerne ved regnskabsaflæggelsen, hvilket har affødt forskningsspørgsmålet.

### **1.3.3. Metodevalg**

Det tredje element i det såkaldte research onion er metodevalg, hvor der sondres mellem mono-method og multi-method. Mono-method er kendetegnet ved, at der anvendes én dataindsamlingsmetode, og ved multi-method anvendes der flere dataindsamlingsmetoder (Sunders *et al.*, 2016). Den indsamlede data kan enten være kvantitativ eller kvalitativ. Såfremt der både indsamles kvantitative og kvalitative data, betegnes dette som mixed method (Sunders *et al.*, 2016).

Nærværende afhandling anvender en kvantitativ multi-method tilgang til dataindsamlingen, idet der både indsamles data ved en empirisk undersøgelse af museernes anvendte regnskabspraksis samt ved et semi-struktureret interview med Slots- og Kulturstyrelsen, der forvalter lovgivningen på museumsområdet. Interviewet med Slots- og Kulturstyrelsen har til formål at belyse styrelsens holdning til variationen i museernes regnskabspraksis samt afdække, hvad styrelsen anser som gældende ret for museernes regnskabsafregning.

Den empiriske undersøgelse af de statsanerkendte museers årsregnskaber tager udgangspunkt i Slots- og Kulturstyrelsens offentligt tilgængelige oversigt over de danske statsanerkendte museer. I henhold til denne liste har Danmark på tidspunktet for tilblivelsen af nærværende afhandling 97 statsanerkendte museer (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021). Det bemærkes imidlertid, at disse museer fortrinsvist er juridisk organiseret som selvejende institutioner. Dette betyder, at museerne ikke er pligtige til at offentliggøre deres årsregnskaber (Wivel, 2021). Det har derfor ikke været muligt at gennemgå regnskaberne for alle 97 statsanerkendte museer, hvorfor nærværende afhandling alene er baseret på de 46 årsregnskaber, der er offentligt tilgængelige.

### **1.3.4. Forskningsstrategi**

Det fjerde element i det såkaldte research onion er forskningsstrategi, hvilket omfatter, hvorledes der indsamles data til brug for besvarelsen af forskningsspørgsmålet (Sunders *et al.*, 2016).

Nærværende afhandling anvender et semi-struktureret interview til at indsamle primærdata samt såkaldte arkiv- og dokumentundersøgelser til at indsamle sekundærdata. De sekundære datakilder omfatter årsregnskaber, love, lovbemærkninger, bekendtgørelser samt regnskabsfaglig og juridisk litteratur. De primære og sekundære datakilder anvendes i forening til at belyse afhandlingens forskningsspørgsmål.

### **1.3.5. Tidshorisont**

Det femte element i det såkaldte research onion er tidshorisonten, hvor der sondres mellem cross-sectional og longitudinale undersøgelser. I cross-sectionale undersøgelser indsamles der data fra flere cases på et bestemt tidspunkt med henblik på at kunne sammenligne den indsamlede data på tværs af de udvalgte cases (Sunders *et al.*, 2016). I longitudinale undersøgelser indsamles der alene data fra én case over en længere tidsperiode (Sunders *et al.*, 2016).

Nærværende afhandling er et cross-sectionale studie, idet der indsamles data fra flere statsanerkendte museers seneste offentliggjorte årsregnskab med henblik på at identificere, hvilke regelsæt museerne udarbejder deres årsregnskaber efter.

### **1.3.6. Dataanalyse**

Det sjette og sidste element i det såkaldte research onion er datalyse, der omfatter, hvorledes den indsamlet data analyseres (Sunders *et al.*, 2016).

Afhandlingens dataanalyse er funderet i den hermeneutiske cirkel, hvilket er erkendelsen af, at man må forstå delene for at forstå helheden, og omvendt (Den store danske, 2020). Det er i henhold til den hermeneutiske cirkel således essentielt at forstå de statsanerkendte museer og deres virksomhed for at kunne klarlægge, hvilken lovgivning og regulering disse museer er underlagt i forhold til deres regnskabsaflæggelse.

Afhandlingens problemstilling vedrørende klarlæggelsen af, hvilken lovgivning, der regulerer de statsanerkendte museers regnskabsaflæggelse, udgør en juridisk problemstilling, hvorfor denne søges belyst ved anvendelsen af den retsdogmatiske metode. I henhold til den retsdogmatiske metode findes gældende ret ved anvendelsen af

retskildelæren, hvorefter gældende ret fremkommer ved en analyse af de forskellige retskilder i retskildehierarkiet (Elling, 2016). Denne retskildeanalyse tager udgangspunkt i almindelige love, bekendtgørelser, lovbemærkninger samt rets- og regnskabsvidenskab.

Endvidere anvendes også et interview med Slots- og Kulturstyrelsen til at belyse afhandlingens problemstilling. Dette interview foretages efter en deduktiv tilgang, idet præeksisterende viden omkring museernes anvendte regnskabspraksis samt reguleringen heraf anvendes til at udforme interviewspørgsmålene samt til at analysere styrelsens svar (Sunders *et al.*, 2016).

## **2. Det danske museumslandskab**

Nærværende kapitel indeholder en generel introduktion til det danske museumslandskab. Denne introduktion omfatter en beskrivelse af lovgivningen, strukturen, opgaverne og økonomien på museumsområdet. Endvidere indeholder kapitlet også en beskrivelse de statsanerkendte museers primære interesser og regnskabsbrugere.

### **2.1. Lovgivning på museumsområdet**

De statsanerkendte museer er underlagt en omfattende lovgivning, der regulerer museernes opgaver samt administrative og økonomiske forhold. De statsanerkendte museer er således omfattet af både museumsloven og driftstilskudsloven samt en række bekendtgørelser, hvori de nærmere regler vedrørende blandt andet regnskabsaflæggelse, revision og tilsyn fastsættes. Disse bekendtgørelser er udstedt med hjemmel i enten museumsloven eller driftstilskudsloven og har således samme virkning som en lov (Folketinget, s.d.).

Den omfattende lovgivning, der regulerer de statsanerkendte museers administrative og økonomiske forhold må imidlertid anses som en konsekvens af, at museerne modtager tilskud fra det offentlige, da dette fordrer en vis kontrol af museernes forvaltning af tilskudsmidlerne (Kiertzner & Thinggaard, 2012). Denne forvaltningsmæssige kontrol af museerne omfatter blandt andet lovgivningens regler vedrørende regnskab og revision, herunder både finansiell revision og forvaltningsrevision (Kiertzner & Thinggaard, 2012).

Nærværende kapitel har til formål at kortlægge, hvilke love og bekendtgørelser, der regulerer de statsanerkendte museers administrative og økonomiske forhold. Kapitlet giver alene en kort introduktion til de relevante love og bekendtgørelser, idet disse i senere kapitler anvendes til at belyse afhandlingens problemstilling.

#### **2.1.1. Museumsloven**

Museumsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 358 af 8. april 2014, som ændret ved lov nr. 1715 af 27. december 2016, finder efter lovens § 1, stk. 3 anvendelse på statslige og statsanerkendte museer, der modtager statstilskud efter denne lov.

Museumsloven indeholder bestemmelser, der fastsætter de rammer og vilkår, som museer skal overholde for at opnå og bevare såvel statsanerkendelse som statstilskud (Slots- og Kulturstyrelsen, 2020). Endvidere indeholder loven også en beskrivelse af museernes lovpligtige opgaver (Slots- og Kulturstyrelsen, 2020).

### **2.1.2. Driftstilskudsloven**

Lov om økonomiske og administrative forhold for modtagere af driftstilskud fra Kulturministeriet, jf. lov nr. 1531 af 21. december 2010, finder efter lovens § 1, stk. 1 anvendelse for selvejende institutioner og foreninger, der modtager driftstilskud fra Kulturministeriet, og hvor Kulturministeriet er offentlig hovedtilskudsyder. I henhold til § 2, stk. 1 i den såkaldte driftstilskudslov er den offentlige hovedtilskudsyder den offentlige myndighed, der yder den største del af det offentlige driftstilskud til museet.

Det fremgår af driftstilskudslovens § 1, stk. 2, at lovens bestemmelser endvidere finder anvendelse for museer, hvor Kulturministeriet efter anden lovgivning skal godkende museets vedtægter i forbindelse med afgørelser om ydelse af tilskud.

I henhold til driftstilskudslovens § 1, stk. 3 kan lovens bestemmelser, efter aftale mellem kulturministeren og en eller flere kommuner, finde hel eller delvis anvendelse for museer, der modtager driftstilskud fra Kulturministeriet, og hvor en eller flere kommuner er offentlig hovedtilskudsyder. Denne bestemmelse giver kulturministeren hjemmel til at indgå aftaler med kommuner med henblik på, at museer, hvor Kulturministeriet ikke er hovedtilskudsyder, kan omfattes af lovens bestemmelser. Det fremgår af lovbemærkningerne, at hensigten med denne bestemmelse er at ensrette regelsættet for museer, der modtager driftstilskud, uanset hvilken offentlig myndighed, der er museets hovedtilskudsyder (Kulturministeriet, 2010). Det anføres endvidere i lovbemærkningerne, at den delvise anvendelse af lovens bestemmelser indebærer, at de dele af §§ 3-6, der vedrører museets vedtægter ikke finder anvendelse (Kulturministeriet, 2010).

Endelig følger det af driftstilskudslovens § 1, stk. 4, at såfremt museet ikke er omfattet af bestemmelsens stk. 1 eller 2, og der ikke foreligger en aftale efter stk. 3, så er museet omfattet af lovens §§ 7-13, i det omfang museet modtager tilskud fra Kulturministeriet.



Dette betyder således, at museerne som følge af deres statslige driftstilskud fra Kulturministeriet som minimum altid vil være omfattet af regnskabs-, revisions- og tilsynsbestemmelserne i lovens §§ 7-13.

### **2.1.3. Museumsbekendtgørelsen**

Bekendtgørelse om museer mv., jf. bekendtgørelse nr. 461 af 25. april 2013, har blandt andet hjemmel i museumslovens § 34, stk. 1, hvori kulturministeren bemyndiges til at fastsætte regler om regnskab og revision for tilskud, der ydes efter museumsloven. Endvidere har den såkaldte museumsbekendtgørelse også hjemmel i driftstilskudslovens § 7, stk. 3, hvori kulturministeren bemyndiges til at fastsætte nærmere regler for museernes driftsbudget, regnskabsaflæggelse og revision.

Museumsbekendtgørelsen indeholder bestemmelser, der fastsætter de nærmere regler for de statsanerkendte museers opgaver, driftstilskuds, budget, regnskabsaflæggelse og revision (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021).

### **2.1.4. Driftstilskudsbekendtgørelsen**

Bekendtgørelse om økonomiske og administrative forhold for modtagere af driftstilskud fra Kulturministeriet, jf. bekendtgørelse nr. 1701 af 21. december 2010, har hjemmel i blandt andet driftstilskudslovens § 7, stk. 3, hvori kulturministeren bemyndiges til at fastsætte nærmere regler vedrørende museets regnskabsaflæggelse.

Den såkaldte driftstilskudsbekendtgørelse indeholder nærmere regler vedrørende blandt andet museets budget, regnskabsaflæggelse, revision og tilsyn (Slots- og Kulturstyrelsen, 2019).

### **2.1.5. Projekt- og aktivitetstilskudsbekendtgørelsen**

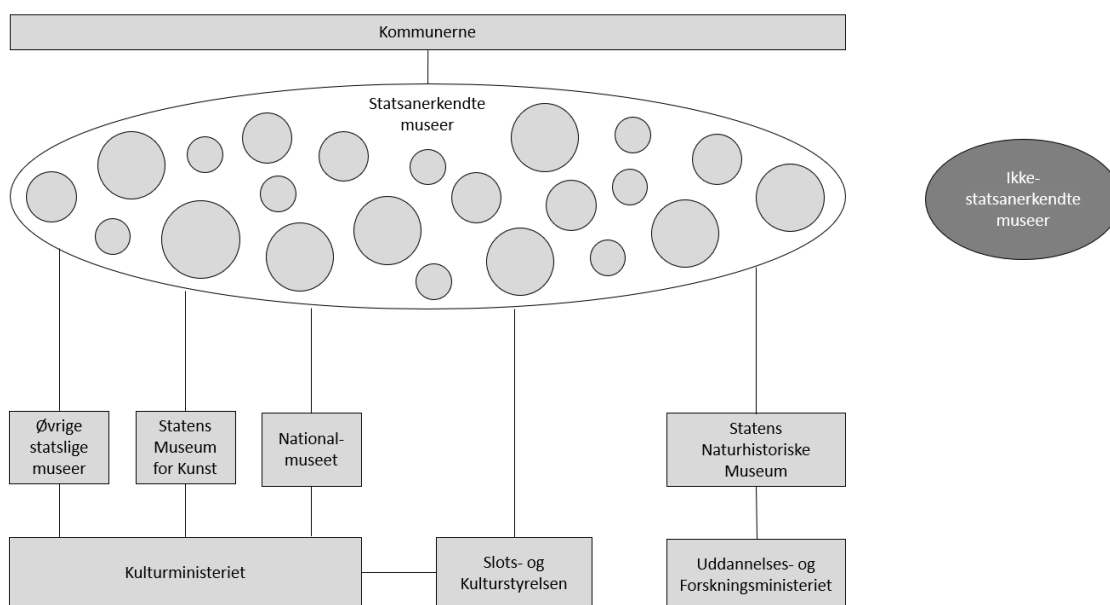
Bekendtgørelse om regnskab og revision af projekt- og aktivitetstilskud fra Kulturministeriet, jf. bekendtgørelse nr. 1479 af 22. december 2014, har hjemmel i museumslovens § 34, stk. 1, hvori kulturministeren bemyndiges til at fastsætte regler om regnskab og revision for tilskud, der ydes efter museumsloven.

Den såkaldte projekt- og aktivitetstilskudsbekendtgørelse finder efter bekendtgørelsens § 1, stk. 1 anvendelse ved regnskabsaflæggelse og revision af tilskud fra Kulturministeriet, der ydes til tidsmæssigt afgrænsede projekter eller som ydes til aktiviteter på baggrund af en ansøgning. Bekendtgørelsen finder således alene anvendelse ved projektregnskaber og vil derfor ikke blive behandlet yderligere i nærværende afhandling.

Det må imidlertid af hensyn til fuldstændigheden anføres, at såfremt museet som følge af det statslige driftstilskud skal indsende sit årsregnskab til Kulturministeriet, så kan museet efter bekendtgørelsens § 3 lade regnskabet for det enkelte projekt indgå i årsregnskabet som en særskilt regnskabsnote. De statsanerkendte museer skal efter driftstilskudsbekendtgørelsens 10, stk. 1 indsende deres reviderede årsregnskab til den tilsynsførende myndighed, hvilket efter driftstilskudslovens § 8, stk. 1 sammenholdt med lovens § 2, stk. 1 er museets offentlige hovedtilskudsyder. Denne bestemmelse er således alene relevant, såfremt Kulturministeriet er museets offentlige hovedtilskudsyder.

## 2.2. Museumsstrukturen

Nærværende kapitel indeholder en beskrivelse af den danske museumsstruktur, hvor samspillet mellem de forskellige myndigheder og institutioner på museumsområdet beskrives. Den danske museumsstruktur kan overordnet illustreres ved den nedenstående Figur 1.



**Figur 1:** Den danske museumsstruktur (Kulturministeriet, 2010 + Egen tilvirkning).

### **2.2.1. Statslige myndigheder**

De statslige myndigheder på museumsområdet omfatter Kulturministeriet samt Slots- og Kulturstyrelsen, som er en styrelse under Kulturministeriet (Kulturministeriet, 2010).

Slots- og Kulturstyrelsen varetager en række opgaver indenfor museumsområdet. Disse opgaver omfatter rådgivning af Kulturministeriet samt tilsyn med og administration af driftstilskud og puljer til statslige og statsanerkendte museer (Slots- og Kulturstyrelsen, s.d.). Endvidere varetager Slots- og Kulturstyrelsen også forvaltningsopgaver for Kulturministeriet, herunder forvaltningen af lovgivningen på museumsområdet (Kulturministeriet, 2010).

### **2.2.2. Statslige museer**

Danmark har på tidspunktet for tilblivelsen af nærværende afhandling fem statslige museer, der sorterer under Kulturministeriet (Slots- og Kulturstyrelsen, 2019). Endvidere anses Statens Naturhistoriske Museum også som et statsligt museum, som blot sorterer under Uddannelses- og Forskningsministeriet (Kulturministeriet, 2010). De statslige museer er underlagt Finansministeriets krav til statslige institutioner (Kulturministeriet, 2010).

Statens Museum for Kunst, Nationalmuseet og Statens Naturhistoriske Museum udgør Danmarks tre statslige hovedmuseer, der efter museumslovens § 12 yder museumsfaglig bistand til de øvrige statslige museer og til de statsanerkendte museer på områder, der fordres særlig viden og ekspertise (Slots- og Kulturstyrelsen, 2019).

### **2.2.3. Statsanerkendte museer**

Danmark har på tidspunktet for tilblivelsen af nærværende afhandling 97 statsanerkendte museer, som bliver forvaltet af Slots- og Kulturstyrelsen (Kulturministeriet, 2010). Disse museer har forskellige ansvarsområder indenfor kunst-, kultur- eller naturhistorie (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021).

Kulturministeren kan i henhold til museumslovens § 13, stk. 1 statsanerkende et museum med henblik på, at museet kan indgå med et ansvarsområde i det nationale museumsarbejde. Det nationale museumssamarbejde indebærer efter museumslovens § 2, stk. 1, at de statsanerkendte museer via indsamling, registrering, bevaring, forskning og formidling skal varetage en række opgaver, der blandt andet omfatter sikring af den danske kulturarv.

Et museum kan ansøge Slots- og Kulturstyrelsen om at blive tildelt statsanerkendelse, og såfremt museet opfylder betingelserne herfor, kan Slots- og Kulturstyrelsen indstille til kulturministeren, at museet kan statsanerkendes (Slots- og Kulturstyrelsen, 2019).

Betingelserne for at et museum kan opnå og bevare statsanerkendelse beskrives i kapitel 2.2.3.1.

### **2.2.3.1. Betingelser for statsanerkendelse**

Alle danske museer kan ansøge om at blive tildelt statsanerkendelse (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016). Statsanerkendelsesprocessen, hvorigennem et museum opnår statsanerkendelse, omfatter to processer. Den første proces er en museumsfaglig vurdering, og den anden proces er en efterfølgende politisk behandling (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016). Det er i forbindelse med den politiske behandling, at kulturministeren træffer afgørelse om, hvorvidt museet skal statsanerkendes (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016).

For at et museum kan opnå statsanerkendelse, skal museet inden den politiske behandling gennemgå en museumsfaglig vurdering, hvori det vurderes, hvorvidt museet opfylder de formelle kvalitetsmæssige og administrative betingelser i museumslovens § 14, stk. 1, nr. 1-13. De væsentligste betingelser beskrives i det følgende:

1. Museet skal være kommunalt, selvejende, eller ejet af en forening, hvis formål er museets drift, jf. lovens § 14, stk. 1, nr. 1. Dette kriterium omhandler museets ejerforhold og skal i henhold til lovbemærkningerne sikre, at der ikke ydes statsstøtte til private museumssamling eller selskaber med et kommercielt sigte (Kulturministeriet, 2001).

2. Museets ansvarsområde og ændringer heri skal godkendes af kulturministeren. Godkendelsen forudsætter, at ansvarsområdet er væsentligt og ikke i forvejen er dækket af andre statslige eller statsanerkendte museer, jf. lovens § 14, stk. 1, nr. 2. Hensigten med dette kriterium er efter lovbemærkningerne at undgå, at der ikke anvendes statsmidler til at opbygge parallelle museumssamlinger (Kulturministeriet, 2001).
3. Museets vedtægter skal godkendes af museets hovedtilskudsyder. Museets ansvarsområde skal fremgå af vedtægterne, jf. lovens § 14, stk. 1, nr. 3. Det fremgår af lovbemærkningerne, at hensigten med bestemmelsen er, at museets hovedtilskudsyder skal påse, at museets juridiske grundlag er i overensstemmelse med museumsloven og driftstilskudsloven (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016).
4. Museet skal have et økonomisk grundlag, der muliggør opretholdelsen af en rimelig standard, jf. lovens § 14, stk. 1, nr. 4. Hensigten med dette kriterium er at sikre, at museet har et tilstrækkeligt økonomisk grundlag til varetagelsen af den samlede museumsvirksomhed (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016). Denne bestemmelse må således betragtes i relation til museumslovs § 13 a, stk. 3, hvori det fordres, at museets ikke-statslige tilskud skal udgøre et vist minimum, der årligt fastsættes på finansloven, for at museet er berettiget til at modtage statslige driftstilskud (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016). I henhold til finansloven for 2020 udgør minimumsgrundlaget for det ikke-statslige tilskud 2,0 mio. kr. (Finansministeriet, 2020). Endvidere foreligger der også hos Slots- og Kulturstyrelsen en forudsætning om, at museet supplerer de modtagne tilskud med en egenindtjening (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016).
5. Museet skal have en rimelig museumsfaglig og bygningsmæssig standard, jf. lovens § 14, stk. 1, nr. 5. I henhold til lovbemærkningerne omhandler den museumsfaglige standard, hvorledes museet varetager de lovpligtige opgaver, der fordres af museumsloven (Kulturministeriet, 2001). Endvidere fremgår det af lovbemærkningerne, at den bygningsmæssige standard vedrører museets magasin- og sikringsforhold (Kulturministeriet, 2001).

6. Museet skal være tilgængeligt for offentligheden på forud bekendtgjorte åbningstider, jf. lovens § 14, stk. 1, nr. 10.

Såfremt et museum opnår statsanerkendelse, bliver museet omfattet af museumsloven og skal således efterkomme bestemmelserne heri. Endvidere skal museet også overholde bestemmelserne i driftstilskudsloven, idet statsanerkendelsen i henhold til museumslovens § 13 udløser et årligt driftstilskud fra kulturministeren (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016).

### **2.2.3.2. Den selskabsretlig klassifikation**

Det fremgår af museumslovens § 14, stk. 1, nr. 1, at statsanerkendte museer skal være kommunalt, selvejende, eller ejet af en forening, hvis formål er museets drift. I henhold til afhandlingens kapitel 1.2 vedrørende de afgrænsningsmæssige valg behandles alene det lovmæssige grundlag for selvejende institutioner. Dette betyder således, at nærværende kapitel alene beskriver den lovmæssige regulering af denne juridiske organisationsform.

Der foreligger ingen legal definition af begrebet ”selvejende institution”. Lovgrundlaget for selvejende institutioner er som udgangspunkt fondslovgivningen, der omfatter lov om erhvervsdrivende fonde, jf. lovbekendtgørelse nr. 984 af 20. september 2019, og lov om visse fonde og foreninger, jf. lovbekendtgørelse nr. 2020 af 11. december 2020. Det følger af § 1, stk. 1 i lov om visse fonde og foreninger, at loven finder anvendelse for ”*fonde, legater, stiftelser og andre selvejende institutioner (fonde)*”. Fondslovgivningen sondrer således ikke mellem fonde og selvejende institutioner, hvorfor en selvejende institution i fondsretlig henseende er en fond.

I henhold til § 1, stk. 2 i lov om visse fonde og foreninger er en fond kendetegnet ved at besidde:

*”... en formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue, til varetagelse af et eller flere i vedtægten bestemte formål, som skal kunne efterleves i en længere årrække, hvor rådighedsbeføjelserne over fonden tilkommer en i forhold til stifter selvstændig ledelse,*

*og hvor ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden har ejendomsretten til fondens formue”.*

Såfremt betingelserne i § 1, stk. 2 er opfyldt foreligger der en fond, som er et selvstændigt retssubjekt, hvilket betyder, at fonden kan erhverve rettigheder og indgå forpligtelser (Erhvervsstyrelsen, 2020).

Det bemærkes imidlertid, at lov om visse fonde og foreninger indeholder undtagelsesbestemmelser, hvorefter en række selvejende institutioner er undtaget fra fondslovgivningen. Det følger således af lovens § 1, stk. 4, nr. 6, at selvejende institutioner ikke er omfattet af fondslovgivningen, såfremt disse:

*”... som vilkår for godkendelse eller tilskud fra det offentlige er undergivet tilsyn og økonomisk kontrol af en offentlig myndighed efter anden lovgivning eller bestemmelser udstedt i henhold til anden lovgivning”.*

Det fremgår af lovbemærkningerne, at hensigten med denne bestemmelse er at undtage selvejende institutioner, der modtager offentlige tilskud som følge af varetagelsen af opgaver af offentlig karakter, fra fondslovgivningen (Justitsministeriet, 1991). Lovbemærkningerne fremhæver endvidere museer som institutioner, der er omfattet af undtagelsesbestemmelsen (Justitsministeriet, 1991). Det bemærkes, at der forefindes en tilsvarende undtagelsesbestemmelse i § 3, stk. 1, nr. 4 i lov om erhvervsdrivende fonde, hvorfor denne lov ligeledes ikke finder anvendelse for statsanerkendte museer.

Det må således udledes, at statsanerkendte museer til trods for deres juridiske organisering som selvejende institutioner, der kan sidestilles med fondsbegrebet, ikke er omfattet af fondslovgivningens anvendelsesområde, idet museerne i henhold til særlovgivningen i museums- og driftstilskudsloven samt i de dertilhørende bekendtgørelser er undergivet tilsyn og økonomisk kontrol af Slots- og Kulturstyrelsen samt af museets offentlige hovedtilskudsyder.

De statsanerkendte museers undtagelses fra fondslovgivningen er imidlertid kun delvis, idet museerne fortsat er undergivet de såkaldt almindelige fondsretlige grundsætninger (Wivel, 2021). Disse almindelige fondsretlige grundsætninger indebærer blandt andet, at fondens formue skal være uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue (PwC, 2021). De almindelige fondsretlige grundsætninger har imidlertid ikke betydning for museernes regnskabsaflæggelse, hvorfor disse ikke behandles yderligere i nærværende afhandling.

#### **2.2.4. Ikke-statsanerkendte museer**

De ikke-statsanerkendte museer er ikke omfattet af museumsloven (Kulturministeriet, 2010). Disse museer har typisk fokus på eksempelvis en profession eller bestemte typer af genstande (Kulturministeriet, 2010). Da ”museum” ikke er beskyttet betegnelse, betyder dette, at der ikke foreligger valide oplysninger om antallet af ikke-statsanerkendte museer i Danmark (Kulturministeriet, 2010).

#### **2.2.5. Kommuner**

De statsanerkendte museers hjemkommuner yder almindeligvis den største del af museernes ikke-statslige tilskud (KL, s.d.). Såfremt kommunen også yder den største del af museets offentlige tilskud, vil kommunen blive anset som museets offentlige hovedtilskudsyder. Dette indebærer, at kommunen skal varetage tilsynet af museet, jf. driftstilskudslovens § 8, stk. 1.

### **2.3. Opgaver og ansvarsfordeling**

De statsanerkendte museer skal efter museumslovens § 1, stk. 1 samarbejde om, at sikre Danmarks natur- og kulturarv samt udvikle betydningen af disse i samspil med omverdenen. Dette samarbejde indebærer i henhold til museumslovens § 2, at museerne gennem de indbyrdes forbundne opgaver, der omfatter indsamling, registrering, bevaring, forskning og formidling, i fællesskab skal:

1. Aktualisere viden om kultur- og naturarv og gøre denne tilgængelig og vedkommende.
2. Udvikle anvendelse og betydning af kultur- og naturarv for borgere og samfund.



### 3. Sikre kultur- og naturarv for fremtidens anvendelse.

Museerne har hver et ansvarsområde indenfor kunst-, kultur- eller naturhistorie, hvorunder de skal varetage de ovenstående opgaver (Kulturministeriet, 2010). Endvidere har 27 af museerne også fået tildelt et arkæologisk ansvarsområde (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021). Dette indebærer efter museumsbekendtgørelsens kapitel 5, at disse museer skal udføre forundersøgelser og arkæologiske undersøgelser for både private og offentlige bygherrer i forbindelse med anlægsprojekter og jordarbejder.

## 2.4. Økonomi

I nærværende kapitel beskrives den tilskuds- og tilsynsstruktur, der omgiver de statsanerkendte museer.

### 2.4.1. Driftstilskud

Det fremgår af museumslovens § 13, at såfremt et museum har opnået statsanerkendelse i henhold til museumsloven, yder kulturministeren et årligt tilskud til museets drift efter lovens § 13 a.

Det statslige driftstilskud, der ydes af kulturministeren efter museumslovens § 13 a, fastsættes i henhold til § 13 a, stk. 2 på grundlag af bevillingen, der er afsat på finansloven til formålet. Det er efter lovens § 13 a, stk. 3 imidlertid en forudsætning for modtagelsen af det statslige tilskud, at museet modtager såkaldte ikke-statslige tilskud, der udgør mindst det samme som minimumsbeløbet, der årligt fastsættes på finansloven. I henhold til finansloven for 2020 er dette minimumsbeløb for ikke-statslige tilskud på 2,0 mio. kr. (Finansministeriet, 2020).

De ikke-statslige tilskud udgøres af tilskud fra blandt andet kommuner, EU, fonde og private (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021). Det bemærkes, at det almindeligvis er museets hjemmekommune, der yder den største del af det ikke-statslige tilskud til museerne (KL, s.d.).

I henhold til museumslovens § 13 a, stk. 4 skal huslejeudgifter, prioritetsrenter og afdrag fradrages i museets ikke-statslige tilskud, der udgør grundlaget for fastsættelsen af det statslige tilskud fra kulturministeren. Det fremgår af bemærkningerne til museumsloven, at hensigten med denne bestemmelse er at sikre, at minimumsgrundlaget for det ikke-statslige tilskud alene udgøres af indbetalinger til museets driftsregnskab (Kulturministeriet, 2012).

### **2.4.2. Udviklingstilskud**

Kulturministeren kan foruden det årlige statslige driftstilskud også yde et udviklingstilskud efter museumslovens § 17 b, stk. 1. Dette udviklingstilskud ydes med henblik på at udvikle museumsområdet, hvorfor udviklingstilskuddet blandt andet kan ydes til erhvervelse af værker og genstande. Bestemmelsen i § 17 b, stk. 1 giver i henhold til lovbemærkningerne kulturministeren mulighed for at oprette en pulje, hvorfra der kan ydes udviklingstilskud til museerne (Kulturministeriet, 2012). Disse udviklingstilskud har i henhold til lovbemærkningerne til hensigt at understøtte udviklingen og professionaliseringen af museerne og deres virksomhed (Kulturministeriet, 2012).

### **2.4.3. Kulturaftaler**

En række af de statsanerkendte museer er omfattet af de såkaldte kulturaftaler, som kulturministeren kan indgå med én eller flere samarbejdende kommuner (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021). Disse kulturaftaler har til formål at sætte fokus på kunst- og kulturlivet i de kommuner, som kulturaftalen omfatter (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021). Endvidere har kulturaftalerne også til formål at højne kvaliteten af såvel nye som allerede etablerede kulturtilbud og -institutioner i de omfattede kommuner (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021).

Såfremt kulturministeren indgår en kulturaftale, modtager de omfattede kommuner et årligt statsligt tilskud efter lovbekendtgørelse nr. 728 af 7. juni 2007 om Kulturministeriets kulturaftaler med kommuner m.v. og om regionernes opgaver på kulturområdet. Dette tilskud skal efter lovbekendtgørelsens § 4, stk. 1 anvendes til de kulturelle aktiviteter, som den pågældende kulturaftale omfatter. Dette betyder således, at de omfattede kommuner modtager en rammebevilling, som kommunerne derefter er ansvarlige for at fordele på relevante kulturinstitutioner (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021).

#### **2.4.4. Egenindtjening**

Det fremgår af Slots- og Kulturstyrelsen notat vedrørende statsanerkendelse, at der hos styrelsen foreligger en forudsætning om, at de statsanerkendte museer supplerer det ikke-statslige tilskudsgrundlag og det statslige tilskud med en egenindtjening (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016). De statsanerkendte museer supplerer således deres indtægtsgrundlag med egenindtægter fra blandt andet besøgende, restaurant- og cafédrift samt museumsbutik (Organisationen Danske Museer, 2020). Formålet med denne egenindtjening er at tilsikre, at museerne har et økonomisk grundlag, der muliggøre varetagelsen af den samlede museumsvirksomhed (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016).

#### **2.4.5. Tilsyn**

De statsanerkendte museer modtager som følge af deres statsanerkendelse et årligt driftstilskud fra kulturministeren efter museumslovens § 13 a. Da museerne modtager et driftstilskud fra kulturministeren, er de omfattet af driftstilskudsloven og de bekendtgørelser, der er udstedt med hjemmel heri.

Både driftstilskudsloven og driftstilskudsbekendtgørelse indeholder blandt andet regnskabs- og revisionsmæssige bestemmelser, der tenderer i retning af forvaltningskontrol. Dette tilsynssystem må anses som en konsekvens af, at museerne modtager tilskud fra det offentlige (Kiertzner & Thinggaard, 2012). I nærværende kapitel belyses dette tilsynssystem.

De statsanerkendte museer skal i forbindelse med det generelle tilsyn indberette budget- og regnskabsoplysninger til Slots- og Kulturstyrelsen (Slots- og Kulturstyrelsen, 2017). Museerne skal i henhold til museumsbekendtgørelsens § 9 ved opstillingen af budget og regnskab anvende den kontospecifikation, der fremgår af bekendtgørelsens bilag 1.

Denne kontospecifikation består alene af udgifts- og indtægtskonti. Specifikationen må således anses som et driftsregnskab, der indsendes til Slots- og Kulturstyrelsen som led i styrelsens tilsyn med museerne. Det fremgår af Slots- og Kulturstyrelsens vejledning til kontospecifikationen, at de enkelte konti, hverken må summeres til færre konti eller

opdeles i yderligere konti (Slots- og Kulturstyrelsen, 2017). Endvidere anfører Slots- og Kulturstyrelsen i vejledningen, at de indberettede oplysninger skal omfatte hele museets virksomhed, hvorfor indberetningen ikke blot skal omfatte museets anvendelse af det modtagne tilskud (Slots- og Kulturstyrelsen, 2017). De indberettede budget- og regnskabsoplysninger skal ydermere være angivet i brutto, hvorfor ingen konti må angives som nettoresultatet mellem indtægt og udgift (Slots- og Kulturstyrelsen, 2017). Slutteligt fremgår det af vejledningen, at de indberettede regnskabsoplysninger skal afspejle museets reviderede og godkendte årsregnskab (Slots- og Kulturstyrelsen, 2017).

Anvendelsen af kontospecifikationen er således forholdsvis restriktiv, hvilket må anses som en konsekvens af, at kontospecifikationen anvendes ved Slots- og Kulturstyrelsens generelle tilsyn med museerne (Slots- og Kulturstyrelsen, 2017). Endvidere anvendes de indberettede budget- og regnskabsoplysninger også i forbindelse med styrelsens statistiske sammenligninger og kvalitetsvurderinger af museerne, hvilket formodentlig bidrager til behovet for et ensartet indberetningsformat på tværs af museerne (Slots- og Kulturstyrelsen, 2017).

Formuleringen i museumsbekendtgørelsens § 9 om, at museerne ved opstillingen af budget og regnskab skal anvende kontospecifikationen i museumsbekendtgørelsens bilag 1, må imidlertid anses som uklar. Det fremgår således ikke tydeligt, at kontospecifikationen alene finder anvendelse ved museernes indberetning af budget- og regnskabsoplysninger til Slots- og Kulturstyrelsen. Dette resultat fremkommer alene ved at sammenholde bekendtgørelsens § 9 med den af Slots- og Kulturstyrelsen udarbejdede vejledning til kontospecifikation, hvoraf det fremgår, at kontospecifikationen finder anvendelse ved museernes budget- og regnskabsindberetning til styrelsen (Slots- og Kulturstyrelsen, 2017). Det kan derfor udledes, at kontospecifikationen ikke finder anvendelse ved opstillingen af museernes årsregnskab. Dette resultat understøttes af, at Kulturministeriet i den nugældende museumsbekendtgørelse af 25. februar 2021 har foretaget en formuleringsændring af bekendtgørelsens § 9, hvor det præciseres, at det af styrelsen udarbejdede regelsæt alene finder anvendelse ved budget- og regnskabsindberetningen til Slots- og Kulturstyrelsen. Endvidere har Slots- og Kulturstyrelsen ved et interview bekræftet, at kontospecifikationen ikke finder anvendelse ved opstillingen af museernes årsregnskab (Bilag A.3).

Det fremgår af driftstilskudslovens § 8, stk. 1, at museets offentlige hovedtilskudsyder skal føre tilsyn med, om museet forvaltet driftstilskuddet i overensstemmelse med det formål, hvortil tilskuddet er bevilliget samt i overensstemmelse med bestemmelserne i driftstilskudsloven og anden lovgivning. Dette betyder således, at tilsynspligten påhviler museets offentlige hovedtilskudsyder, hvilket efter driftstilskudslovens § 2, stk. 1 er den offentlige myndighed, der yder den største del af det offentlige driftstilskud til museet.

I driftstilskudslovens § 8, stk. 3 bemyndiges kulturministeren til at fastsætte nærmere regler om indholdet af tilsynet. Disse nærmere regler fremgår af driftstilskudsbekendtgørelsen.

Det fremgår af driftstilskudsbekendtgørelsens § 64, stk. 1 in fine, at tilsynet tilrettelægges under hensyn til en vurdering af væsentlighed og risiko vedrørende de aktiviteter, som museet gennemfører, samt under hensyn til størrelsen af det ydede tilskud. Det følger således af bekendtgørelsens § 64, stk. 2, at såfremt museet modtager driftstilskud over 200.000 kr., består det almindelige tilsyn blandt andet af godkendelse og gennemgang af museets budget og reviderede årsregnskab.

Den tilsynsførende myndighed skal efter bekendtgørelsens § 64, stk. 2, nr. 3, 2. pkt. ved gennemgangen af museets reviderede årsregnskabsregnskab påse, at årsregnskabet er aflagt efter gældende regler og indeholder de fornødne oplysninger, samt at regnskabet er revideret efter gældende regler, og at revisors påtegning indeholder de fornødne oplysninger. Den tilsynsførende myndighed skal efter bekendtgørelsens § 64, stk. 4 holde de øvrige offentlige tilskudsydere orienteret om udfaldet af godkendelserne af museets budget og årsregnskab.

De statsanerkendte museers årsregnskaber er således centrale i den offentlige hovedtilskudsyders tilsyn med museernes forvaltning af de modtagne offentlige tilskud.

## 2.5. De primære interessenter

De primære interessenter er de grupper i samfundet, der enten direkte påvirkes af museet eller som direkte kan påvirke museet (Wivel, 2021). Disse interessentgrupper har alle et informationsbehov vedrørende museet og museets virksomhed (Elling *et al.*, 2019). Dette informationsbehov afhænger af interessenternes pågældende interesse i museet. Da interessenterne har et informationsbehov rettet mod museet, betyder dette, at interessenterne er potentielle regnskabsbrugere, idet årsregnskabet kan indeholde information, der er relevant for interessenternes informationsbehov (Elling *et al.*, 2019).

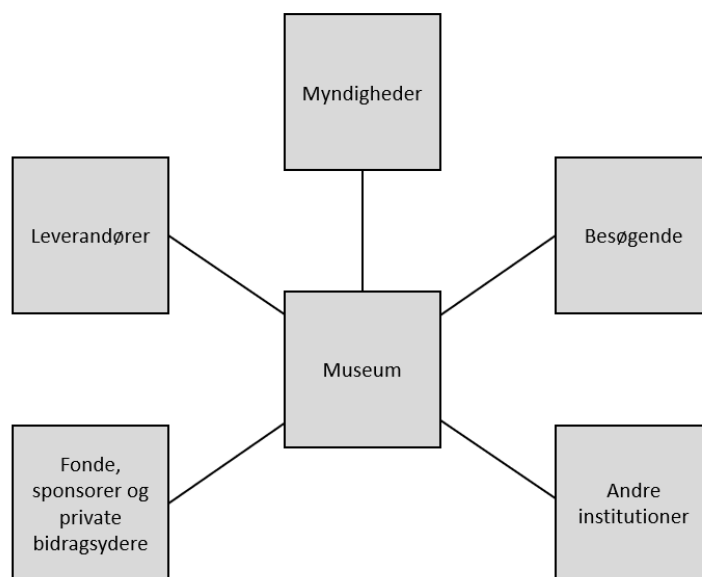
Hovedformålet med det eksterne årsregnskab er at give museets interessenter mulighed for at vurdere museets virksomhed, herunder dets økonomiske stilling og resultat (Wivel, 2021). Årsregnskabet skal således støtte regnskabsbrugerne i deres økonomiske beslutninger vedrørende museet (Elling *et al.*, 2019). Interessenternes beslutningsopgaver omfatter prognoseopgaven, kontrolopgaven og fordelingsopgaven (Elling *et al.*, 2019).

Prognoseopgaven omfatter, at interessenterne allokerer sine ressourcer i henhold til forventningerne om museets fremtidige økonomiske stilling og resultat (Elling *et al.*, 2019). I forbindelse med ressourceallokeringen vil interessenterne således anvende informationerne i årsregnskabet til at forbedre deres muligheder for at vurdere museets fremtidige økonomiske stilling og resultat (Elling *et al.*, 2019).

Kontrolopgaven omfatter, at interessenterne anvender informationerne i årsregnskabet til at vurdere, hvorvidt museet har udvist ansvarlighed i forvaltningen af sin ressourcer (Elling *et al.*, 2019).

Fordelingsopgaven omfatter de interne fordelingsbeslutninger, der foretages af museets ledelse eller bestyrelse (Elling *et al.*, 2019). Disse interne fordelingsbeslutninger omfatter eksempelvis beslutninger vedrørende direktionens vederlag. Fordelingsopgaven er således ikke rettet mod de eksterne interessenter.

De statsanerkendte museers primære interessentgrupper beskrives i det følgende.



**Figur 2:** De statsanerkendte museers primære interessenter (Egen tilvirkning).

### 2.5.1. Myndigheder

Kulturministeriet og kommunerne er museernes offentlige tilskudsydere. De offentlige tilskud ydes med henblik på, at museerne kan varetage de museumsfaglige opgaver, der fordres af museumsloven. Den offentlige myndighed, der yder den største del af museets offentlige tilskud anses i henhold til driftstilskudslovens § 2, stk. 1 som museets offentlige hovedtilskudsyder. Det fremgår af driftstilskudslovens § 8, stk. 1, at det er museets offentlige hovedtilskudsyder, der forestår tilsynet med museet.

Myndighederne anvender således således informationen årsregnskabet til både at vurdere museets fremtidige økonomiske stilling og resultat i forhold til allokeringen af tilskud samt ved varetagelsen af tilsynet med museet.

### 2.5.2. Besøgende

De besøgende er en væsentlig interessentgruppe for museerne, idet museernes kulturtilbud er rettet mod denne gruppe. Denne interessentgruppe har det særkende, at gruppen bidrager til finansieringen af museerne i form af både skattebetalinger og ved køb af museernes kommercielle varer og ydelser. Museernes kommercielle virksomhed omfatter almindeligvis aktiviteter såsom billetsalg, butik- og cafédrift.

De besøgende har som skattebetalere en interesse i at kontrollere, hvorvidt museerne forvalter de offentlige tilskud med ansvarlighed og udviser skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af disse tilskud.

### **2.5.3. Andre institutioner**

De statsanerkendte museer skal i henhold til museumslovens § 2, stk. 1 varetage en række museumsfaglige opgaver, der blandt andet omfatter formidling og forskning. Disse opgaver udføres ofte i samarbejde med eksterne institutioner såsom uddannelsesinstitutioner og universiteter. Museerne udvikler således undervisningstilbud til undervisningsinstitutioner samt udfører forskningsprojekter og -aktiviteter i samarbejde med universiteterne (Kulturministeriet, 2010).

De institutioner som museerne samarbejder med anvender informationerne i årsregnskabet til at vurdere, hvorledes institutionerne skal allokere sine ressourcer til de relevante samarbejdsområder.

### **2.5.4. Fonde, sponsorer og private bidragsydere**

Museerne modtager som supplement til de offentlige tilskud også tilskud fra fonde, sponsorer og private bidragsydere (Kulturministeriet, 2010). Disse ikke-offentlige tilskud varierer fra år til år og vil almindeligvis være øremærket til specifikke aktiviteter og tiltag.

Fonde, sponsorer og private bidragsydere anvender informationen i årsregnskabet til at kontrollere, at museet forvalter de bevilligede tilskud med ansvarlighed og i henhold til eventuelle aftaler.

### **2.5.5. Leverandører**

Leverandører leverer varer og ydelser til såvel museernes museumsfaglige aktiviteter som kommercielle aktiviteter. De museumsfaglige aktiviteter omfatter de opgaver, der fordres af museumsloven, og de kommercielle aktiviteter omfatter aktiviteter såsom butiks- og cafédrift, der oftest drives som accessorisk virksomhed.



Museets leverandører anvender informationen i årsregnskabet til at vurdere, hvorledes de skal allokere deres ressourcer i henhold til deres forventninger om museets fremtidige økonomiske stilling og resultat.

### **2.5.6. Sekundære interessenter**

Da de statsanerkendte museer er offentlige kulturinstitutioner, betyder dette, at museerne har en bred kreds af interessenter. Det er imidlertid ikke alle interessentgrupper, der kan påvirke eller påvirkes direkte af museets ressourceforbrug. Disse interessentgrupper betegnes derfor som sekundære interessenter (Elling *et al.*, 2019). De sekundære interessenter omfatter blandt andet andre museer, medier og interesseorganisationer.

Museets sekundære interessenter har i lighed med de primære interessenter et informationsbehov vedrørende museet og dets virksomhed (Elling *et al.*, 2019). De sekundære interessenter anses således som potentielle regnskabsbrugere (Elling *et al.*, 2019).

### **3. Empirisk undersøgelse af museumsregnskaber**

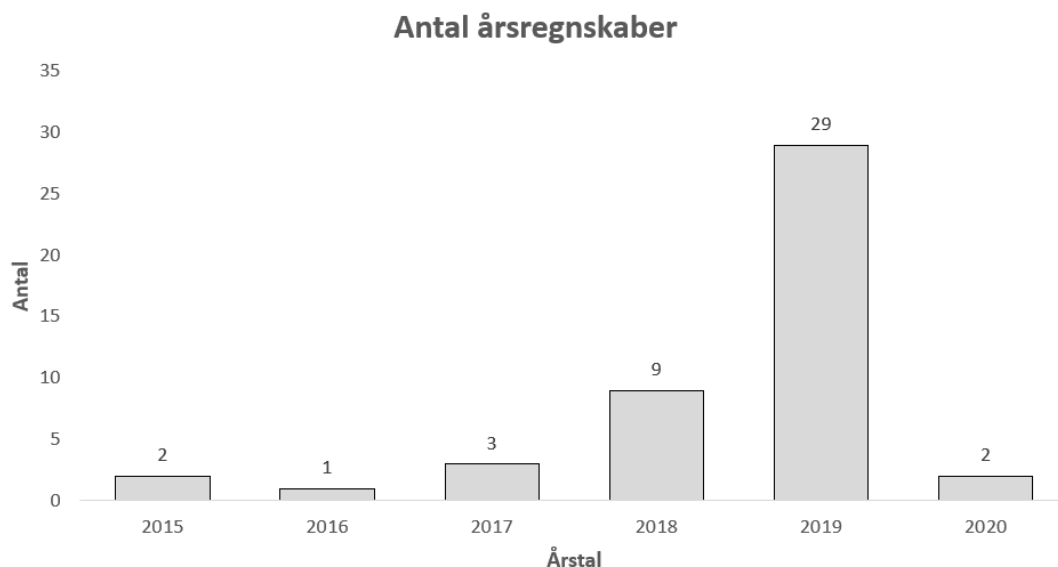
Nærværende kapitel indeholder en empirisk undersøgelse af de statsanerkendte museers årsregnskaber. Denne undersøgelse har til formål at afdække, hvilke regelsæt de statsanerkendte museer aflægger årsregnskab efter i praksis, samt hvordan anvendelsen af disse regelsæt udmønter sig i museernes regnskabsmæssige behandling af fast ejendom.

#### **3.1. Populationen**

Populationen i den empiriske undersøgelse udgøres af de danske statsanerkendte museer. Danmark har på tidspunktet for tilblivelsen af nærværende afhandling 97 statsanerkendte museer (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021). Disse museer er identificeret efter Slots- og Kulturstyrelsens offentligt tilgængelige museumsoversigt, der fremgår på styrelsen hjemmeside (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021).

Det bemærkes imidlertid, at museerne fortrinsvist er juridisk organiseret som selvejende institutioner. Dette betyder, at museerne ikke er pligtige til at offentliggøre deres årsregnskaber (Wivel, 2021). Det har derfor ikke været muligt at gennemgå årsregnskaberne for samtlige 97 museer, hvorfor nærværende undersøgelse alene er baseret på de 46 årsregnskaber, der er offentligt tilgængelige.

Undersøgelsen er baseret på museernes seneste offentliggjorte årsregnskab. Det bemærkes imidlertid, at dataindsamlingen er afsluttet den 19. april 2021, hvorfor der ikke er taget hensyn til årsregnskaber, der er fremkommet efter denne dato. Dette betyder, at det kun i meget begrænset omfang har været muligt at fremskaffe årsregnskaber for året 2020. Undersøgelsen beror sig således hovedsageligt på årsregnskaber for året 2019. Det bemærkes, at den manglende offentliggørelsespligt bidrager yderligere til aldersvariationen af de anvendte årsregnskaber. Aldersfordelingen af de anvendte årsregnskaber fremgår af den nedenstående Figur 3.



**Figur 3:** Aldersfordelingen af de anvendte årsregnskaber.

## 3.2. Anvendte regelsæt

I nærværende kapitel foretages en undersøgelse af, hvilke regelsæt museerne udarbejder deres årsregnskaber efter i praksis. Det er således ved en gennemgang af museumsregnskaberne konstateret, at museerne samlet set henviser til, at følgende 11 regelsæt finder anvendelse ved udarbejdelsen af årsregnskabet:

1. Museumsloven
2. Driftstilskudsloven
3. Årsregnskabsloven
4. Museumsbekendtgørelsen
5. Driftstilskudsbekendtgørelsen
6. Bekendtgørelse om regnskab og revision af statsanerkendte museer m.v.
7. De for statsanerkendte museer gældende regnskabsbestemmelser
8. Almindeligt anerkendt regnskabspraksis
9. God regnskabsskik
10. Museets vedtægter
11. Principper som bestyrelsen har valgt

Undersøgelsen besværliggøres imidlertid af, at det enkelte museum ofte udarbejder årsregnskabet efter flere forskellige regelsæt. Regnskabs gennemgangen har således identificeret følgende 21 forskellige kombinationer af de ovenstående 11 regelsæt.

<b>Nr.</b>	<b>Anvendte regelsæt</b>	<b>Antal regnskaber</b>
1	Bekendtgørelse om regnskab og revision af statsanerkendte museer m.v.	1
2	Bekendtgørelse om regnskab og revision af statsanerkendte museer m.v. og Museets vedtægter.	1
3	De for statsanerkendte museer gældende regnskabsbestemmelser og Almindeligt anerkendt regnskabspraksis.	1
4	Driftstilskudsbekendtgørelsen.	18
5	Driftstilskudsbekendtgørelsen og Almindeligt anerkendt regnskabspraksis.	2
6	Driftstilskudsbekendtgørelsen og Museumsbekendtgørelsen.	4
7	Driftstilskudsbekendtgørelsen og Årsregnskabsloven	1
8	Driftstilskudsbekendtgørelsen, Museumsbekendtgørelsen, Årsregnskabsloven og Museets vedtægter.	1
9	Driftstilskudsbekendtgørelsen, Årsregnskabsloven og Museets vedtægter.	1
10	Driftstilskudsbekendtgørelsen, Museumsbekendtgørelsen og Årsregnskabsloven.	1
11	Driftstilskudsbekendtgørelsen, Driftstilskudsloven og Museumsbekendtgørelsen.	1
12	Museets vedtægter	1
13	Museumsbekendtgørelsen	4

14	Museumsbekendtgørelsen og Driftstilskudsloven	1
15	Museumsbekendtgørelsen og God regnskabsskik	1
16	Museumsbekendtgørelsen og Museets vedtægter	2
17	Museumsloven	1
18	Museumsloven med tilhørende bekendtgørelser og Almindeligt anerkendt regnskabspraksis	1
19	Principper som bestyrelsen har valgt	1
20	Årsregnskabsloven med fornødne tilpasninger	1
21	Årsregnskabsloven tilpasset museets særlige struktur og i overensstemmelse med gældende regler for regnskabsaflæggelse for statsstøttede museer under museumsloven	1
<b>Årsregnskaber i alt</b>		<b>46</b>

**Tabel 1:** Oversigt over de regelsæt, som de statsanerkendte museer udarbejder deres årsregnskaber efter.

Det er interessant, at der ved gennemgangen af 46 årsregnskaber er identificeret 21 forskellige fortolkninger af, hvilke regelsæt, der regulerer museernes regnskabsaflæggelse. Denne væsentlige variation må anses som et udtryk for, at der eksisterer en generel uklarhed vedrørende, hvilken regnskabsmæssig regulering museerne er underlagt.

Denne uklarhed tydeliggøres endvidere ved, at enkelte museer aflægger årsregnskabet efter ”*de for statsanerkendte museer gældende regnskabsbestemmelser*”. Denne formulering må anses som både upræcis og forsigtig, hvorfor formuleringen således næppe opfylder regnskabsbrugernes informationsbehov vedrørende, hvilken regulering museerne er underlagt. Dette er u hensigtsmæssigt, idet regnskabsbrugerne anvender informationen herom til at forstå og fortolke årsregnskabet. Den upræcise og forsigtige formulering af føder endvidere spørgsmålet om, hvorvidt formuleringen er et forsøg fra regnskabsaflægers side på at helgardere sig på et område, der er kendetegnet ved en generel uklarhed

vedrørende, hvilken regulering, der er gældende ret. Såfremt dette er tilfældet, motiverer dette yderligere behovet for at få klarlagt, hvilke regelsæt, der regulerer de statsanerkendte museers regnskabsaflæggelse.

Det fremgår af Tabel 1, at 43 museer henviser til, at deres årsregnskab er udarbejdet efter bestemmelserne i museumslovgivningen, herunder bekendtgørelse om regnskab og revision af statsanerkendte museer m.v., driftstilskudsloven, driftstilskudsbekendtgørelsen, museumsloven og museumsbekendtgørelse. Dette vidner således om, at der trods den betydelige variation i de regelsæt, som museerne udarbejder deres årsregnskaber efter, foreligger konsensus om, at regnskabsaflæggelsen i en vis udstrækning er reguleret i særlovgivningen på museumsområdet.

Det bemærkes, at to museer udarbejder årsregnskabet efter bekendtgørelse nr. 1510 af 14. december 2006 om regnskab og revision af statsanerkendte museer m.v. Denne bekendtgørelse blev dog ophævet den 10. maj 2013 ved ikrafttrædelsen af museumsbekendtgørelsen af 2013. Dette forhold bidrager således til billedet om, at der foreligger en vis uklarhed vedrørende, hvilken regnskabsmæssig regulering, der er gældende på museumsområdet.

Det er endvidere interessant, at en række museer udarbejder årsregnskabet efter både museumslovgivningen og mere generelle regelsæt, herunder almindeligt anerkendt regnskabspraksis, god regnskabsskik og årsregnskabsloven.

God regnskabsskik og almindeligt anerkendt regnskabspraksis er begge regelsæt, der anses som såkaldte retlige standarder, idet indholdet af disse regelsæt er upræcist og derfor skal præciseres gennem praksis. De to regelsæt beror således på ”... *de sædvaner og den praksis, der til enhver tid efterleves af kyndige og ansvarsbevidste fagfolk med henblik på aflæggelsen af årsregnskaber*” (Karnov Group, s.d.). Dette betyder imidlertid, at anvendelsen af god regnskabsskik og almindeligt anerkendt regnskabspraksis ikke nødvendigvis giver en ensartet regnskabsaflæggelse (Elov, s.d.), hvilket kan hindre regnskabsbrugers mulighed for at sammenligne informationerne i årsregnskaberne på tværs af museerne.

Årsregnskabsloven består i modsætning til god regnskabsskik og almindeligt anerkendt regnskabspraksis af et regelkompleks, hvis formål er at give et mere entydigt regnskabsgrundlag (EY, s.d.). Dette giver således regnskabsbrugeren bedre mulighed for at sammenligne informationerne fra årsregnskaberne på tværs af museerne. Endvidere giver anvendelsen af årsregnskabslovens bestemmelser regnskabsbrugeren en konkret forståelse for det anvendte regelsæt.

Museernes anvendelse af almindeligt anerkendt regnskabspraksis, god regnskabsskik og årsregnskabsloven kan fortolkes som, at museerne har identificeret et behov for at suplere eller udfylde regnskabsbestemmelserne i museumslovgivningen.

Det fremgår altså af Tabel 1, at der på tværs af museerne foreligger en betydelig variation i de regelsæt, der anvendes ved udarbejdelsen af museernes årsregnskaber. I afhandlingens kapitel 3.3 undersøges det, hvorledes denne variation udmønter sig på museernes regnskabsmæssige behandling af fast ejendom. Denne undersøgelse har til formål at afklare, hvorvidt variationen har substantiel betydning for indholdet af museernes årsregnskaber.

### 3.3. Regnskabsmæssig behandling af fast ejendom

Nærværende kapitel indeholder en undersøgelse af, hvordan variationen i de regelsæt som museerne udarbejder deres årsregnskaber efter, udmønter sig på museernes måling af fast ejendom. Undersøgelsen betragter ejendomme, idet disse almindeligvis udgør en ikke uvæsentlig del af museernes aktivmasse.

Det er ved gennemgangen af museumsregnskaberne påset, at 29 museer i henhold til deres årsregnskab besidder fast ejendom. Gennemgangen af disse 29 årsregnskaber har identificeret, at museerne behandler fast ejendom på følgende 14 måder.

Nr.	Anvendt regnskabspraksis vedr. fast ejendom sammenholdt med anvendte regelsæt	Antal regnskaber
1	Bygninger medtager ikke i årsregnskabet.	2
	<ul style="list-style-type: none"><li>Driftstilskudsbekendtgørelsen, Museumsbekendtgørelsen, Årsregnskabsloven og Museets vedtægter.</li></ul>	1

	• Museumsbekendtgørelsen og Museets vedtægter.	1
<b>2</b>	<b>Bygninger måles maksimalt til en værdi, der modsvarer den langfristede gæld (prioritetsgæld).</b>	<b>1</b>
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen.	1
<b>3</b>	<b>Bygninger måles til 0 kr.</b>	<b>1</b>
	• Museumsbekendtgørelsen.	1
<b>4</b>	<b>Bygninger måles til kostpris med fradrag af nedskrivninger.</b>	<b>1</b>
	• Driftstilskudsloven og Museumsbekendtgørelsen	1
<b>5</b>	<b>Bygninger måles til kostpris med fradrag af øremærkede tilskud og akkumulerede af- og nedskrivninger.</b>	<b>2</b>
	• Bekendtgørelse om regnskab og revision af statsanerkendte museer m.v.	1
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen og Årsregnskabsloven.	1
<b>6</b>	<b>Bygninger måles til kostpris, dog maksimalt til den belånte værdi.</b>	<b>1</b>
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen og Museumsbekendtgørelsen.	1
<b>7</b>	<b>Bygninger måles til kostpris, og reguleret til seneste kendte ejendomsvurdering.</b>	<b>1</b>
	• Museumsloven med tilhørende bekendtgørelser og Almindeligt anerkendt regnskabspraksis.	1
<b>8</b>	<b>Bygninger måles til kostpris.</b>	<b>2</b>
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen.	1
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen, Årsregnskabsloven og Museets vedtægter.	1
<b>9</b>	<b>Bygninger optages til anslået scrapværdi.</b>	<b>1</b>
	• Museumsloven.	1
<b>10</b>	<b>Bygninger optages til den senest kendte offentlige ejendomsvurdering eller kostpris.</b>	<b>1</b>
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen.	1
<b>11</b>	<b>Bygninger optages til den senest kendte offentlige ejendomsvurdering.</b>	<b>13</b>



	• Bekendtgørelse om regnskab og revision af statsanerkendte museer m.v. og Museets vedtægter.	1
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen.	4
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen og Almindeligt anerkendt regnskabspraksis.	1
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen og Museumsbekendtgørelsen.	2
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen, Driftstilskudsloven og Museumsbekendtgørelsen.	1
	• Museumsbekendtgørelsen.	2
	• Principper som bestyrelsen har valgt.	1
	• Museets vedtægter.	1
<b>12</b>	<b>Bygninger optages til museets forholdsmæssige ejerandel af bygningens værdi som fastslået ved om- og tilbygningen i 1991.</b>	<b>1</b>
	• Museumsbekendtgørelsen og God regnskabsskik.	1
<b>13</b>	<b>Bygninger som kan udskilles fra museets drift (fx magasinhal- ler) eller bygninger eller dele af bygninger, som anvendes til forretningsmæssige aktiviteter frem for museumsaktiviteter måles til kostpris.</b>	<b>1</b>
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen.	1
<b>14</b>	<b>Nye bygninger optages til kostpris, og gamle bygninger opta- ges til senest kendte offentlige ejendomsvurdering</b>	<b>1</b>
	• Driftstilskudsbekendtgørelsen.	1
<b>Årsregnskaber i alt</b>		<b>29</b>

**Tabel 2:** Oversigt over de statsanerkendte museers anvendte regnskabspraksis vedr. måling af fast ejendom sammenholdt med anvendte regelsæt.

Det fremgår af Tabel 2, at der ligeledes foreligger en betydelig variation i museernes regnskabsmæssige behandling af fast ejendom. Denne variation betyder, at det anvendte regelsæt således ikke synes at være styrende for museernes regnskabsmæssige behandling af fast ejendom.

Det er imidlertid evident, at en stor gruppe af museerne anvender den seneste kendte offentlige ejendomsvurdering ved målingen af fast ejendom. Dette er interessant, idet den offentlige ejendomsvurdering er statens værdivurdering af en given ejendom (Legaldesk, 2020). Denne værdi anvendes af staten som grundlag for fastsættelsen af ejendomsskat og ejendomsværdiskat (Legaldesk, 2020). Den offentlige ejendomsvurdering er således en skattemæssigt fastsat værdi, som har et andet formål end at skulle anvendes ved udarbejdelsen af årsregnskaber. Endvidere vil den offentlige ejendomsvurdering almindeligvis også være opgjort på et andet tidspunkt end balancedagen.

Det fremgår endvidere af Tabel 2, at to museer ikke medtager deres ejendomme i årsregnskabet. Museerne anfører ikke, hvorfor ejendommene ikke indregnes i årsregnskabet, hvilket kan fortolkes som, at ejendommene opfylder kriterierne for indregning, men museerne blot undlader at indregne ejendommene i årsregnskabet. Denne praksis efterlader således regnskabsbrugeren med et udækket informationsbehov vedrørende værdien af disse ejendomme.

Regnskabs gennemgangen har endvidere afdækket, at kun tre museer afskriver på sine bygninger. Dette forhold kan formodentligt henføres til, at flere museer fejlagtigt anvender kontospecifikationen i museumsbekendtgørelsens bilag 1 ved opstillingen af resultatopgørelsen. Denne kontospecifikation indeholder ikke en konto til afskrivninger. Denne praksis forekommer ikke udelukkende ved museer, der henviser til, at deres årsregnskab er udarbejdet efter museumsbekendtgørelsen. Det er således konstateret, at kontospecifikationen også finder anvendelse ved museer, der alene udarbejder årsregnskabet efter driftstilskudsbekendtgørelsen. Dette indbefatter blandt andet Svendborg Museum, Naturama og Museum for Energi og Bæredygtighed.

De tre museer som afskriver på deres ejendomme, anvender alle et målingsgrundlag, der er baseret på kostpris. Disse museer afskriver alle lineært over den pågældende ejendoms forventede brugstid. Det bemærkes endvidere, at to af disse museer udarbejder deres årsregnskab efter driftstilskudsbekendtgørelsen og årsregnskabsloven, hvor det sidste museum alene udarbejder årsregnskabet efter driftstilskudsbekendtgørelsen.

Den betydelige variation i de regelsæt som museerne udarbejder deres årsregnskaber efter, samt variationen i museernes regnskabsmæssige behandling af fast ejendom, afføder således spørgsmålet om, hvilken regnskabsmæssig regulering, der udgør gældende ret for museerne. Dette undersøges i afhandlingens kapitel 4 og 5.

## 4. Museumslovgivningens regnskabskrav

Det fremgår af den empiriske undersøgelse i afhandlingens kapitel 3.2, at der blandt museerne foreligger konsensus om, at regnskabsaflæggelsen i en vis udstrækning er reguleret af museumslovgivningen, herunder driftstilskudsloven, driftstilskudsbekendtgørelsen, museumsloven og museumsbekendtgørelse. Den empiriske undersøgelse afdækkede imidlertid en betydelige variation i museernes anvendelse af museumslovgivningen. Dette kan fortolkes som, at der blandt museerne foreligger en generel uklarhed vedrørende, hvilke konkrete love og bekendtgørelser på museumsområdet, der regulerer regnskabsaflæggelsen. Nærværende kapitel har derfor til formål at belyse, hvilke love og bekendtgørelser på museumsområdet, der indeholder bestemmelser, der regulerer museernes regnskabsaflæggelse.

Museumsloven såvel som driftstilskudsloven indeholder ingen formelle krav til årsregnskabet opstilling og indhold. Disse love bemyndiger imidlertid kulturministeren til at fastsætte nærmere regler for museernes regnskabsaflæggelse. Denne bemyndigelse følger af henholdsvis museumslovens § 34, stk. 1 og driftstilskudslovens § 7, stk. 3. Kulturministeren har anvendt denne bemyndigelse til at udstede museumsbekendtgørelsen og driftstilskudsbekendtgørelsen, hvori lovenes bestemmelser præciseres og uddybes. Det bemærkes, at bekendtgørelser har samme virkning som love (Folketinget, s.d.).

Dette tyder således på, at museernes regnskabsaflæggelse reguleres af driftstilskudsbekendtgørelsen og museumsbekendtgørelsen. Denne formodning understøttes af Slots- og Kulturstyrelsens standardvedtægter for statsanerkendte museer, hvor standardvedtægtens § 13, stk. 2 angiver, at museernes årsregnskaber skal følge driftstilskudsbekendtgørelsen og museumsbekendtgørelsen (Slots- og Kulturstyrelsen, 2021). Disse bekendtgørelser gennemgås derfor i det følgende med henblik på at afklare, hvorvidt de har betydning for museernes regnskabsaflæggelse.

### 4.1. Museumsbekendtgørelsen

Museumsbekendtgørelsen indeholder ingen formelle krav til årsregnskabet opstilling og indhold. Det fremgår af afhandlingens kapitel 2.4.5, at trods den uklare formulering af

bekendtgørelsens § 9, finder kontospecifikationen i bekendtgørelsens bilag 1 ikke anvendelse ved udarbejdelsen af årsregnskabet.

Endelig er det væsentligt at undersøge rækkevidden af bekendtgørelsens § 18, der omhandler overdragelsen af tidligere amtskommunalt ejede bygninger i hvilke statsanerkendte museer varetager deres opgaver. Denne bestemmelse er en overgangsbestemmelse, der er indføjet i bekendtgørelsen i forbindelse med kommunalreformen fra 2007. Kommunalreformen indebar en række myndighedsnedlæggelser, herunder nedlæggelsen af de 14 daværende amtskommuner, der i stedet blev reorganiseret som fem regioner (Indenrigs- og Boligministeriet, s.d.). Disse myndighedsnedlæggelser betød, at der skulle foretages en fordeling af aktiver og passiver fra de nedlagte myndigheder til de nye myndigheder, og denne fordeling blev reguleret i bekendtgørelse nr. 877 af 16. september 2005 om fordeling af aktiver og passiver, rettigheder og pligter og ansatte som følge af opgaveflytning den 1. januar 2007 i forbindelse med kommunalreformen.

Denne overgangsbestemmelse i bekendtgørelsens § 18 er imidlertid ikke relevant for de statsanerkendte museer, idet museerne ikke er indeholdt i de myndigheder, der opregnes i § 1, stk. 3 i bekendtgørelse nr. 877 af 16. september 2005. Det bemærkes, at de selvejende institutioner, der nævnes i bekendtgørelsens § 1, stk. 3, nr. 3 er såkaldte statslige selvejende institutioner (Indenrigs- og Sundhedsministeriet, 2005), hvilket på museumsområdet alene omfatter de statslige museer (Arbejdsmarkedsstyrelsen, 2019). Dette afskærer således enhver diskussion om, hvorvidt bestemmelsen i museumsbekendtgørelsens § 18 er relevant for de statsanerkendte museers regnskabsaflæggelse.

## **4.2. Driftstilskudsbekendtgørelsen**

Driftstilskudsbekendtgørelsen indeholder en række formelle krav til årsregnskabet opstilling og indhold. Bekendtgørelsen er struktureret efter driftstilskudsmodtagerens selskabsretlige klassifikation. Bestemmelserne for selvejende institutioner fremgår af bekendtgørelsens kapitel 2. Det bemærkes endvidere, at bekendtgørelsens krav til budget, regnskab og revision er gradueret efter størrelsen af det bevilgede driftstilskud.

De generelle krav til årsregnskabet, der er gældende uanset størrelsen på det bevilgede driftstilskud, fremgår af bekendtgørelsens §§ 7 og 8. Det fremgår af bekendtgørelsens § 7, at museerne skal føre og aflægge regnskab, og i henhold til bekendtgørelsens § 8 skal museerne opbevare de seneste fem års regnskabsmateriale forsvarligt og tilgængeligt for museets revisor. Der foreligger således et krav om, at museerne skal føre og aflægge årsregnskab.

Idet et statsanerkendt museums årlige driftstilskud minimum udgør 1 mio. kr., er museerne omfattet af regnskabskravene i bekendtgørelsens § 11 (KL, s.d.). Endvidere indeholder bekendtgørelsens § 12 et supplerende regnskabskrav, hvorefter årsregnskabet skal opdeles på aktiviteter, såfremt museets årligt bevilgede driftstilskud fra Kulturministeriet overstiger 10 mio. kr. Dette betyder således, at såfremt museets årlige driftstilskud overstiger 10 mio. kr., skal museet både efterleve kravene i bekendtgørelsens §§ 11 og 12.

Indenfor museumslovgivningen er det således alene driftstilskudsbekendtgørelsen, der indeholder formelle krav til årsregnskabet opstilling og indhold. Regnskabskravene i bekendtgørelsens § 11 må imidlertid anses som forholdsvis brede. Bekendtgørelsen indeholder blandt andet ikke bestemmelser vedrørende indregning og måling aktiver og forpligtelser. Der synes derfor at foreligge et behov for at identificere et generelt regelsæt, der kan anvendes til at udfylde den brede regnskabsramme, der er fastsat i driftstilskudsbekendtgørelsen. Dette behov for at supplere museumslovgivningen med et generelt regelsæt, fremgår også af den empiriske undersøgelse i afhandlingens kapitel 3.2, hvor det blev observeret, at enkelte museer sammen med museumslovgivningen også udarbejder årsregnskabet efter enten almindeligt anerkendt regnskabspraksis, god regnskabsskik eller årsregnskabsloven.

Idet den empiriske undersøgelse afdækkede en betydelig variation i museernes behandling af fast ejendom, er det interessant at undersøge, hvorvidt museernes regnskabspraksis kan ensrettes ved at anvende et generelt regelsæt til at udfylde den brede regnskabsramme, der er fastsat i driftstilskudsbekendtgørelsen. Idet anvendelsen af en retlig standard, herunder almindeligt anerkendt regnskabspraksis og god regnskabsskik, i sagens natur må forventes at medføre en heterogen regnskabsaflæggelse på tværs af museerne,

er det således interessant at undersøge, om årsregnskabslovens regelkompleks finder anvendelse for de statsanerkendte museers. Såfremt årsregnskabsloven finder anvendelse for museerne, vil en fælles anvendelse af dette regelsæt formodentligt give en mere ensartet regnskabsaflægning, og dermed gøre årsregnskaberne på museumsområdet mere sammenlignelige.

Det undersøges derfor i afhandlingens kapitel 5, om de statsanerkendte museer er omfattet af årsregnskabslovens anvendelsesområde, og dermed skal anvende årsregnskabslovens bestemmelse ved forhold, hvor driftstilskudsbekendtgørelsen er tavs.

## 5. Er de statsanerkendte museer omfattet af årsregnskabsloven?

Det fremgår af afhandlingens kapitel 4.2, at indenfor museumslovgivningen er det alene driftstilskudsbekendtgørelsen, der indeholder formelle krav til årsregnskabet opstilling og indhold. Bekendtgørelsens regnskabskrav er imidlertid forholdsvis brede, hvorfor det i nærværende kapitel undersøges, hvorvidt de statsanerkendte museer er omfattet af årsregnskabsloven og dermed skal anvende årsregnskabsloven ved regnskabsmæssige forhold, hvor bekendtgørelsen er tavs.

Driftstilskudsbekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i driftstilskudslovens § 7, stk. 3, og det fremgår af lovbemærkningerne til lovens § 7, stk. 3, at tilskudsmodtagerne som udgangspunkt er omfattet af årsregnskabsloven, medmindre andet er anført i tilskudsbetingelserne til det konkrete tilskud. Museumslovgivningen indeholder ingen holdepunkter for, at museerne, som følge af deres tilskud, er undtaget fra årsregnskabsloven. Tværtimod fordrer driftstilskudsbekendtgørelsens § 11, stk. 5, at museernes årsregnskaber skal opfylde eventuelle øvrige krav til indholdet af årsregnskabet, der fremgår af anden lovgivning.

Museumslovgivningen indeholder således ikke holdepunkter for, at museerne er undtaget fra årsregnskabsloven. Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at museerne er omfattet af årsregnskabsloven, idet der ikke kan lovgives i lovbemærkningerne (Karnov Group, 2019). Lovbemærkningerne udtrykker alene lovgivers vilje og har derfor alene betydning ved en subjektiv fortolkning af lovens bestemmelser (Jurabibliotek, s.d.). Dette betyder, at lovbemærkningerne ikke er bindende, og det må derfor først ved en objektiv fortolkning af årsregnskabslovens bestemmelser forsøges afklaret, hvorvidt museerne er omfattet af lovens anvendelsesområde.

Årsregnskabsloven finder efter lovens § 1, stk. 1 anvendelse for alle erhvervsdrivende virksomheder. I henhold til lovens § 1, stk. 2 anses en virksomhed for at være erhvervsdrivende, såfremt den yder varer, rettigheder, pengemidler, tjenesteydelser eller lignende for hvilke, den normalt modtager vederlag. Det er således uvæsentligt, hvorvidt



virksomheden tilstræber at skabe overskud, da det alene er afgørende, at virksomheden driver en aktivitet, der har karakter af erhvervsdrift (Steffensen *et al.*, 2016).

Virksomheden skal således drive en aktivitet, der har karakter af erhvervmæssig drift. Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder indeholder i § 1, stk. 4 en definition af erhvervsdriftsbegrebet. Denne definition kan give et vist bidrag til at belyse, hvordan begrebet erhvervsdrift skal fortolkes. I henhold til § 1, stk. 4, nr. 1 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder anses en virksomhed som erhvervsdrivende, hvis den overdrager varer eller immaterielle rettigheder, erlægger tjenesteydelser eller lignende, for hvilke virksomheden normalt modtager vederlag. Definitionen af erhvervsdriftsbegrebet i både årsregnskabsloven og i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder forudsætter således, at virksomheden normalt modtager vederlag for den leverede ydelse. Det må således afklares, om museerne driver en aktivitet, der har karakter af erhvervmæssig drift efter definitionen i årsregnskabsloven og i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder.

Kulturministeren kan i henhold til museumslovens § 13, stk. 1 statsanerkendte et museum som tilskudsberettiget med henblik på, at museet kan indgå med et ansvarsområde i det landsdækkende museumssamarbejde. Dette museumssamarbejde indebærer efter museumslovens § 2, stk. 1, at de statsanerkendte museer gennem opgaverne indsamling, registrering, bevaring, forskning og formidling skal:

*”... aktualisere viden om kultur- og naturarv og gøre denne tilgængelig og vedkommende, udvikle anvendelse og betydning af kultur- og naturarv for borgere og samfund og sikre kultur- og naturarv for fremtidens anvendelse”.*

I henhold til museumslovens § 13, stk. 2 yder kulturministeren et tilskud til museets drift efter museumslovens § 13 a, såfremt museet har opnået statsanerkendelse. Det må således udledes, at museerne modtager offentlige tilskud med henblik på at tilsikre, at museerne har et tilstrækkeligt økonomisk grundlag til varetagelsen af de museumsfaglige kerneaktiviteter, der er fastsat i museumslovens § 2, stk. 1. Det bemærkes imidlertid, at det statslige tilskud efter museumslovens § 13 a fordrer, at museerne modtager et ikke-statsligt tilskud, der modsvarer et vist minimum, der årligt fastsættes på finansloven, jf.

museumslovens § 13 a, stk. 3. Dette ikke-statslige tilskud ydes almindeligvis af museernes hjemkommuner. Disse statslige og kommunale tilskud kan imidlertid ikke anses som erhvervsmæssige indtægter, idet der ikke foreligger en formel, tidsmæssig og forholdsmæssig sammenhæng mellem de modtagne tilskud og museets levering af de kerneydelser, der er fastsat i museumsloven (Steffensen *et al.*, 2016).

Det bemærkes imidlertid, at museerne ved siden af deres ikke-erhvervsmæssige kerneaktiviteter almindeligvis har traditionelle erhvervsmæssige aktiviteter såsom billetsalg, restaurant- og cafedrift samt museumsbutik. Disse aktiviteter er i overensstemmelse med erhvervsdriftsbegrebet i årsregnskabsloven og i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, idet aktiviteterne omfatter levering af varer og tjenesteydelser, og museerne normalt modtager vederlag herfor. Endvidere er udøvelsen af disse aktiviteter også af professionel og tilbagevendende karakter, hvilket er et forhold, der understøtter, at aktiviteterne er af erhvervsmæssig karakter (Steffensen *et al.*, 2016). Forholdet vedrørende tilstedeværelsen museernes erhvervsmæssige aktiviteter fremgår også af afhandlingens kapitel 2.4.4, hvoraf det fremgår, at der hos Slots- og Kulturstyrelsen foreligger en forudsætning om, at museerne supplerer de modtagne tilskud med en egenindtjening. Det må således udledes, at museernes erhvervsmæssige aktiviteter antager et ikke ubetydeligt omfang, hvorfor museerne må anses for at udøve erhvervsdrift i henhold til årsregnskabsloven og lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Da museerne anses som erhvervsdrivende følger det af årsregnskabslovens § 1, stk. 1, at museerne er omfattet af lovens bestemmelser.

Museerne er således omfattet af årsregnskabsloven, men det må endvidere afklares, om de også er omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Det fremgår af § 1, stk. 4 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, at en virksomhed for at være omfattet af loven skal udøve erhvervsdrift. Dette krav opfylder museerne. Herudover skal virksomheden endvidere opfylde kravet i lovens § 1, stk. 1 om, at virksomheden skal have til formål at fremme virksomhedens deltageres økonomiske interesser gennem erhvervsdrift.

Finanstilsynet har i en skrivelse af 7. juli 1997 truffet afgørelse om, hvorvidt en pengeinstitutdirektør måtte sidde i bestyrelsen for Fonden, Arken Museum for Moderne Kunst. I henhold til § 19 c, stk. 1 i den dagældende lov om banker og sparekasser m.v. måtte direktører ikke som bestyrelsesmedlem eller på anden måde deltage i ledelsen eller driften af anden erhvervsvirksomhed end pengeinstituttet. Finanstilsynet fandt imidlertid i afgørelsen, at bestyrelshvervet i Fonden, Arken Museum for Moderne Kunst, var omfattet af lovens § 19 c, stk. 2, hvorefter forbuddet i § 19 c, stk. 1 ikke omfatter hverv i foreninger, institutioner, råd, nævn og lignende, der ikke har til formål at fremme deltagernes økonomiske interesser gennem erhvervsdrift (Finanstilsynet, 1997).

I henhold til Finanstilsynets skrivelsen af 7. juli 1997 anses museer således ikke som virksomheder, der har til formål at fremme virksomhedsdeltagernes økonomiske interesser gennem erhvervsdrift. Det må imidlertid bemærkes, at idet afgørelsen er fra 1997, kan dette have betydning for, hvorvidt der fortsat kan støttes ret herpå, da de forhold som afgørelsens beror på, kan have ændret sig. Det må derfor afklares, hvorvidt de faktuelle forhold vedrørende museerne taler for, at museerne fortsat ikke har til formål at fremme virksomhedens deltageres økonomiske interesser gennem erhvervsdrift.

Det fremgår af lovbemærkningerne til § 1 i lov om erhvervsdrivende virksomheder, jf. lov nr. 123 af 18. februar 1994, at virksomhedens deltageres økonomiske interesser kan fremmes ved økonomiske fordele såsom overskudsdeling og udlodning ved opløsning. Det fremgår af afhandlingens kapitel 2.2.3.2 og de almindelige fondsretlige grundsætninger, at et eventuelt overskud fra museernes drift skal anvendes i overensstemmelse med museernes vedtægtsbestemte formål. Derudover fremgår det af driftstilskudslovens § 3, stk. 1, nr. 9, at museernes vedtægter skal indeholde en bestemmelse om anvendelsen af museets nettoformue ved museets ophør. En stikprøvevis gennemgang af museernes vedtægter har imidlertid vist, at ikke alle museer efterlever dette krav. Det bemærkes dog, at de museer, der efterlever kravet, anfører, at nettoformuen skal anvendes til velgørende og almennyttige formål indenfor museets virkeområde, såfremt museet ophør.

Disse forhold vedrørende overskudsdeling og udlodning ved museernes opløsning sammenholdt med Finanstilsynets skrivelsen af 7. juli 1997 betyder, at museerne næppe kan

anses for at have formål at fremme virksomhedens deltageres økonomiske interesser gennem erhvervsdrift. Dette betyder således, at museerne ikke opfylder alle betingelserne, der fordres for at være omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Museerne er således alene omfattet af årsregnskabsloven.

Da museerne ikke er omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, betyder dette endvidere, at museerne ikke er indeholdt i årsregnskabslovens § 3, stk. 1, og derfor må behandles efter lovens § 3, stk. 2.

Det følger af årsregnskabslovens § 3, stk. 2, at såfremt en af loven omfattet virksomhed, som ikke er forpligtet til at aflægge årsrapport efter § 3, stk. 1, frivilligt vælger at aflægge en årsrapport, der ikke udelukkende anvendes til virksomhedens eget brug, skal årsrapporten i det mindste følge reglerne for regnskabsklasse A, jf. årsregnskabslovens § 7, stk. 1, nr. 1.

Det fremgår af driftstilskudsbekendtgørelsen, at museerne skal aflægge regnskab som led i det offentlige tilsyn med museerne, hvorfor museerne således er forpligtet til at aflægge en årsrapport, der ikke udelukkende anvendes til museets eget brug. Dette betyder, at museerne ved regnskabsaflæggelsen i det mindste skal følge reglerne for regnskabsklasse A. Det bemærkes imidlertid, at museerne efter årsregnskabslovens 7, stk. 6 kan vælge at anvende reglerne for en højere regnskabsklasse, såfremt dette blot sker systematisk og konsekvent.

Idet museerne ved regnskabsaflæggelsen mindst skal følge reglerne for regnskabsklasse A, indebærer dette endvidere, at museerne er omfattet af de grundlæggende krav til årsregnskabet, der fordres af årsregnskabslovens §§ 11-17 i det omfang, der er relevant for det enkelte museum.

Endelig må det afklares, om museerne er undtaget fra årsregnskabsloven ved at være omfattet af undtagelsesbestemmelserne i lovens § 1, stk. 3, nr. 1-3.

Det fremgår af årsregnskabslovens § 1, stk. 3, nr. 1, at loven ikke omfatter virksomheder, der er omfattet af regnskabsregler fastsat ved lov for finansielle virksomheder. Museerne er ikke omfattet af lovens bestemmelser, idet museernes virksomhed ikke er indeholdt i lovens § 5, stk. 1, nr. 1, og ligeledes udøver museerne ikke aktiviteter, der er omfattet af lovens § 1, stk. 2-13 og 16.

Det fremgår af årsregnskabslovens § 1, stk. 3, nr. 2, at loven ikke omfatter virksomheder, der er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen. Reglerne om statens regnskabsvæsen omfatter efter § 2, stk. 1 i lov om statens regnskabsvæsen m.v., jf. lov nr. 131 af 28. marts 1984, samtlige ministerier, institutioner m.v. hvis driftsbudget er optaget på bevillingslov. Det må således afklares, om de statsanerkendte museers driftsbudget er optaget på bevillingslov. Museerne modtager som følge af deres statsanerkendelse et årligt driftstilskud fra kulturministeren, jf. museumslovens § 13 a, stk. 1. Dette driftstilskud fastsættes efter museumslovens § 13 a, stk. 2 på grundlag af bevillingen, der er afsat på finansloven til formålet. Dette afføder således spørgsmålet om, hvorvidt de museerne er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen m.v. som følge af deres driftstilskud fra kulturministeren.

Idet besvarelsen af dette detailspørgsmål er væsentlig i forhold til afklaringen af, hvilken regnskabsmæssig regulering de statsanerkendte museer er underlagt, blev der den 16. april 2021 rettet henvendelse til både Finansministeriet og Økonomistyrelsen med henblik på en endelig afklaring af, hvorvidt museerne er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen m.v. Finansministeriet og Økonomistyrelsen har på tidspunktet for indleveringen af nærværende afhandling ikke besvaret henvendelsen. Det bemærkes imidlertid, at Slots- og Kulturstyrelsen ved et interview den 27. april 2021 har bekræftet, at de statsanerkendte museer ikke er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen m.v. (Bilag A.3).

Den sidste undtagelsesbestemmelse i årsregnskabsloven fremgår af lovens § 1, stk. 3, nr. 3, hvorefter loven ikke finder anvendelse for virksomheder, der udelukkende er omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse. Idet museerne i henhold til afhandlingens kapitel 4.2 er omfattet af regnskabsreglerne i driftstilskudsbekendtgørelsen, afskærer dette således enhver diskussion om, hvorvidt museerne

udelukkende skulle være omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse.

De statsanerkendte museer er således omfattet af både driftstilskudsbekendtgørelsen og årsregnskabsloven. Dette betyder, at museerne ved regnskabsaflæggelsen skal iagttage reglerne i driftstilskudsbekendtgørelsens § 11 samt i det mindste følge reglerne for årsregnskabslovens klasse A. Endvidere skal museer, hvis årlige driftstilskud fra Kulturministeriet overstiger 10 mio. kr. også følge det supplerende regnskabskrav i driftstilskudsbekendtgørelsens § 12. I afhandlingens kapitel 6 undersøges sammenspillet mellem disse regelsæt og deres betydning for opstillingen og indholdet af museernes årsregnskaber.

## 6. Regnskabsaflæggelse for statsanerkendte museer

Det fremgår af afhandlingens kapitel 4.2 og 5, at de statsanerkendte museer ved udarbejdelsen af årsregnskabet skal iagttage reglerne i driftstilskudsbekendtgørelsens § 11 samt i det mindste følge reglerne for årsregnskabslovens klasse A. Endvidere skal museer, hvis årlige driftstilskud fra Kulturministeriet overstiger 10 mio. kr. tillige følge det supplerende regnskabskrav i driftstilskudsbekendtgørelsens § 12.

Museernes regnskabsaflæggelse er således reguleret af to forskellige regelsæt. Dette betyder, at museerne ved regnskabsudarbejdelsen skal være opmærksomme på, at bestemmelserne i de to regelsæt kan være i konflikt med hinanden. Såfremt sådanne konflikter indtræder, har bestemmelserne i driftstilskudsbekendtgørelsen forrang for bestemmelserne i årsregnskabsloven. Dette er et resultat af, at driftstilskudsbekendtgørelsen har *lex specialis*-status, hvor årsregnskabsloven blot har status som *lex generalis*.

I det følgende undersøges sammenspillet mellem driftstilskudsbekendtgørelsen og årsregnskabsloven og deres betydning for opstillingen og indholdet af museernes årsregnskaber.

### 6.1. Generalklausul

Det følger af driftstilskudsbekendtgørelsens § 11, stk. 1, 1. pkt., at ”*årsregnskabet skal give et retvisende billede af museets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultat, dvs. være uden væsentlige fejl og mangler*”. Det følger endvidere af bekendtgørelsens § 11, stk. 1 in fine, at ledelsesberetningen skal indeholde en retvisende redegørelse for de forhold, som beretningen omhandler.

Denne bestemmelse i driftstilskudsbekendtgørelsens § 11, stk. 1 må anses som generalklausulen for museernes regnskabsaflæggelse, idet kravet om det retvisende billede udgør den overordnede målsætning med årsregnskabet. Første del af generalklausulen om, at årsregnskabet skal give et retvisende billede, minder om årsregnskabslovens generalklausul. Kravet om at årsregnskabet skal give et retvisende billede illustrerer, at

bekendtgørelsen er orienteret mod regnskabsbrugernes informationsbehov (Steffensen *et al.*, 2016). Bekendtgørelsen tilgodeser særligt den tilsynsførende myndigheds informationsbehov, idet bestemmelserne heri har til formål at understøtte den tilsynsførende myndigheds tilsyn med museernes forvaltning af de offentlige tilskud.

Det er interessant, at bekendtgørelsens generalklausul indeholder en tilføjelse om, at det retvisende billede afgøres ud fra, om årsregnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler. Bekendtgørelsen anfører imidlertid ikke, hvornår en fejl eller mangel anses som væsentlig. Derfor må der ved vurderingen heraf skeles til andre regnskabsmæssige begrebsrammer, herunder årsregnskabsloven. Årsregnskabsloven indeholder imidlertid ikke en definition af væsentlighed, men i den kommenterede årsregnskabslov af Steffensen *et al.* henvises til definitionen af væsentlighed i IFRS (Steffensen *et al.*, 2016). Endvidere henviser den kommenterede årsregnskabslov også til det tidligere Fondsråds notat af december 2008 om rådets overvejelser og afvejsninger ved vurderingen af væsentlighed i forbindelse med regnskabskontrollen af børsnoterede selskabers årsrapporter (Steffensen *et al.*, 2016). Notatet fra det tidligere Fondsråd er imidlertid blevet afløst af en orientering fra Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen, hvori disse myndigheder orienterer om deres praksis for vurdering af regnskabsmæssig væsentlighed i regnskabskontrollen (Finanstilsynet, 2020).

Den nye orientering fra Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen definerer væsentlighed ved at henvise til IFRS, hvorefter regnskabsinformation anses som væsentlig, såfremt fejl i informationen, udeladelser eller sløring heraf med rimelighed kan forventes at påvirke de primære regnskabsbrugeres beslutninger (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020). Endvidere definerer Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen seks forhold, der har betydning for vurderingen af, hvorvidt der foreligger væsentlig fejlinformation i årsregnskabet (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020).

Det første forhold vedrører anvendelsen af et forkert regelsæt, hvorefter Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen anser det som en væsentlig fejl, såfremt årsregnskabet udarbejdes efter et andet regelsæt end det, der fordres af lovgivningen (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020).



Det andet forhold vedrører manglende bestanddele i årsregnskabet, hvorefter Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen anser det som en væsentlig fejl, såfremt årsregnskabet ikke indeholder de bestanddele, der fordres af lovgivningen (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020).

Det tredje forhold vedrører fejl i indregning, måling og klassifikation, hvorefter Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen anser det som en væsentlig fejl, såfremt der foretages korrektioner med henblik på at opnå en bestemt fremstilling af aktiver, passiver, økonomiske stilling og resultat (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020). Endvidere anføres det, at det som udgangspunkt anses som en fejl, såfremt væsentlige aktiver og passiver klassificeres forkert (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020).

Det fjerde forhold vedrører summen af uvæsentlige fejl, hvorefter der i vurderingen af, hvorvidt et regnskab indeholder væsentlig fejlinformation skal foretages en samlet vurdering af samtlige fejl (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020). Dette betyder således, at en række fejl, der hver for sig anses som uvæsentlige, ved en samlet væsentlighedsvurdering kan medføre, at regnskabet anses for at være væsentligt fejlbehæftet (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020).

Det femte forhold vedrører fejl og udeladelser i oplysningskrav, hvorefter Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen anser det som en væsentlig fejl, såfremt der fejl eller udeladelser i de oplysninger, der fordres af lovgivningen (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020). Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen inddeler årsregnskabet noteoplysninger de fem typer, der fremgår af Tabel 3.

Notetype	Beskrivelse
<b>Anvendt regnskabspraksis</b>	Udeladelse af dele af noten om anvendt regnskabspraksis eller forkert beskrivelse af anvendt regnskabspraksis anses som en væsentlig fejl.
<b>Forklarende noter, der relaterer sig til regnskabsposter</b>	Ved fejl i eller udeladelse af noter, der relaterer sig til regnskabsposter, har væsentlighedsvurderingen af noten sammenhæng med væsentlighedsvurderingen af den regnskabspost, som noten omfatter.
<b>Forklarende noter, der giver en supplerende målingsinformation</b>	Udeladelse af noter, der ville have givet regnskabsbrugeren væsentlig, supplerende målingsinformation er som udgangspunkt en væsentlig fejl.
<b>Risikonoter</b>	<p>Risikonoter er noter, der ikke direkte knytter sig til regnskabsposter, men som alligevel har stor betydning for den samlede vurdering af regnskabet. Risikonoter omfatter blandt andet oplysninger om eventuelle forpligtelser.</p> <p>Fejl i eller udeladelse af risikonoter anses som en væsentlig fejl, da dette fratager regnskabsbrugeren væsentlige informationer om selskabet.</p>
<b>Kontrolnoter</b>	Kontrolnoter er noter, der gør det muligt for regnskabsbrugeren at kontrollere ledelsen af virksomheden. Kontrolnoter omfatter blandt andet oplysninger om ledelseshonorering.

---

Fejl i eller udeladelse af kontrolnoter anses som væsentlige, såfremt dette fratager regnskabsbrugeren muligheden for at kontrollere ledelsen.

---

**Table 3:** Fejltyper vedrørende noteoplysninger i henhold til Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen (Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen, 2020).

Det sjette og sidste forhold vedrører sløring af information, hvor Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen anser det som en væsentlig fejl, såfremt regnskabet fremstår som uforståeligt med sløring af information (Finanstilsynet & Erhvervsstyrelsen, 2020).

Endelig må det anføres, at væsentlighed altid afhænger af de konkrete forhold, herunder regnskabsbrugers informationsbehov. Det er således næppe muligt at fastsætte konkrete grænser og regler for, hvornår en fejl eller mangel i regnskabet anses som væsentlig. Museerne kan dog ved vurderingen heraf skele til Finanstilsynets og Erhvervsstyrelsens orientering.

Det er endvidere interessant, at generalklausulen i driftstilskudsbekendtgørelsen ikke indeholder et fravigelseskrav, hvorefter bekendtgørelsens regnskabsbestemmelser skal fraviges, såfremt anvendelse heraf vil stride mod kravet om det retvisende billede. Denne udeladelse af fravigelseskravet må tilskrives, at regnskabsbestemmelserne i bekendtgørelsen tenderer i retningen af forvaltningskontrol. Bekendtgørelsens regnskabsbestemmelser er derfor formodentligt udarbejdet og implementeret med henblik på at tilgodese den tilsynsførende myndigheds informationsbehov vedrørende museets forvaltning af de offentlige tilskud. Et eventuelt fravigelseskrav vil derfor ikke være i overensstemmelse med bekendtgørelsens hensigt.

## 6.2. Årsregnskabet's bestanddele og indhold

Det fremgår af driftstilskudsbekendtgørelsens § 11, stk. 3, at museernes årsregnskaber skal indeholde følgende bestanddele:

1. Ledelsesberetning.

2. Revisionspåtegning.
3. Redegørelse for anvendt regnskabspraksis.
4. Resultatopgørelse.
5. Balance.
6. Noter, herunder specifikationer af resultatopgørelsens og balancens poster.

De ovenstående krav til årsregnskabet skal betragtes i relation til årsregnskabslovens § 18, der oplister, hvilke bestanddele et årsregnskab aflagt efter reglerne for regnskabsklasse A i det mindste skal indeholde. Driftstilskudsbekendtgørelsens indholdsmæssige krav og disses sammenspil med årsregnskabsloven beskrives i det følgende.

### **6.2.1. Ledespåtegning**

Bekendtgørelsens § 11, stk. 3 fordrer ikke, at årsregnskabet skal indeholde en ledespåtegning, hvilket er et krav efter årsregnskabslovens § 18. Det fremgår imidlertid af bekendtgørelsens § 10, stk. 2, at årsregnskabet skal underskrives af samtlige medlemmer af museets bestyrelse. Dette krav må betragtes som, at årsregnskabet efter bekendtgørelsen skal indeholde en ledespåtegning. Endvidere betyder kravet i § 10, stk. 2, at det er museets bestyrelse, der har ansvaret for, at årsregnskabet udarbejdes i overensstemmelse med den gældende lovgivning.

### **6.2.2. Ledelsesberetning**

Det er interessant, at bekendtgørelsen fordrer, at årsregnskabet skal indeholde en ledelsesberetning, da dette almindeligvis ikke er et krav for virksomheder i regnskabsklasse A, jf. årsregnskabslovens § 18. Idet bekendtgørelsen indeholder krav til ledelsesberetningen, kan museerne ikke omgå disse krav ved at tilvælge, at beretningen udarbejdes efter reglerne for klasse B og C.

I henhold til bekendtgørelsens § 11, stk. 3, nr. 1 skal ledelsesberetningen indeholde en detaljeret redegørelse for blandt andet årets drift, forventningerne til det kommende år samt en redegørelse for, i hvilken udstrækning aktiviteter er blevet gennemført i overensstemmelse med det budgetterede og med de målsætninger, der er opstillet for museet. Bekendtgørelsens krav til indholdet af ledelsesberetningen indeholder således et betydeligt element af forvaltningsmæssig kontrol, hvilken må anses som en konsekvens af, at museerne modtager tilskud fra det offentlige. Beretningens skriftlige redegørelse vedrørende museets forhold må derfor formodes at være til gavn for den tilsynsførende myndighed, men også museets ikke-regnskabskyndige interessenter kan formentlig finde nytte i ledelsesberetningen.

### **6.2.3. Revisionspåtegning**

Det fremgår af bekendtgørelsen, at årsregnskabet skal indeholde en revisionspåtegning. De revisionsmæssige krav findes i bekendtgørelsens §§ 15-19. Dette er imidlertid interessant, idet virksomheder omfattet af regnskabsklasse A almindeligvis ikke har pligt til at lade årsregnskabet revidere, jf. årsregnskabslovens § 135, stk. 1 modsætningsvist. Revisionskravet må derfor anses som endnu et element i tilsynet med museerne, hvor en godkendt revisor skal foretage både finansiell og forvaltningsmæssig revision.

### **6.2.4. Anvendt regnskabspraksis**

Anvendt regnskabspraksis indeholder en beskrivelse af de anvendte principper for indregning og måling af aktiver, forpligtelser, indtægter og omkostninger (Elling *et al.*, 2019). Bekendtgørelsen indeholder alene et krav om, at indtægter og udgifter skal periodiseres, og tilskud skal indtægtsføres i overensstemmelse med bevillingsperioden, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 4, nr. 8. Da indregning og måling ikke er detailreguleret i bekendtgørelsen, finder årsregnskabslovens bestemmelser herom anvendelse.

Virksomheder i regnskabsklasse A er ikke underlagt de samme udførlige krav til indregning og måling som virksomheder i de øvrige klasser. Det følger således af årsregnskabslovens § 20, stk. 1, at aktiver og forpligtelser samt indtægter og omkostninger skal indregnes og måles systematisk og konsekvent i overensstemmelse med almindeligt

anerkendte retningslinjer. Det er således overladt til museet at udmønte denne brede bestemmelse.

Museets udmøntning af årsregnskabslovens § 20, stk. 1 skal imidlertid ske under hensyntagen til driftstilskudsbekendtgørelsens generalklausul samt årsregnskabslovens §§ 12 og 13, der indeholder en række kvalitetskrav og grundlæggende forudsætninger, som museet skal efterleve ved udarbejdelsen af årsregnskabet. Dette vil således begrænse en alt for tendentiøs fortolkning af bestemmelsens brede krav til indregning og måling (Erhvervsministeriet, 2001).

Da museerne er underlagt disse brede krav til indregning og måling, er det væsentligt, at museerne udførligt redegør for den anvendte regnskabspraksis, idet denne information danner grundlaget for regnskabsbrugerens forståelse af årsregnskabet.

## **6.2.5. Resultatopgørelse**

Bekendtgørelsen indeholder ingen formelle krav til opstillingen af museets resultatopgørelse, hvorfor årsregnskabslovens bestemmelser finder anvendelse. Efter årsregnskabslovens § 19, stk. 3, 1. pkt. skal posterne i resultatopgørelsen klassificeres efter virksomhedens art og aktiviteterens omfang. Dette betyder, at museerne ikke er underlagt lovens skemakrav til resultatopgørelsen. Disse brede rammer giver således museerne mulighed for at tilpasse resultatopgørelsen til deres særlige aktiviteter og forhold, herunder modtagelsen af diverse tilskud.

Museerne er imidlertid i henhold til bekendtgørelsen underlagt en række krav til indholdet af resultatopgørelsen. Disse krav tenderer alle mod forvaltningskontrol, hvor kravene tilgodeser den tilsynsførende myndigheds informationsbehov vedrørende museet og museets virksomhed. De væsentligste krav beskrives i det følgende.

### **6.2.5.1. Tilskud**

Museerne modtager en række tilskud fra blandt andet Kulturministeriet, deres hjemkommuner og fonde. Efter årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 1 vedrørende kravet om, at årsregnskabet skal udarbejdes på en klar og overskuelig måde, bør disse forskellige

tilskud præsenteres i resultatopgørelsen ved, at der i resultatopgørelsen indføres en regnskabspost vedrørende henholdsvis statslige tilskud, kommunale tilskud og ikke-offentlige tilskud således, at tilskuddene er adskilt fra museets erhvervmæssige indtægter. Disse regnskabsposter skal i henhold til bekendtgørelsen specificeres for de enkelte tilskudsydere, hvorfor denne specifikation medtages i noterne.

### **6.2.5.2. Budget- og sammenligningstal**

Det fremgår af Bekendtgørelsens § 11, stk. 4, nr. 4, at resultatopgørelsen skal indeholde både regnskabstal for det forudgående regnskabsår og budgettal for regnskabsåret. Disse sammenlignings- og budgettal skal opstilles således, at der er umiddelbart sammenlignelighed mellem regnskabs- og budgettal. Der foreligger ikke almindeligvis et krav om sammenligningstal for regnskabsklasse A, og generelt stiller årsregnskabsloven ikke krav om budgettal.

Kravet om medtagelsen af budgettal for regnskabsåret er interessant, idet almindelige erhvervsdrivende virksomheder af konkurrencemæssige hensyn formodentligt næppe vil være villige til at oplyse deres budgettal under henvisning til, at dette vil påvirke deres konkurrenceevne negativt (Kiertzner & Thinggaard, 2012). Museerne befinder sig imidlertid ikke i en traditionel konkurrencesituation, idet formålet med statsanerkendelsen er, at museerne skal varetage forskellige ansvarsområder, og museernes samlinger tilsammen skal udgøre et tværsnit af Danmarks kulturarv (Slots- og Kulturstyrelsen, 2016). Endvidere finansieres museerne i overvejende grad af offentlige tilskud, hvilket medvirker til at reducere den traditionelle konkurrencesituation. Det enkelte museums økonomiske forhold og dispositioner er derfor ikke baseret på de øvrige museers dispositioner, og derfor anses museernes budgettal ikke som en følsom oplysning.

Kravet om, at resultatopgørelsen skal indeholde både budget- og sammenligningstal må anses som endnu en del af det forvaltningsmæssige tilsynssystem. Budgettallene for regnskabsåret giver regnskabsbrugeren mulighed for hver regnskabspost at konstatere, hvorvidt der er afvigelser mellem budgettet og de realiserede tal. Regnskabsbrugeren kan anvende budgetafvigelserne til at vurdere, museets evne til at nå de økonomiske målsætninger samt til at vurdere kilderne til et eventuelt under- eller overskud.

## 6.2.6. Balance

Bekendtgørelsen indeholder alene et krav om, at balancen skal indeholde en opgørelse over omsætnings- og anlægsaktiver samt kort- og langfristet gæld, herunder en opgørelse af egenkapitalen, jf. bekendtgørelsens § 11, stk. 4, nr. 6. Bekendtgørelsens krav til indholdet af balancen er således ikke i konflikt med kravet i årsregnskabslovens § 19, stk. 3, 2. pkt. om, at balancen i det mindste skal vise de i bilag 2, skema 1 opregnede, relevante hovedposter og romertalsposter.

Bekendtgørelsens krav til indholdet af balancen er indeholdt i årsregnskabslovens bilag 2, skema 1, idet bekendtgørelsens krav svarer til hovedposterne i balanceskemaet. Årsregnskabslovens balanceskema udbygger imidlertid bekendtgørelsens balancekrav, idet balanceskemaet fordrer, at passivside yderligere skal indeholde en hovedpost vedrørende hensatte forpligtelser. Derudover betyder årsregnskabslovens krav om anvendelsen af balanceskemaets romertalsposter, at hovedposternes indhold udspecificeres. Endelig skal museerne anvende balanceskemaets arabertalsposter i det omfang en yderligere specifikation er krævet for at årsregnskabet giver et retvisende billede.

Bekendtgørelsen indeholder således alene et krav om, at balancen skal indeholde en række hovedposter, hvilket er et forholdsvist beskedent krav i forhold til bekendtgørelsens multiple krav til indholdet af resultatopgørelsen. Dette kan fortolkes som, at lovgiver anser de udfyldende krav i årsregnskabsloven som tilstrækkelige til at tilfredsstille regnskabsbrugerens informationsbehov vedrørende museernes aktiver og passiver. Endelig kan de beskedne krav til balancen også fortolkes som, at lovgiver har vurderet, at regnskabsbrugernes informationsbehov hovedsageligt er orienteret mod resultatopgørelsen og de særprægede krav, bekendtgørelsen stiller hertil.

## 6.2.7. Noter

Bekendtgørelsens §§ 11, stk. 2, in fine og 11, stk. 4 indeholder følgende specificerings- og oplysningskrav vedrørende årsregnskabet og dets indhold:



1. Tilskud modtaget fra offentlige tilskudsydere skal specificeres for de enkelte tilskudsydere.
2. Tilskud fra fonde m.v. skal specificeres.
3. Tilskud der ydes af museet skal specificeres på modtagere.
4. Såfremt museet modtager projekttilskud, skal en specifikation af hvert projekt medtages i noterne.
5. Afskrivninger skal specificeres.
6. Hensatte forpligtelser, mellemregninger og indgåede forpligtelser skal specificeres.
7. Såfremt museet modtager projekttilskud, skal en specifikation af hvert projekt medtages i noterne.
8. Finansiering af underskud eller anvendelse af overskud skal oplyses.
9. Størrelsen af eventuelt vederlag til bestyrelsen skal oplyses.
10. Eventuel momsregistrering skal oplyses.

Disse krav må anses som notekrav, idet de ikke har betydning for forståelsen af selve regnskabet, men derimod blot uddyber regnskabsposternes indhold, og dermed giver regnskabsbrugeren en bedre forståelse for posterne og deres indhold.

Såfremt de fordrede specifikationer medtages direkte i resultatopgørelsen eller balancen, vil dette formodentligt forbyrde sig mod kravet i årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 1 om, at årsregnskabet skal udarbejdes på en overskuelig måde, idet medtagelsen af specifikationer kan medføre, at resultatopgørelsen og balancen bliver uoverskuelige.

Bekendtgørelsens specifikations- og oplysningskrav må anses som en del af det forvaltningsmæssige kontrolsystem, der omgiver museerne. Disse oplysninger sætter den tilsynsførende myndighed i stand til at vurdere museets økonomiske forhold samt, hvorvidt museet opfylder kravet til det ikke-statslige tilskudsgrundlag.

Museerne skal ved udarbejdelsen af årsregnskabet endvidere iagttage de notekrav, der fordres af årsregnskabsloven. Årsregnskabslovens § 21, stk. 2 oplister de notekrav, der fordres for regnskabsklasse A. Såfremt disse notekrav omhandler forhold, der er ubetydelige, kan disse efter lovens § 13, stk. 1, nr. 3 udelades af årsregnskabet. Dette betyder således, at notekravet i lovens § 21, stk. 2, nr. 4 om, at virksomheden skal oplyse hvor meget, der er uddelt eller udloddet til ejere eller andre virksomhedsdeltagere kan udelades, idet museernes overskud efter de almindelige fondsretlige grundsætninger skal anvendes i overensstemmelse med museernes vedtægtsbestemte formål.

### **6.3. Regnskabsmæssig behandling af fast ejendom**

Det fremgår af afhandlingens kapitel 3, at der eksisterer en betydelig variation i, hvilke regelsæt museerne udarbejder deres årsregnskaber efter. Denne variation afspejles blandt andet i museernes regnskabsmæssige behandling af fast ejendom, hvor det er konstateret, at 14 forskellige principper finder anvendelse ved museernes måling af fast ejendom. Da det i afhandlingens kapitel 6 blev fastlagt, at museernes regnskabsaflæggelse er reguleret af driftstilskudsbekendtgørelsen og årsregnskabslovens bestemmelser for klasse A, afføder dette således spørgsmålet om, hvorvidt anvendelsen af disse regelsæt medfører en mere ensartet behandling af museernes ejendomme.

Bekendtgørelsen indeholder ingen formelle krav til indregning og måling af materielle anlægsaktiver, hvorfor årsregnskabslovens bestemmelser finder anvendelse. Det følger af årsregnskabslovens § 20, stk. 1, at museernes aktiver skal indregnes og måles systematisk og konsekvent i overensstemmelse med almindeligt anerkendte retningslinjer.

Årsregnskabslovens § 20, stk. 1 indebærer, at museerne ikke er underlagt de samme udførlige krav til indregning og måling af aktiver som virksomheder i de øvrige

regnskabsklasser. Museerne skal ved udmøntning af de brede regler i lovens § 20, stk. 1 imidlertid tage hensyn til Bekendtgørelsens generalklausul samt årsregnskabslovens §§ 12 og 13, der indeholder en række kvalitetskrav og grundlæggende forudsætninger, som museerne skal efterleve ved udarbejdelsen af årsregnskabet. Det fremgår således af lovbemærkningerne til lovens § 20, at dette i praksis betyder, at der næppe kan findes andre alternativer end at følge bestemmelserne for indregning og måling i regnskabsklasse B (Erhvervsministeriet, 2001).

I henhold til lovbemærkningerne betyder dette således, at museerne ved første indregning skal måle ejendomme til kostpris, jf. årsregnskabslovens § 36, hvor kostprisen opgøres efter § 40. Museerne kan vælge efterfølgende at opskrive ejendommen til dagsværdi, jf. årsregnskabslovens § 41. Såfremt en ejendom opskrives til dagsværdi, skal opskrivningen bindes som en reserve under museets egenkapital, jf. årsregnskabslovens § 41, stk. 3. Det må i denne forbindelse anføres, at Erhvervsstyrelsen har udtalt, at den offentlige ejendomsvurdering som udgangspunkt ikke kan anses som et udtryk for dagsværdien (Erhvervsstyrelsen, 2020).

Da ejendomme anses for at have en begrænset brugstid, skal museerne derfor efter årsregnskabslovens § 43 afskrive systematisk på ejendommen over brugstiden. Det bemærkes imidlertid, at der for virksomheder i klasse A ikke foreligger et direkte lovkrav om, at virksomhederne skal afskrive systematisk på deres anlægsaktiver, herunder ejendomme. Dette betyder, at behovet for afskrivninger således må vurderes under hensyntagen til årsregnskabslovens § 12 vedrørende kvaliteten af årsregnskabet, § 13, stk. 1, nr. 6 vedrørende periodisering samt generalklausulen i bekendtgørelsens § 11 (Erhvervsstyrelsen, 2017).

Endelig må det anføres, at idet årsregnskabslovens § 20, stk. 1 henviser til, at aktiver kan indregnes og måles efter såkaldte almindeligt anerkendte retningslinjer, medfører dette, i henhold til lovbemærkningerne til § 20, at bestemmelsen kan udfyldes af branchespecifikke retningslinjer, der er almindeligt anerkendte (Erhvervsministeriet, 2001). Såfremt der foreligger sådanne almindeligt anerkendte retningslinjer vedrørende indregning og måling af aktiver for en given branche, vil disse have status som *lex specialis* og dermed

have forrang for årsregnskabslovens bestemmelser herom. Det bemærkes imidlertid, at såfremt et sådant regelsæt anvendes, skal museet kunne sandsynliggøre, at denne praksis ikke forbryder sig mod generalklausulen og kvalitetskravene i årsregnskabslovens § 12 (Steffensen *et al.*, 2016).

Det fremgår af afhandlingens kapitel 3.3, at det ved gennemgangen af museumsregnskaberne er påset, at 29 museer besidder fast ejendom. Endvidere fremgår det, at 13 af disse museer måler deres ejendomme til den seneste kendte offentlige ejendomsvurdering. Dette afføder således spørgsmålet om, hvorvidt anvendelsen af den offentlige ejendomsvurdering kan anses som almindeligt anerkendt regnskabspraksis indenfor museumsbranchen.

Den offentlige ejendomsvurdering er ikke indeholdt i årsregnskabslovens regelsæt, hvilket kan fortolkes som, at lovgiver ikke anser denne værdiansættelsesmetode som værende i overensstemmelse med årsregnskabslovens kvalitetskrav og generalklausul. Denne fortolkning understøttes af, at det tidligere efter årsregnskabsloven § 90, jf. bekendtgørelse nr. 647 af 15. juni 2006, var et krav for virksomheder i klasse C og D, at de skulle oplyse ejendomsværdien for fast ejendom ifølge den seneste foretagne offentlige vurdering. Denne bestemmelse blev imidlertid ophævet ved en lovændring i 2008, hvor det fremgår af bemærkningerne, at bestemmelsen blev ophævet, idet oplysningen om ejendomsvurderingen ikke har nævneværdig betydning for regnskabsbrugeren (Økonomi- & Erhvervsministeriet, 2008).

Der foreligger således holdepunkter for, at anvendelsen af den offentlige ejendomsvurdering forbryder sig mod kvalitetskravet i årsregnskabslovens § 12, og dermed ikke opfylder kravet om det retvisende billede. Såfremt dette er gældende, vil den offentlige ejendomsvurdering ikke kunne anvendes ved museernes indregning og måling af fast ejendom, selvom denne fremgangsmåde eventuelt måtte anses som almindeligt anerkendt regnskabspraksis indenfor museumsbranchen.

## 7. Harmonisering af museumsregnskaberne

Det fremgår af afhandlingens kapitel 3, at der foreligger en betydelig variation i, hvilke regelsæt museerne udarbejder deres årsregnskaber efter. Det formodes, at uklarheden vedrørende, hvilken regnskabsmæssig regulering museerne er underlagt kan henføres til, at museumsområdet som helhed reguleres af flere love og supplerende bekendtgørelser. Endvidere formodes det, at uklarheden også kan henføres til, at de statsanerkendte museer som følge af deres kulturelle formål, lovbestemte opgaver og offentlige tilskudsfinansiering adskiller sig betragteligt fra almindelige erhvervsdrivende virksomheder. Det er derfor umiddelbart ikke indlysende, at museerne er omfattet af årsregnskabsloven, hvor disse i henhold til afhandlingens kapitel 5 i det mindste skal følge bestemmelserne for regnskabsklasse A.

Denne uklarhed er u hensigtsmæssig, idet denne ikke alene medfører en betydelig risiko for, at museerne ikke efterlever de regnskabsmæssige krav, der fordres af lovgivningen, men anvendelsen af forskellige regelsæt betyder også, at museernes årsregnskaber bliver uensartet og dermed usammenlignelige på tværs af museerne. Dette forhold vedrørende de uensartede årsregnskaber på museumsområdet fremgår også af interviewet med Slots- og Kulturstyrelsen, hvor styrelsen udtrykker, at de uensartede årsregnskaber udgør en udfordring i styrelsens sagsbehandling (Bilag A.3). Denne udfordring består navnlig i, at indholdet og opstillingen af resultatopgørelsen kan variere på tværs af museerne, hvilket i henhold til interviewet kan påvirke, hvor informativ resultatopgørelsen er (Bilag A.3).

Der synes således at foreligge et potentiale for en harmonisering af museernes årsregnskaber. En harmonisering vil medføre, at museernes årsregnskaber aflægges i overensstemmelse med den gældende regulering. Endvidere vil en harmonisering også medføre, at museernes årsregnskaber blive mere sammenlignelige på tværs af museerne.

En væsentlig del af harmoniseringen vil bestå i at skabe klarhed omkring, hvilken regnskabsmæssig regulering, der er gældende for de statsanerkendte museer. I henhold til afhandlingens kapitel 6 er museerne underlagt både driftstilskudsbekendtgørelsen og årsregnskabsloven, hvor museerne mindst skal følge reglerne for regnskabsklasse A. Denne klarhed vedrørende gældende ret for museernes regnskabsaflæggelse kan tilvejebringes

ved en generel udtalelse herom fra enten Slots- og Kulturstyrelsen eller Erhvervsstyrelsen. Behovet for denne udtalelse må anses som en konsekvens af, at hverken museerne, de tilsynsførende myndigheder, revisorer eller Slots- og Kulturstyrelsen tilsyneladende har været opmærksom på, at museumsregnskaberne ikke aflægges i overensstemmelse med den gældende regulering.

En klarlæggelse af den gældende regnskabsregulering på museumsområdet medfører imidlertid ikke nødvendigvis, at museernes årsregnskaber bliver mere ensartet. Dette kan henføres til, at både driftstilskudsbekendtgørelsen og årsregnskabslovens klasse A indeholder brede krav til regnskabsaflæggelsen, herunder kravene til resultatopgørelsen samt kravene vedrørende indregning og måling. Dette betyder, at en ensretning af museumsregnskaberne formodentligt vil være betinget af, at der udarbejdes en vejledning for museernes regnskabsaflæggelse.

Slots- og Kulturstyrelsen har i henhold til interviewet imidlertid ikke hjemmel til at fremsætte yderligere krav til museernes regnskabsaflæggelse end de krav, der allerede fremgår af driftstilskudsbekendtgørelsen (Bilag A.3). Dette betyder derfor, at en fælles vejledning for regnskabsaflæggelsen skal offentliggøres af en tredjepart. Det er imidlertid ikke uset, at styrelser og organisationer udsteder regnskabsvejledninger. Det er således konstateret, at Erhvervsstyrelsen i samarbejde med andre organisationer eksempelvis har udstedt regnskabsvejledninger for mindre vandværker (Erhvervsstyrelsen, 2016) og andelsboligforeninger (Erhvervsstyrelsen, 2015). Det vurderes derfor, at dette tiltag kunne understøtte harmoniseringen af museernes årsregnskaber.

En regnskabsvejledning for museerne vil med fordel kunne udarbejdes som et samarbejde mellem Erhvervsstyrelsen, Slots- og Kulturstyrelsen, FSR – danske revisorer samt brancheorganisationen Danske Museer. Dette samarbejde skal tilsikre, at vejledningens indhold er indenfor lovgivningens rammer, samt at udmøntningen af vejledningens indhold medfører, at museernes årsregnskaber bliver mere ensartet, overskuelige og informative for regnskabsbrugere. Regnskabsvejledningen kan derfor med fordel indeholde en vejledning til årsregnskabets enkelte poster og bestanddele samt et modelregnskab, der illustrerer, hvordan et overskueligt og informativt årsregnskab kan udformes.

Det må imidlertid anføres, at en regnskabsvejledning næppe kan behandle alle forhold eller være udtømmende. Endvidere er udarbejdelsen af en detaljeret regnskabsvejledning en ressourcekrævende opgave, der kræver tilslutning fra de relevante myndigheder og organisationer. Det er således væsentligt, at de disse myndigheder og organisationer anerkender behovet for en harmonisering af museernes årsregnskaber.

Endelig må det anføres, at en regnskabsvejledning kan udstedes uden lovhjemmel, og dermed vil den ikke være juridisk bindende for museerne. Vejledningen kan således ikke selvstændigt regulerer museernes regnskabsaflæggelse, og skal derfor alene anses som et fortolkningsbidrag til at udfylde de brede rammer i den gældende regulering.

## 8. Konklusion

Formålet med nærværende afhandling var at belyse, hvilken regnskabsmæssig regulering de statsanerkendte museer er underlagt. Denne problemstilling er opstået, idet en indledende gennemgang af museernes årsregnskaber har identificeret en variation i de regelsæt, som museerne udarbejder deres årsregnskaber efter. Denne variation er i nærværende afhandling blevet undersøgt nærmere, hvor der er blevet foretaget en empirisk undersøgelse af museernes årsregnskaber med henblik på at afdække omfanget af variationen.

Undersøgelsen tog udgangspunkt i Slots- og Kulturstyrelsens museumsoversigt, hvoraf det fremgår, at der på tidspunktet for tilblivelsen af nærværende afhandling er 97 statsanerkendte museer i Danmark. Museerne er imidlertid ikke pligtige til at offentliggøre deres årsregnskaber, hvorfor undersøgelsen alene er baseret på de 46 årsregnskaber, der offentligt tilgængelige.

Gennemgangen af disse 46 årsregnskaber har afdækket, at museerne samlet set udarbejder deres årsregnskaber efter 11 forskellige regelsæt. Disse regelsæt kombineres på forskelligvis, hvilket samlet set giver 21 forskellige bud på, hvilken regnskabsmæssig regulering museerne er underlagt. Denne betydelige variation anses som et udtryk for, at der eksisterer en generel uklarhed vedrørende, hvilken regnskabsmæssig regulering museerne er underlagt. Denne uklarhed udmønter sig blandt andet ved museernes regnskabsmæssige behandling af fast ejendom.

Den empiriske undersøgelse af museernes årsregnskaber viste, at 29 museer besidder fast ejendom. Endvidere viste denne undersøgelse, at der på tværs af museerne foreligger 14 forskellige måder, hvorpå fast ejendom behandles i årsregnskabet. Den mest frekvente målingsmetode blandt museerne er, at ejendomme måles til den seneste kendte offentlige ejendomsvurdering.

Endelig viste undersøgelsen også, at kun tre museer afskriver på sine ejendomme. Dette forhold kan formodentligt henføres til, at flere museer fejlagtigt anvender kontospecifikationen i museumsbekendtgørelsens bilag 1 ved opstillingen af resultatopgørelsen. Idet



kontospecifikationen ikke indeholder en konto til afskrivninger, kan dette fortolkes som, at museerne ikke skal afskrive på sine bygninger.

Dette forhold vedrørende anvendelsen af kontospecifikationen ved opstillingen af resultatopgørelsen forekommer ikke alene ved museer, der udarbejder deres årsregnskab efter museumsbekendtgørelsen. Regnskabs gennemgangen viste, at denne praksis også forekommer ved museer, der udelukkende udarbejder deres årsregnskab efter driftstilskudsbekendtgørelsen.

Denne generelle uklarhed vedrørende, hvilken regnskabsmæssig regulering museerne er underlagt, kan formodentlig henføres til, at museerne er underlagt en omfattende ressortlovgivning. Denne ressortlovgivning består af museumsloven, driftstilskudsloven, museumsbekendtgørelsen, driftstilskudsbekendtgørelsen samt projekt- og aktivitetstilskudsbekendtgørelsen.

En analyse af ressortlovgivningen har vist, at alene driftstilskudsbekendtgørelsen indeholder krav til opstillingen og indholdet af museernes årsregnskaber. Idet museernes årlige driftstilskud fra Kulturministeriet minimum udgør 1 mio. kr., er museerne omfattet af regnskabskravene i bekendtgørelsens § 11. Endvidere skal museer, hvis driftstilskud udgør mere end 10 mio. kr., også efterleve det supplerende krav i bekendtgørelsens § 12, hvorefter museets årsregnskab skal opdeles på aktiviteter. De regnskabsmæssige krav i bekendtgørelsens § 11 er imidlertid forholdsvis brede, og bekendtgørelsen indeholder blandt andet ikke krav vedrørende indregning og måling af aktiver og forpligtelser. Dette forhold affødte et behov for at undersøge, hvordan bekendtgørelsens brede regnskabsrammer skal udfyldes.

Driftstilskudsbekendtgørelsens brede regnskabsrammer skal udfyldes af årsregnskabslovens bestemmelser. Museerne er som følge af deres erhvervsmæssige aktiviteter, herunder billetsalg, restaurant- og cafedrift, omfattet af årsregnskabsloven. Museerne er imidlertid ikke pligtige til at aflægge årsregnskab efter årsregnskabsloven, idet museerne ikke er indeholdt i lovens § 3, stk. 1. Museerne er imidlertid efter driftstilskudsbekendtgørelsen forpligtet til at udarbejde et årsregnskab, der anvendes af de tilsynsførende myndigheder

ved tilsynet af museerne. Dette betyder, at museerne er omfattet af årsregnskabslovens § 3, stk. 2, hvorefter museerne ved udarbejdelsen af årsregnskabet i det mindste skal følge reglerne for regnskabsklasse A.

Museerne er således omfattet af både driftstilskudsbekendtgørelsen og årsregnskabsloven, hvorfor museerne ved udarbejdelsen af årsregnskabet skal iagttage bestemmelserne i begge regelsæt. Bekendtgørelsen har imidlertid *lex specialis*-status, hvilket betyder, at såfremt der foreligger en konflikt mellem bekendtgørelsens bestemmelser og årsregnskabslovens bestemmelser, så har bestemmelserne i bekendtgørelsen forrang.

Driftstilskudsbekendtgørelsens § 11, stk. 1, 1. pkt. indeholder bekendtgørelsens generalklausul, hvorefter årsregnskabet skal give et retvisende billede af museets aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultat, det vil sige, at årsregnskabet skal være uden væsentlige fejl og mangler. Denne generalklausul minder om årsregnskabslovens generalklausul dog med tilføjelsen om, at det retvisende billede afgøres ud fra, om årsregnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler. Bekendtgørelsen er imidlertid tavs om, hvornår en fejl eller mangel anses som væsentlig, hvorfor der ved afgørelsen heraf kan skeles til Finanstilsynets og Erhvervsstyrelsens orientering vedrørende vurdering af regnskabsmæssig væsentlighed i regnskabskontrollen.

Det fremgår af driftstilskudsbekendtgørelsens § 11, stk. 3, at museernes årsregnskaber skal indeholde en ledelsesberetning, revisionspåtegning, redegørelse for anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter.

Virksomheder omfattet af regnskabsklasse A er almindeligvis ikke pligtige til at udarbejde en ledelsesberetning eller lade årsregnskabet revidere. Disse krav anses derfor som et element i den forvaltningsmæssige kontrol, museerne er underlagt. Idet bekendtgørelsen indeholder specifikke krav til indholdet af ledelsesberetningen, betyder dette, at museerne ikke kan omgå disse krav ved at udarbejde ledelsesberetningen efter reglerne for klasse B og C.

Driftstilskudsbekendtgørelsen indeholder ingen formelle krav til opstillingen af resultatopgørelsen. Dette betyder, at årsregnskabslovens bestemmelser herom finder anvendelse. Det fremgår af lovens § 19, stk. 1, 1. pkt., at posterne i resultatopgørelsen skal

klassificeres efter museets art og aktiviteterens omfang. Dette betyder dog, at museerne ikke er underlagt lovens skemakrav til resultatopgørelsen. Disse brede rammer giver således museerne mulighed for at tilpasse resultatopgørelsen til de særlige krav, der fordres af driftstilskudsbekendtgørelsen. Disse krav omfatter, at modtagne tilskud skal fremgå af resultatopgørelsen, samt at resultatopgørelsen skal indeholde både regnskabstal for det forudgående regnskabsår og budgettal for regnskabsåret.

Det fremgår af driftstilskudsbekendtgørelsens § 11, stk. 4, nr. 6, at museernes balance skal indeholde en opgørelse over omsætnings- og anlægsaktiver samt kort- og langfristet gæld. Da dette krav ikke er i konflikt med årsregnskabslovens § 19, stk. 3, 2. pkt. finder lovens bilag 2, skema 1 anvendelse ved opstillingen af balancen. Dette betyder endvidere årsregnskabslovens balancekrav udbygger kravene i bekendtgørelsen, idet balanceskemaet fordrer, at passivside yderligere skal indeholde en hovedpost vedrørende hensatte forpligtelser. Derudover betyder årsregnskabslovens krav om anvendelsen af balanceskemaets romertalsposter, at hovedposternes indhold udspecificeres. Endelig skal museerne anvende balanceskemaets arabertalsposter i det omfang en yderligere specifikation er krævet for at årsregnskabet giver et retvisende billede.

Driftstilskudsbekendtgørelsens §§ 11, stk. 2, in fine og 11, stk. 4 indeholde en række specificerings- og oplysningskrav vedrørende museets årsregnskab og dets indhold. Disse krav omfatter blandt andet specificering af tilskud, afskrivninger og hensatte forpligtelser. Endvidere skal museerne også medtage de notekrav, der fordres af årsregnskabsloven for klasse A. Såfremt disse notekrav omhandler forhold, der er ubetydelige, kan museerne udelade disse af årsregnskabet.

Den empiriske undersøgelse af museernes årsregnskaber viste, som tidligere nævnt, en betydelig variation i museernes regnskabsmæssige behandling af fast ejendom. Dette afledte et behov for at få klarlagt, hvordan fast ejendom skal behandles efter bestemmelserne i driftstilskudsbekendtgørelsen og årsregnskabsloven. Da driftstilskudsbekendtgørelsen ikke indeholder krav vedrørende indregning og måling af aktiver, finder årsregnskabslovens § 20, stk. 1 anvendelse, hvorefter museets ejendomme skal indregnes og måles systematisk og konsekvent i overensstemmelse med almindeligt anerkendte retningslinjer. I henhold til lovbemærkningerne betyder dette, at der i praksis næppe findes andre alternativer end at følge bestemmelserne for indregning og måling i regnskabsklasse B.

Bestemmelsen i årsregnskabslovens § 20, stk. 1 giver imidlertid museerne mulighed for at indregne og måle deres bygninger efter branchespecifikke retningslinjer, der er almindeligt anerkendte. Den empiriske undersøgelse viste, at den mest frekvente målingsmetode blandt museerne er, at ejendomme måles til den seneste kendte offentlige ejendoms-vurdering. Dette kunne således indikere, at denne metode udgør en branchespecifik retningslinje for museernes behandling af fast ejendom. Metoden kan imidlertid næppe anvendes, idet der foreligger holdepunkter for, at metoden forbryder sig mod kvalitetskravet i årsregnskabslovens § 12, og dermed ikke opfylder kravet om det retvisende billede.

Den generelle uklarhed vedrørende, hvilken regnskabsmæssig regulering museerne er underlagt, har medført, at årsregnskaberne er uensartet og dermed usammenlignelige på tværs af museerne. Dette forhold fremgår af interviewet med Slots- og Kulturstyrelsen, hvor styrelsen udtrykker, at de uensartede årsregnskaber udgør en udfordring i styrelsens sagsbehandling. Endvidere medfører uklarheden vedrørende, hvilken regnskabsmæssig regulering museerne er underlagt også en betydelig risiko for, at museerne ikke overholder de regnskabsmæssige krav, der fordres af lovgivningen. Dette betyder, at der foreligger et potentiale for en harmonisering af museernes årsregnskaber.

Denne harmonisering kan understøttes ved, at Erhvervsstyrelsen, Slots- og Kulturstyrelsen, FSR – danske revisorer samt brancheorganisationen Danske Museer udarbejder en regnskabsvejledning for de statsanerkendte museer. Denne regnskabsvejledning kan med fordel indeholde en vejledning til årsregnskabet enkelte poster og bestanddele samt et modelregnskab, der illustrerer, hvordan et overskueligt og informativt årsregnskab kan udformes. Vejledningen skal tilsikre, at årsregnskaberne aflægges i overensstemmelse med den gældende regulering samt at årsregnskaberne bliver mere ensartet, overskuelige og informative for regnskabsbrugerne.

## 9. Litteratur

### 9.1. Bøger

Andersen, Ib. (2019). *Den skinbarlige virkelighed: Vidensproduktion i samfundsvidenskaberne* (6. udgave). Frederiksberg: Samfundslitteratur.

Elling, Jens O., Carsten Kyhnauv-Andersen, Henrik Kyhnauv-Andersen & Peter Kyhnauv-Andersen. (2019). *Finansiell rapportering: Teori og regulering* (5. udgave). København: Gjellerup/Gads Forlag A/S.

Elling, John. (2016). *Bestå erhvervsretten!* (4. udgave). København: Ex Tuto A/S.

Hjorth-Andersen, Christian. (2007). *Den flytbare danske kulturarv: De kulturhistoriske museer set i et økonomisk perspektiv*. Ukendt: <https://static-curis.ku.dk/portal/files/23160857/215.pdf>.

Kiertzner, Lars & Frank Thinggaard. (2012). *Regnskab og revision i visse fonde og foreninger* (2. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S.

Langsted, Lars bo, Paul Krüger Andersen & Lars Kiertzner. (2013). *Revisoransvar* (8. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S.

Steffensen, Henrik, Lykke Skødt, Jan-Christian Nilsen & Jan Fedders. (2016). *Årsrapporten: Kommentarer til årsregnskabsloven* (7. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S.

Sunders, Mark, Philip Lewis & Adrian Thornhil. (2016). *Research methods for business students* (7. udgave). Harlow: Pearson Education Limited.

Wivel, Teddy. (2021). *Bestyrelsesarbejde i selvejende og nonprofit institutioner: En håndbog for bestyrelsesmedlemmer og ledere* (4. udgave). København: Karnov Group Denmark A/S.

## 9.2. Love, bekendtgørelser og lovbemærkninger

Erhvervsministeriet. (1993). *Forslag til Lov om erhvervsdrivende virksomheder*. Lovforslag nr. L 84 af 24. november 1993. København: [https://www.folketingstidende.dk/samling/19931/lovforslag/L84/19931\\_L84\\_som\\_fremsat.pdf](https://www.folketingstidende.dk/samling/19931/lovforslag/L84/19931_L84_som_fremsat.pdf).

Erhvervsministeriet. (1998). *Bekendtgørelse af lov om banker og sparekasser m.v. LBKG nr. 829 af 25. november 1998*. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/1998/829#FN501>.

Erhvervsministeriet. (2001). *Forslag til lov om erhvervsdrivende virksomheders aflægelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)*. Lovforslag nr. 138 af 10. januar 2001. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/200012L00138>.

Erhvervsministeriet. (2006). *Bekendtgørelse af årsregnskabsloven*. LBGK nr. 647 af 15. juni 2006. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2006/647>.

Erhvervsministeriet. (2019). *Bekendtgørelse af lov om erhvervsdrivende fonde*. LBGK nr. 984 af 20. september 2019. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/984>.

Erhvervsministeriet. (2019). *Bekendtgørelse af årsregnskabsloven*. LBGK nr. 838 af 8. august 2019. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/838>.

Erhvervsministeriet. (2020). *Bekendtgørelse af lov om finansiel virksomhed*. LBKG nr. 1447 af 11. september 2020. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2020/1447>.

Erhvervsministeriet. (2021). *Bekendtgørelse af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder*. LBGK nr. 249 af 1. februar 2021. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2021/249>.

Finansministeriet. (1984). *Lov om statens regnskabsvæsen m.v.* Lov nr. 131 af 28. marts 1984. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/1984/131>.

Finansministeriet. (2020). *Finanslov for finansåret 2020: § 21. Kulturministeriet*. København: <https://fm.dk/media/17696/fl20a21.pdf>.

Justitsministeriet. (1991). *Forslag til Lov om ændring af lov om fonde og visse foreninger, lov om erhvervsdrivende fonde og lov om beskatning af fonde, visse foreninger og institutter m.v.* Lovforslag nr. L 113 af 30. januar 1991. København: [https://www.folketingstidende.dk/samling/19902/lovforslag/L113/19902\\_L113\\_som\\_fremsat.pdf](https://www.folketingstidende.dk/samling/19902/lovforslag/L113/19902_L113_som_fremsat.pdf).

Justitsministeriet. (2020). *Bekendtgørelse af lov om fonde og visse foreninger*. LBKG nr. 2020 af 11. december 2020. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2020/2020>.

Kulturministeriet. (2001). *Forslag til Museumslov*. Lovforslag nr. 152 af 31. januar 2001. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/200012L00152>.

Kulturministeriet. (2007). *Bekendtgørelse af lov om Kulturministeriets kulturaftaler med kommuner m.v. og om regionernes opgaver på kulturområdet*. LBKG nr. 728 af 7. juni 2007. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2007/728>.

Kulturministeriet. (2010). *Bekendtgørelse om økonomiske og administrative forhold for modtagere af driftstilskud fra Kulturministeriet*. BKG nr. 1701 af 21. december 2010. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2010/1701>.

Kulturministeriet. (2010). *Forslag til Lov om økonomiske og administrative forhold for modtagere af driftstilskud fra Kulturministeriet*. Lovforslag nr. 50 af 11. november 2010. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/201012L00050>.

Kulturministeriet. (2010). *Lov om økonomiske og administrative forhold for modtagere af driftstilskud fra Kulturministeriet*. Lov nr. 1531 af 21. december 2010. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2010/1531>.

Kulturministeriet. (2012). *Forslag til Lov om ændring af museumsloven*. Lovforslag nr. 24 af 11. oktober 2012. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/201212L00024>.

Kulturministeriet. (2013). *Bekendtgørelse om museer mv*. BKG nr. 461 af 25. april 2013. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2013/461>.

Kulturministeriet. (2013). *Bekendtgørelse om rådgivning af Kulturstyrelsen på museumsområdet*. BGK nr. 408 af 25. april 2013. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2013/408>.

Kulturministeriet. (2014). *Bekendtgørelse af museumsloven*. LBKG nr. 358 af 11. april 2014. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2014/358>.

Kulturministeriet. (2014). *Bekendtgørelse om regnskab og revision af projekt- og aktivitetstilskud fra Kulturministeriet*. BKG nr. 1479 af 22. december 2014. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2014/1479>.

Kulturministeriet. (2021). *Bekendtgørelse om museer mv*. BKG nr. 333 af 25. februar 2021. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2021/333>.

Skatteministeriet. (2021). *Bekendtgørelse af selskabsskatteloven*. LBKG nr. 251 af 22. februar 2021. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2021/251>.



Social- og Indenrigsministeriet. (2005). *Bekendtgørelse om fordeling af aktiver og passiver, rettigheder og pligter og ansatte som følge af opgaveflytning den 1. januar 2007 i forbindelse med kommunalreformen*. BKG nr. 877 af 16. september 2005:

<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2005/877>.

Økonomi- og Erhvervsministeriet. (2008). *Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven*. Lovforslag nr. 100 af 13. marts 2008. København: <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/200722L00100>.

### 9.3. Hjemmesider

Arbejdsmarkedsstyrelsen. (2019, december). ”*Institutioner under diverse ministerier pr. december 2019*”. Arbejdsmarkedsstyrelsen, lokaliseret d. 10. maj 2021:

<https://star.dk/media/11318/institutioner-under-diverse-ministerier-december-2019.pdf>.

BDO. (2021, 23. marts). ”*Nye regler for statsanerkendte museers indberetning af regnskabsoplysninger*”. Jensen, Casper og Søren Peter Nielsen, lokaliseret d. 2. april 2021:

<https://www.bdo.dk/da-dk/faglig-info/brancher/oplevelse/nye-regler-for-statsanerkendte-museers-indberetning-af-regnskabsoplysninger>.

Den store danske. (2020, 9. marts). ”*Den hermeneutiske cirkel*”. Holtug, Nils, lokaliseret d. 22. april 2021: [https://denstoredanske.lex.dk/den\\_hermeneutiske\\_cirkel](https://denstoredanske.lex.dk/den_hermeneutiske_cirkel).

Elov. (s.d.). ”*Revision af bogføringsloven: Betænkning nr. 1140*”. Ukendt, lokaliseret d. 5. maj 2021: [https://www.elov.dk/media/betaenkninger/Revision\\_af\\_bogfoeringslovgivningen.pdf](https://www.elov.dk/media/betaenkninger/Revision_af_bogfoeringslovgivningen.pdf).

Erhvervsstyrelsen. (2015, 1. februar). ”*Vejledning om hvordan du laver et gennemskueligt regnskab for din andelsboligforening*”. Erhvervsstyrelsen, lokaliseret d. 17. maj 2021: <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-hvordan-du-laver-et-gennemskueligt-regnskab-din-andelsboligforening>.

Erhvervsstyrelsen. (2016, januar). ”Vejledning om årsregnskaber for mindre vandværker der aflægger årsregnskab efter årsregnskabsloven: Sådan laver du et gennemskueligt regnskab for dit vandværk”. Erhvervsstyrelsen, lokaliseret d. 21. maj 2021: <https://www.danskevv.dk/wp-content/uploads/2021/03/aarsregnskabsvejledning-for-mindre-vandvaerker.pdf>.

Erhvervsstyrelsen. (2017, 6. marts). ”Regnskabskrav til klasse A virksomheder”. Erhvervsstyrelsen, lokaliseret d. 30. maj 2021: <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-regnskabskrav-til-klasse-a-virksomheder>.

Erhvervsstyrelsen. (2020, 29. januar). ”Vejledning om: Årsrapporter for erhvervsdrivende fonde”. Erhvervsstyrelsen, lokaliseret d. 18. maj 2021: <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-aarsrapporter-erhvervsdrivende-fonde>.

Erhvervsstyrelsen. (2020, 8. september). ”Fonde”. Erhvervsstyrelsen, lokaliseret d. 8. april 2021: <https://erhvervsstyrelsen.dk/fonde>.

EY. (s.d.). ”Indsigt i årsregnskabsloven: EY’s praktiske guide til forståelse af loven” (7. udgave, 2020/2021). EY, lokaliseret d. 6. maj 2021: [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/da\\_dk/topics/assurance/pdf/ey-indsigt-i-aarsregnskabsloven-2020-21.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/da_dk/topics/assurance/pdf/ey-indsigt-i-aarsregnskabsloven-2020-21.pdf).

Finanstilsynet. (1997, 7. juli). ”Lov om banker og sparekasser m.v. § 19 c – h – Vedrørende ledelsesreglerne – Fonden, Arken Museum for Moderne Kunst: Finanstilsynets skrivelse af 7. juli 1997”. Finanstilsynet, lokaliseret d. 7. april 2021: <https://www.finanstilsynet.dk/Tilsyn/Tilsynsreaktioner/Afgoerelser/Fordelt-paa-virksomhedsomraader/Tilsynsreaktioner-om-pengeinstitutter/Lov-om-banker-og-sparekasser-mv-19-c-h>.

Finanstilsynet. (2020, 19. juni). ”Orientering om praksis for vurdering af regnskabsmæssig væsentlighed i regnskabskontrollen”. Finanstilsynet, lokaliseret d. 29. april 2021: <https://www.finanstilsynet.dk/tilsyn/regnskabskontrol/orientering>.

Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen. (2020. 18. juni). ”*Orientering om praksis for vurdering af regnskabsmæssig væsentlighed i regnskabskontrollen*”. Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen, lokaliseret d. 29. april 2021: [file:///C:/Users/coj/Downloads/Orientering\\_om\\_praksis\\_for\\_vesentlighed\\_til%20pdf%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/coj/Downloads/Orientering_om_praksis_for_vesentlighed_til%20pdf%20(1).pdf).

Fiskeri- og Søfartsmuseet. (2021, 20. januar). ”*Interessent- og omverdensanalyse*”. Fiskeri- og Søfartsmuseet, lokaliseret d. 30. april 2021: [https://fimus.dk/wp-content/uploads/2021/01/2021-01-20-interessentanalyse\\_FINAL.pdf](https://fimus.dk/wp-content/uploads/2021/01/2021-01-20-interessentanalyse_FINAL.pdf).

Folketinget. (s.d.). ”*Bekendtgørelse*”. Folketinget, lokaliseret d. 2. april 2021: <https://www.ft.dk/da/leksikon/Bekendtgørelse>.

Indenrigs- og Boligministeriet. (s.d.). ”*Kommunalreformen i 2007*”. Indenrigs- og Boligministeriet, lokaliseret d. 6. april 2021: <https://im.dk/arbejdsomraader/kommunal-og-regionaloekonomi/kommunale-opgaver-og-struktur/kommunalreformen-i-2007/>.

Indenrigs- og Boligministeriet. (2004). ”*Budget- og regnskabsystem: Indregning og måling af materielle og eventuelle immaterielle aktiver*”. Indenrigs- og Boligministeriet, lokaliseret d. 25. maj 2021: <https://budregn.im.dk/media/14380/kapitel-8-samlet.pdf>.

Indenrigs- og Sundhedsministeriet. (2005, december). ”*Kommunalreformen: Kort fortalt*”. Indenrigs- og Sundhedsministeriet, lokaliseret d. 10. maj 2021: <http://www.oim.dk/media/17070/kommunalreformen-kort-fortalt.pdf>.

Jurabibliotek. (s.d.). ”*Generelt om retskilderne*”. Ukendt, lokaliseret d. 4. maj 2021: [file:///C:/Users/coj/Downloads/\\_book\\_9788771983340\\_book-part-9788771983340-sec12-preview.pdf](file:///C:/Users/coj/Downloads/_book_9788771983340_book-part-9788771983340-sec12-preview.pdf).

Karnov Group. (2019, 20. oktober). ”*Revisions & Regnskabsvæsen: Løsning af regnskabsmæssige problemstillinger under ÅRL*”. Thinggaard, Frank & Finn Schøler, lokaliseret d. 28. maj 2021: [https://pro.karnovgroup.dk/document/7000842984/1?frt=thinggaard&hide\\_flash=1&page=1&rank=3](https://pro.karnovgroup.dk/document/7000842984/1?frt=thinggaard&hide_flash=1&page=1&rank=3).

Karnov Group. (s.d.). "*RevisionsMemo: God regnskabsskik*". Karnov Group, lokaliseret 5. maj 2021: <https://pro.karnovgroup.dk/document/7000840775/1>.

KL. (s.d.). "*Museumsområdet*". KL, lokaliseret d. 9. april 2021: <https://www.kl.dk/kommunale-opgaver/kultur-og-fritid/museumsomraadet/>.

Kulturministeriet. (2010, september). "*Midtvejsrapport: i udredningsarbejdet om fremtidens museumslandskab*". Kulturministeriet, lokaliseret d. 30. april 2021: [https://kum.dk/fileadmin/kum/5\\_Publikationer/2010/Midtvejsrapport\\_museumsudredning\\_2010\\_nyversion.pdf](https://kum.dk/fileadmin/kum/5_Publikationer/2010/Midtvejsrapport_museumsudredning_2010_nyversion.pdf).

Legaldesk. (2020, 12. december). "*Offentlig ejendomsvurdering*". Legaldesk, lokaliseret d. 7. maj 2021: <https://www.legaldesk.dk/artikler/offentlig-ejendomsvurdering>.

Organisationen Danske Museer. (2020, 18. marts). "*Coronavirus: Museernes økonomi under pres*". Organisationen Danske Museer, lokaliseret d. 3. maj 2021: <https://www.dkmuseer.dk/nyhed/coronavirus-museernes-%C3%B8konomi-under-pres>.

PwC. (2021). "*Fondshåndbogen 2021*". PwC, lokaliseret d. 9. maj 2021: <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2020/fondshaandbogen-2021-version1.pdf>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2016). "*Notat: Vejledning om statsanerkendelse af danske museer*". Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 25. maj 2021: [https://slks.dk/fileadmin/user\\_upload/0\\_SLKS/Dokumenter/Museer/Museumsvirksomhed/Vejledninger\\_til\\_museer/Statsanerkendelse/Vejledning\\_om\\_statsanerkendelse\\_af\\_danske\\_museer.pdf](https://slks.dk/fileadmin/user_upload/0_SLKS/Dokumenter/Museer/Museumsvirksomhed/Vejledninger_til_museer/Statsanerkendelse/Vejledning_om_statsanerkendelse_af_danske_museer.pdf).

Slots- og Kulturstyrelsen. (2017). "*Vejledning: Vejledning til kontoplan for indberetning af budget- og regnskabstal til Slots- og Kulturstyrelsen*". Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 25. maj 2021: [https://slks.dk/fileadmin/user\\_upload/0\\_SLKS/Fotos/Museer/Museumsvirksomhed/Vejledning\\_til\\_kontoplan.pdf](https://slks.dk/fileadmin/user_upload/0_SLKS/Fotos/Museer/Museumsvirksomhed/Vejledning_til_kontoplan.pdf).

Slots- og Kulturstyrelsen. (2019, 1. februar). ”*Driftstilskuds-bekendtgørelsen*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 2. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/fakta-om-museerne/lovgivning/driftstilskudsloven/driftstilskuds-bekendtgørelsen/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2019, 15. juli). ”*Om statsanerkendelse*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 3. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/fakta-om-museerne/statsanerkendte-museer/om-statsanerkendelse/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2019, 11. november). ”*Fakta om museerne*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 3. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/fakta-om-museerne/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2019, 19. november). ”*Statslige museer*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 1. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/fakta-om-museerne/statslige-museer/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2020, 10. februar). ”*Lovgivning*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 2. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/fakta-om-museerne/lovgivning/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2020, 21. februar). ”*Museernes historie*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 11. maj 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/fakta-om-museerne/museernes-historie/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2021, 4. februar). ”*Kulturaftaler med kommuner*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 23. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kultursamarbejde/kulturaftaler-med-kommuner/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2021, 9. februar). ”*Status, regnskab og evaluering*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 5. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kultursamarbejde/kulturaftaler-med-kommuner/status-regnskab-og-evaluering/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2021, 9. marts). ”*Bekendtgørelse om museer mv.*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 2. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/fakta-om-museerne/lovgivning/museumsloven/bekendtgørelse-om-museer-mv/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2021, 9. marts). ”*Statsanerkendte museers budget- og regnskabsindberetning*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 5. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/museernes-opgaver-og-drift/drift-og-oekonomi/budget-og-regnskab/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2021, 10. marts). ”*Statsanerkendte museer*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 1. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/fakta-om-museerne/statsanerkendte-museer/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2021, 11. marts). ”*Ansvarsområder og kontakt*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 30. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturarv/arkaeologi-fortidsminder-og-diger/arkaeologi-paa-land/ansvarsomraader-og-kontakt/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2021, 11. marts). ”*Drift og økonomi*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 9. april 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/museernes-opgaver-og-drift/drift-og-oekonomi/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2021, 11. marts). ”*Introduktion for bygherre*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 30. april 2021: <https://slks.dk/arkaeologisk-vejledning/introduktion-for-bygherre/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (2021, 12. april). ”*Museumsvedtægter*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 4. maj 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/museernes-opgaver-og-drift/drift-og-oekonomi/vedtaegter/>.

Slots- og Kulturstyrelsen. (s.d.). ”*Museer*”. Slots- og Kulturstyrelsen, lokaliseret d. 1. maj 2021: <https://slks.dk/omraader/kulturinstitutioner/museer/>.

## **A. Bilag**

### **A.1. Empiri**

Den indsamlede empiri vedrørende de statsanerkendte museers anvendte regelsæt er vedhæftet i Wiseflow i excel-format.



## A.2. Interviewguide til interviewet med Slots- og Kulturstyrelsen

### Generelle spørgsmål

1. Vil I give en kort præsentation af jer selv, herunder navn og profession?

### Spørgsmål vedr. lov om statens regnskabsvæsen

1. De statsanerkendte museer fremgår på Finansloven 2020 under denne samlebetegnelse
  - a. Betyder dette, at de statsanerkendte museer som følge af deres driftstilskud fra Kulturministeriet er optaget på en bevillingslov, og dermed er museerne omfattet af lov om statens regnskabsvæsen?

### Spørgsmål vedr. årsregnskabsloven

1. Det fremgår af lovbemærkningerne til driftstilskudsloven, at ”*tilskudsmodtagerne som udgangspunkt omfattes af årsregnskabsloven og bogføringslove*”.
  - a. Anser styrelsen de statsanerkendte museer for at udøve erhvervmæssige aktiviteter?
    - i. Anser styrelsen de statsanerkendte museer for at have til formål at fremme museets deltagers økonomiske interesser via erhvervsdrift?
2. Det følger af museumslovens § 14, stk. 1, nr. 4 vedrørende betingelser for opnåelse og bevaring af statsanerkendelse, at *Museet skal have et økonomisk grundlag, der muliggør opretholdelsen af en rimelig standard*. Dette betyder, at museerne skal modtage ikke-statslige tilskud, der modsvarer et vist minimum, der årligt

fastsættes på finansloven. Det fremgår dog af Slots- og Kulturstyrelsens vejledning om statsanerkendelse af danske museer, at der hos styrelsen foreligger en forudsætning om, at museerne supplerer det ikke-statslige tilskudsgrundlag og det statslige driftstilskud med en egenindtjening.

- a. Hvor stor vægt tillægger styrelsens denne forudsætning om, at museerne har en egenindtjening? Og kunne det tænkes, at enkelte statsanerkendte museer ikke har en egenindtjening?
  - i. Såfremt et museum ikke har en egenindtjening, vil museet udelukkende modtage offentlige tilskud, hvilket ikke udgør erhvervsdrift, og dermed falde udenfor årsregnskabsloven.
    1. Hvilket regelsæt skal museet i sådanne tilfælde anvende til at udfylde den regnskabsramme, der er fastsat i særlovgivningen, herunder driftstilskudsbekendtgørelsen?
      - a. Fx statens regnskabsvæsen eller det kommunale regnskabsvæsen.

### **Spørgsmål vedr. museumsbekendtgørelsen**

3. Slots- og Kulturstyrelsen har udarbejdet et sæt standardvedtægter, som de statsanerkendte museer kan anvende ved udformningen af deres egne vedtægter. I henhold til standardvedtægtens § 13, stk. 2 skal museets budget, regnskab og revision følge driftstilskudsbekendtgørelsen og museumsbekendtgørelsen.
  - a. Hvilke bestemmelser i museumsbekendtgørelsen anser styrelsen som relevante i forbindelse med aflæggelsen af årsregnskabet?

- i. Skal museerne anvende museumslovens tidligere bilag 1 (kontospecifikationen) ved opstillingen af resultatopgørelsen i årsregnskabet?
  1. Skal museerne anvende årsregnskabslovens bilag 2 med de tilpasninger, der fordres af driftstilskudsbekendtgørelsen, ved opstillingen af resultatopgørelsen?

#### **Spørgsmål vedr. driftstilskudsbekendtgørelsen**

4. Vil de statsanerkendte museer altid modtage et årligt driftstilskud fra Kulturministeriet, og dermed altid være omfattet af driftstilskudsbekendtgørelsen?
  - a. Hvis museerne IKKE altid er omfattet af driftstilskudsbekendtgørelsen, hvilket regelsæt er så gældende?

#### **Spørgsmål vedr. fast ejendom**

5. Det er påset, at der er stor variation i museernes anvendte regnskabspraksis vedrørende indregning og måling af fast ejendom.
  - a. Hvilken regnskabspraksis opfylder styrelsens informationsbehov vedrørende museernes ejendomme?
    - i. Anser styrelsen den seneste offentlige ejendomsvurdering som almindeligt anerkendt praksis for museumsbranchen?

## A.3. Interview med Slots- og Kulturstyrelsen

---

**Dato:** Tirsdag d. 27. april 2021.

**Sted:** Skype.

**Tilstede:** Nils Bülow, Chefkonsulent i Museer og Folkeoplysningen.  
Marc Schynol, Chefkonsulent i Musik og Scenekunst.  
Søren Nielsen, Partner, Statsautoriseret revisor  
Casper Jensen

**Varighed:** 48 minutter og 7 sekunder.

---

**Casper:** Vi starter med en kort præsentation af, hvad interviewet omhandler. Interviewet skal anvendes i forbindelse med min afhandling, hvor det er påset, at der er stor variation i den regnskabspraksis, som statsanerkendte museer, anvender i forbindelse med aflæggelsen af deres årsregnskaber. Formålet med afhandlingen er således at belyse, hvilken lovgivning der regulerer de statsanerkendte museers regnskabsaflæggelse.

**Casper:** Skal vi tage en kort præsentation af os selv?

**Marc:** Nils vil du starte?

**Nils:** Det kan jeg godt. Jeg hedder Nils Bülow og er chefkonsulent i Museer og Folkeoplysningen. Jeg sidder i museumsteamet og har en del af gøre med de statsanerkendte museer, hvilket omfatter en del med regnskaber, budgetter osv. Dette har sammenhæng med, at jeg er en af de få djøfere – det betyder ikke, at man ved noget om regnskaber og budget [latter] – men mange af mine kollegaer er har en kulturfaglig uddannelse, der er endnu længere

væk fra dette område. Jeg har derfor lidt en sparringspartnerrolle på det her område. Jeg har været i Kulturministeriet i 30 år, mange forskellige steder.

**Marc:** Det kan jeg ikke slå, jeg har kun været i Slots- og Kulturstyrelsen og dens forgænger i 14 år. Jeg kom fra Frederiksborgamt i sin tid, indtil det blev nedlagt. Jeg sidder til dagligt i den enhed, der hedder Musik og Scenekunst, hvor jeg er chefkonsulent. Jeg beskæftiger mig til dagligt med de store teatre, det vil sige Landsscenerne (Aarhus, Odense og Aalborg), Dansk Danseteater og Folketeateret. Jeg er jurist og selvlært i årsregnskaber. Jeg havde i en lang årrække en chef, der var økonom og specialist i årsregnskaber, så den vej har jeg fået lært en del. Når jeg er med i dag, er det, fordi vi har lagt forskellige opgaver ud i vores forskellige centre. Musik og Scenekunst har blandt andet ansvaret for driftstilskudsloven og -bekendtgørelsen. Driftstilskudsloven og den tilhørende bekendtgørelse har lige haft 10-års jubilæum. Det er denne, jeg så at sige administrerer med kollegaer i styrelsen.

**Søren:** Jeg hedder Søren Nielsen og er autoriseret revisor. Jeg har i mange år arbejdet meget med offentlige selskaber. I de senere år har jeg været revisor for en del museer og andre kulturinstitutioner. Det vil sige, at jeg er vant til at arbejde med årsregnskabsloven og andre lovgivninger, fordi jeg også beskæftiger mig med andre reguleringer, der er parret sammen med årsregnskabsloven. Jeg forsøger endvidere at følge med fagligt, hvor jeg også er censor på universitetet i forbindelse med kandidatafhandlinger. Jeg arbejder endvidere sammen med Casper, hvor vi snakkede om, at dette emne kunne være en interessant opgave. Det var egentlig også lidt mit forslag, at det her kunne være et spændende emne at skrive om, fordi der ikke er så meget om det.

**Casper:** Jeg er ved at skrive min kandidatafhandling, hvor jeg er på det sidste semester af cand.merc.aud.-studiet. Ellers har jeg været ansat som studentermedhjælper hos BDO siden november, hvor jeg primært har siddet med forsyningsvirksomheder.

**Casper:** Skal vi bare kast os ud i det?

**Marc:** Jo.

**Casper:** Nils, vi snakkede tidligere lidt om, at de statsanerkendte museer fremgår på finansloven, men de fremgår under deres samlebetegnelse. Betyder dette, at de statsanerkendte museer som følge af deres driftstilskud fra Kulturministeriet er optaget på en bevillingslov og dermed er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen?

**Nils:** Nej, det er kun selvejende institutioner, der modtager driftstilskud fra staten og som er optaget på finansloven med fuld kontospecifikation, der er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen. Dette er der overhovedet ikke nogen under Kulturministeriet, der er.

**Nils:** Jeg tror også, at vi talte om det, da vi snakkede i telefon sammen. Det er sådan nogle som universiteterne og sådan nogle, der i en vis forstand er meget tættere på staten. Dem har staten ønsker at have en tættere regulering af, også på regnskabsområdet. Derfor har man opfundet for nogen år side, jeg tror det er under 10 år siden, at den kategori, der hedder statsfinansieret selvejende institutioner. Dem har vi ikke nogen af.

**Casper:** I forhold til årsregnskabsloven fremgår det af lovbemærkningerne til driftstilskudsloven, at tilskudsmodtagerne som udgangspunkt omfattes af årsregnskabsloven og bogføringsloven. Betyder dette, at styrelsen anser de statsanerkendte museer for at udøve erhvervsdrift.

**Marc:** En selvejende institution er karakteriseret ved, at denne er en fond. En fond kan være almennyttig eller erhvervsdrivende. De fleste, hvis ikke alle, museer vil have en form for erhvervsvirksomhed i form af billetsalg – på samme måde som teatre.

**Marc:** Vi har mig bekendt nogle ganske få såkaldte genreorganisationer indenfor fx musikområdet, hvor det er tænkeligt, at de helt undtagelsesvist ikke driver erhvervsvirksomhed. Men selv genreorganisationerne arrangerer messer, og nogle af dem laver festivaler – eller deltager i hvert fald i fx Spot Festival osv. Jeg vil mene, at – om ikke alle – så i hvert fald den helt overvejede del af de selvejende institutioner, som vi yder driftstilskud til, at de har en erhvervmæssig virksomhed og derfor ville kunne sidestilles med en erhvervsdrivende fond.

**Marc:** De er så undtaget fra lov om erhvervsdrivende fonde eller almenfondsloven, hvis det er denne, de er omfattet af, fordi de er under et såkaldt fuldt fondsretligt tilsyn - i dette tilfælde af Slots- og Kulturstyrelsen.

**Søren:** Det som du, Marc, betegner som erhvervmæssig virksomhed, hvad er omfattet dette? På fx musikområdet er der måske mange indtægter fra billetsalg osv., men på museumsområdet er der også en del yderligere indtægter, såsom sponsorindtægter, kioskindtægter og øvrige salgsindtægter. Hvad vil I definere som erhvervmæssige indtægter?

**Marc:** Det er jo salg af ydelser, fx billetindtægter betragter jeg som erhvervmæssig virksomhed.

**Søren:** Hvad med sponsorindtægter fra fx fonde osv.?

**Marc:** Jeg vil som udgangspunkt ikke betragte fondstilskud som indtægter fra erhvervmæssig virksomhed.

**Marc:** I forhold til sponsortilskud er det et spørgsmål om, hvorvidt der er en modydelse, som ikke er bagatelagtigt. Hvis fx Aarhus Teater har Ceres som sponsor, og Ceres får 100 fribilletter om året, så vil jeg betragte det som bagatelagtigt. Men hvis de skal levere en modydelse, fx lave en workshop

for Ceres medarbejdere. Det kommer altså an på, om det kan betragtes som en donation eller gave, eller er det en udveksling af naturalier. Dette er selvfølgelig en gradbøjning, så jo mere institutionen skal levere til gengæld for sponsoratet, jo mere trækker det i retningen af, at det kan være erhvervs-mæssigt.

**Marc:** Men når dette er sagt, så har de fleste sponsorater, som jeg kender til mere karakter af donation eller gave.

**Casper:** Det fremgår af museumslovens § 14, stk. 1, nr. 4, at museet skal have et økonomisk grundlag, der muliggør opretholdelsen af en rimelig standard. Endvidere står der i Slots- og Kulturstyrelsens vejledning om statsanerkendelse, at styrelsen forudsætter, at museerne har en egenindtjening. Hvor meget gør styrelsen ud af at kontrollere, at denne egenindtjening rent faktisk er til stede?

**Nils:** Det kontrollerer vi hvert år. Vi indhenter i henhold til museumsloven budget- og regnskabsoplysninger via et særligt skema. Når vi får budgetterne ind, så scanner vi dem for at se, om de forventer at modtage tilskud og andre indtægter af det krævede omfang. Og i regnskaberne screener vi også for, om de har disse indtægter.

**Casper:** Så man kan ikke forestille sig en situation, hvor et museum kun har indtægter i form af tilskud?

**Nils:** Jo, man kan godt forestille sig det. Der er en dispensationsbestemmelse, der knytter sig til dette, som omhandler nogle historiske forhold, hvor nogle museer kun har modtaget statstilskud eller har modtaget det tidligere amtslige tilskud, som staten overtog. Så er der ingen kommunaltilskud osv. Men disse museer er også baseret på, at de har egenindtægter i form af billetindtægter osv.



**Casper:** Så der vil altid være en egenindtjening?

**Nils:** Nej, det vil der ikke altid være. Der er nogle museer, der har valgt ikke at tage betaling for entreen, men de har stort set alle sammen café og butik. Disse kører enten som bortforpagtet, og så er der en forpagtningsindtægt, eller også kører de det selv, og så har de indtægterne og omkostningerne i deres regnskab.

**Casper:** Så der vil altid være en eller anden form for erhvervmæssig aktivitet?

**Nils:** Jeg kan ikke huske, at jeg har set nogen som ikke har.

**Nils:** Men jeg må også være ærlig og sige, at – du startede med at citerer bemærkningen til driftstilskudsloven om, at de som udgangspunkt er omfattet af årsregnskabsloven. Jeg har aldrig været opmærksom på, at dette afhænger af, om de har erhvervmæssig aktivitet eller ej. Jeg har bare gået ud fra, at alle vores tilskudsmodtagere i det hele taget er omfattet af årsregnskabsloven og bogføringsloven, samt at revisor reviderer op imod disse regelsæt.

**Marc:** Nu var jeg selv med at skrive driftstilskudsloven under min daværende chef, Christian Svanes, ledelse. Christian var økonom, og det var ham, der tog ansvaret for alt det med årsregnskabsloven, så det er ikke noget, som jeg har detailviden om, men mantraet dengang var sådan set bare, at driftstilskudsloven bygger ovenpå anden eksisterende lovgivning, som absolut hovedregel, årsregnskabsloven og bogføringsloven. Vi undersøgte ikke om hele populationen som ville blive omfattet også, bliver omfattet af årsregnskabsloven. Dette var bare en præmis, hvor vi sagde, at dette må man antage er den absolutte hovedregel.

**Marc:** Omkring det med museer og billetindtægter, så bor jeg tilfældigvis i Hørsholm. I Brian Mikkelsens tid som kulturminister, så blev der indført en forsøgsordning, hvor det var gratis at komme på museum, og denne ordning

blev så afskaffet efter nogle år, fordi det var for dyrt. Dengang jeg sad i Frederiksborg Amt og skulle kompensere Hørsholms Egnsmuseum, som det hed dengang, for deres mistet billetindtægter, så viste det sig, at de solgte ca. 10 billetter om dagen. Dette medførte så, at Hørsholm Kommune valgte at gøre det gratis, fordi den billetindtægt var så diminutiv, at det ikke kunne svare sig.

**Marc:** Nils, der er vel også andre indtægtskilder end café? Der er en del, der driver arkæologisk virksomhed? Det er vel også erhvervsmæssig virksomhed?

**Nils:** Jo, det er bygherrebetalt arkæologi. Det er en stor biks for det arkæologisk arbejdende museer.

**Marc:** Men I skal forstå, at målet med driftstilskudsloven var en harmonisering på 4 eller 5 ministerområder, og på vores område et forsøg på at skabe en ensartet regulering af noget, som tidligere var bekendtgørelsesreguleret, hvor vi hvert år måtte udstede en ny regnskabs- og organisationsbekendtgørelse på 3, 4, 6 områder. Det er grundlæggende en harmonisering, og dermed ikke et forsøg på en udvidet regulering, men på en ensartet og klar regulering.

**Nils:** Der er pointen, som jeg tidligere har sagt, at der har man sådan set med det regelsæt taget stilling til, både fra myndighederne, ministeriet, styrelser og politisk hold, hvor detaljeret en regulering vi vil have. Derfor kan vi ikke bare gå videre og opfinde nye generelle krav, hvor vi udover, hvad der står i bekendtgørelsen, også gerne vil have sådan, sådan og sådan. Dette vil være i modstrid med hele reguleringen, eller i hvert fald ånden i den regulering.

**Marc:** Når dette er sagt, så kom der faktisk noget positiv merværdi ud af loven, hvor jeg tror § 7 eller § 8 giver ministeren hjemmel til at fastsætte nærmere bestemmelser for budget, regnskab og tilsyn osv. Den merværdi der kom ud af det var, at vi var nødt til, at – baseret på at Aarhus Teater i 2009 havde voldsomme økonomiske problemer – formalisere, hvad der ligger i

Kulturministeriets tilsyn. Det fremgår så af driftstilskudsbekendtgørelsens §§ 64 og 65, hvor det blev oplyst, hvad vi skulle i det normale tilsyn, og hvad vi skulle gøre, hvis en institution var i økonomiske problemer eller i problemer af anden art, og derfor skulle have et skærpet tilsyn. Det vil sige, at det ikke er en fornyelse, men mere en formalisering af den praksis vi havde.

**Søren:** Jeg ved ikke, om du kommer tilbage til det, Casper, men vi snakkede om, at det med årsregnskabsloven ligger i forarbejderne til driftstilskudsloven, men står det også direkte i lovgivningen, at de er omfattet af årsregnskabsloven?

**Marc:** Nej, det gør det ikke. Jeg lavede faktisk en tekstsøgning på baggrund af jeres spørgsmål, og det står ingen steder. Det er nævnt ét sted, som Casper har citeret.

**Marc:** Hele den her lovregulering var baseret på en rapport fra Finansministeriet fra 2009.

**Nils:** Den kan jeg sende til jer.

**Marc:** Der kan I jo prøve at se, om denne omtaler det.

**Nils:** Det var et stort tværministerielt udvalgsarbejde under Finansministeriets ledelse, som diskuterede hele statens regulering af selveje-området.

**Marc:** Denne rapport var afsættet for bl.a. driftstilskudsloven.

**Søren:** Anser I de arkæologiske arbejder som erhvervsmæssige eller tilskudsmæssige?

**Nils:** De må jo ikke tjene penge på dem. De må opkræve de omkostninger, som de har.

**Marc:** Det er indtægtshvilende virksomhed, ik'?

**Søren:** Det er også den måde det behandles på regnskabsmæssigt, hvor det hviler i sig selv.

**Marc:** Jeg ved ikke, om det bliver momset?

**Søren:** Det tør jeg ikke sige, men jeg tror, at det bliver momset. Fordi de regninger, der kommer ind på det behandles ikke særskilt i forhold til det. Fordi det er jo tit entreprenører, der laver meget af arbejdet på det her.

**Casper:** Anser styrelsen de statsanerkendte museer for at have til formål at fremme deltagernes økonomiske interesser via erhvervsdrift? Altså fx bestyrelsesmedlemmerne.

**Nils:** Sådan vil jeg ikke sige det. Men det er klart, at der over de sidste 20 år har været en stigende forventning til, at alle offentlige og selvejende institutioner på driftstilskud i henhold til en særlig lovgivning også øger og skaber egne indtægter for at kompensere for varierende statslige bevillinger og tilskud.

**Marc:** Det vel også i rapporten om anbefalinger om god ledelse i selvejende institutioner fra 2011, at de skal professionalisere bestyrelsesarbejdet.

**Casper:** Men der er ikke tale om udlodning, hvis museet har et overskud?

**Marc:** Hvis museer har overskud, og de ikke er kommunale, så overfører de vel overskuddet til egenkapitalen.

**Nils:** Som selvejende må de ikke trække penge ud til nogen. Midler bliver i institutionen. Så der er ikke noget kommercielt sigte med hele deres virksomhed som sådan. Der kan være et kommercielt sigte på at skabe en fortjeneste, der kan bruges til at forfølge deres kulturfaglige formål.

**Casper:** Hvis vi går videre til museumsbekendtgørelsen, så kan jeg se, at der er udarbejdet et sæt standardvedtægter, som museerne kan bruge, når de laver deres egne vedtægter. I henhold til standardvedtægtens § 13, stk. 2 vedrørende budget, regnskab og revision fremgår det, at dette skal følge driftstilskudsbekendtgørelsen og museumsbekendtgørelsen. Hvilke bestemmelser i museumsbekendtgørelsen er relevante i forhold til aflæggelsen af årsregnskabet?

**Casper:** Finder kontospecifikationen i museumsbekendtgørelsens tidligere bilag 1 anvendelse ved opstillingen af resultatopgørelsen?

**Nils:** Nej, den har ikke noget at gøre med deres årsregnskab. I henhold til museumsloven er der krav om, at de indberetter budget- og regnskabsoplysninger, og dette gør de i henhold til den kontoplan, som nu ikke længere er et bilag til bekendtgørelsen, men bare lægger som en instruks ved siden af. Dette skyldes, at vi har planer om at ændre på den. Den er tilbage fra 80'erne og tjente dengang et andet formål. Dengang var det nogle oplysninger, man skulle bruge for at udmåle det tilskud som det enkelte museum skulle have. Dette er ikke længere tilfældet. Vi bruger den bl.a. til kontrol af, om museerne opfylder kravet til det ikke-statslige tilskudsgrundlag. Og så bruger vi oplysningerne generelt til statistiske formål.

**Nils:** Der er ganske få museer, der bruger kontoplanen til internt brug, hvilket man kan se afspejlet i årsregnskabet. Men dette er der ingen krav om.

**Casper:** I museumsbekendtgørelsen er noten om arkæologisk arbejde. Skal denne indgå i årsregnskabet?

**Nils:** Der er nogle krav til regnskabet for det arkæologiske arbejde, som skal indgå i årsregnskabet.

**Casper:** Det vil sige, at hvis et museum udfører arkæologisk arbejde, så skal museumsbekendtgørelsen med i anvendt regnskabspraksis, såfremt noten anvendes?

**Nils:** Det skal jeg ikke kunne svare dig på, men der er en vejledning til den note. Det skal siges, at jeg sidder i museumsenheden og alt omkring arkæologi og det bygherrebetalt arkæologi hører hjemme hos vores kollegaer, der sidder nede i Nykøbing Falster i Fortidsminde-enheden. Så hvis du skal bore i det, så bliver du nødt til at snakke med dem. Den nye museumsbekendtgørelse omhandler netop ændringer omkring disse forhold med regnskab og revision af den bygherrebetalte arkæologi. Så det må du snakke med dem om.

**Casper:** Det vil sige, at når museer opstiller deres resultatopgørelse, så skal de anvende det bilag, der er i årsregnskabsloven med de tilvirkninger, der følger af driftstilskudsbekendtgørelsen? I forhold til fx tilskud.

**Nils:** Ja, det vil jeg sige.

**Marc:** De skal specificere statslige tilskud og øvrige offentlige tilskud.

**Nils:** Det er, som jeg vist også sagde til dig, en af de irriterende ting ved, at reguleringen ikke er så tæt. De her resultatopgørelser kan se meget forskellige ud, og det vil være meget nemmere for os, hvis de var mere ens. Især for dem af os, der ikke er vant til at læse regnskaber og ikke synes, at det er særligt spændende.

**Nils:** Fx irriterer det mig altid dem, der starter med nettoomsætningen og som så bare har nogle ganske få modstående poster nedad og et resultat. En sådan resultatopgørelse er ikke særligt oplysende. Der kan skjule sig hvad som helst under de her store akkumulerede beløb, som vi ikke kan gennemskue. Men sådan er vilkårene for os. Der er ikke stillet yderligere krav til dette. Vi kan ikke generelt stille yderligere krav, men vi kan selvfølgelig sige, hvis vi får regnskaber ind, som vi slet ikke kan forstå, så bliver vi nødt til at spørge institutionen om, hvad de enkelte poster dækker over. Men dette er i forhold til de enkelte institutioner.

**Nils:** Jeg bør, at den ”irritation” jeg luftede mht., at regnskaberne er opstillet forskelligt, er min personlige. I kan ikke tage styrelsen eller ministeriet til indtægt for den. Det objektive i det er, at forskelligheder er en kompetencemæssig udfordring for os i sagsbehandlingen.

**Marc:** Jeg har set enkelte eksempler på, at der er de her regnskaber, hvor der er bruttoindtægter osv., men hvor vi så får nogle interne regnskaber, som vi kan kigge på.

**Casper:** Har I hjemmel til at lave en vejledning, hvori jeres ønsker specificeres for at lave et fælles paradigme?

**Nils:** Vi har ikke nogen konkret hjemmel til generelt at stille nogen yderligere krav til, hvordan regnskabet skal opstilles i forhold til, hvad der står i driftstilskudsbekendtgørelsen.

**Marc:** Nu har jeg læst lidt op på det her. Det er ret få på teaterområdet, som ejer egne bygninger. På teaterområdet har vi den holdning, som så er vejledende, at bygningerne bør værdiansættes til den til enhver tid værende restgæld i bygningen. Dette er ud fra en betragtning om, at teatre ikke bare kan omdannes ejerlejligheder og derfor er det illusorisk at tale om en

markedsværdi, hvad enten det er købspris, som oftest er 150 eller 200 år gammel, eller dagsværdi. De fleste teatre nedskriver med årets afskrivninger.

**Marc:** Vi har set enkelte eksempler, og det er blot for at fortælle, hvor meningsløst det er, på at bestyrelsen hen over natten beslutter sig for, at nu er teaterbygningen ikke 40 mio. kr. værd, men 60 mio. kr. værd. Enhver som ved lidt om regnskaber ved, at det er den likvide kapital, der er afgørende. Hvis man har en bygning som hen over natten er blevet 20 mio. kr. mere værd, men som ikke kan realiseres, så er deres egenkapital blevet forbedret, men deres likviditet er ikke blevet væsentligt forbedret af dette.

**Marc:** På kulturområdet, fordi det ikke er investeringsejendomme, men bygninger, der oftest er designet og bruges til et specielt formål, synes vi ikke rigtigt, at det giver mening at bruge de normale værdiansættelsesmetoder, fx kostpris eller dagsværdi, altså vurderingsværdi.

**Marc:** Hvis nogen vælger at gøre dette, som jeg lige har beskrevet i eksemplet, så er det ikke noget, som vi kan gøre noget ved. Men vi kan påse, at en sådan opskrivning ikke bliver brugt til at tage lån, der finansierer driften.

**Casper:** I forhold til bygninger er der stor variation i, hvordan bygningerne bliver indregnet og målt. Blandt andet er den offentlige ejendomsvurdering ofte anvendt. Har I en konkret holdning til, om der er en metode, som I foretrækker?

**Nils:** Nej.

**Marc:** Som sagt på teaterområdet foretrækker jeg denne her model, hvor de fastsætter den til den altid værende restgæld i bygningen.



**Nils:** Vi har aldrig diskuteret det eller er blevet spurgt, om vi har en holdning til det på museumsområdet. Så det har vi ikke.

**Nils:** Hvis museerne selv spurgte os, så kan det godt være, at vi ville overveje, om vi vil svare på det eller ej og så nå frem til et eller andet.

**Nils:** Men der er mange problemer på museumsområdet, og sikkert også på andre områder, med at få det mere ensartet, fx på bygningsområdet, fordi der er udviklet en lidt grå økonomi. Der er mange som bor mere eller mindre gratis til leje i kommunale bygninger, og nogle indregner dette i det kommunale tilskud, mens andre ikke gør. Det vil kræve ekstremt detaljeret regulering, hvis det skulle være sammenligneligt på tværs af de 97 statsanerkendte museer. Det kan jeg ikke se for, at man kan gøre eller bør gøre. Vi må leve med de problemer, der er forbundet med, at det er uensartet.

**Marc:** Nu er det os, der bliver interviewet, men vil det have nogen praktisk betydning, hvis man ændrer praksis?

**Søren:** Hvis man følger årsregnskabsloven, så er der et regelsystem i forhold til, hvordan man skal gøre det. På denne måde er det også et af de områder, hvor det vil være praktisk, hvis man fulgte årsregnskabsloven, fordi så er der regler for det, og så fik man måske også noget, der er mere retvisende.

**Nils:** Er der ikke i årsregnskabsloven netop de forskellige muligheder for at indregne bygninger?

**Søren:** Jo, der er nogle principper. Men fx ejendomsvurderingen er ikke et princip, der kan bruges efter årsregnskabsloven. Og bruge gælden er heller ikke et princip, men man kan måske ramme noget, der ligner den alligevel, fordi hvis man tager den til anskaffelseskost og så laver et afskrivningsprincip, der måske følger måden, man betaler gælden. Så der er nogle forskellige

muligheder, og jeg tror, at det kunne gøre, at regnskaberne blev mere retvisende, som I også snakker om.

**Casper:** Medmindre de ender i § 20, der er ret åben i forhold til indregning og måling, idet denne åbner op for, at man kan anvende det, der hedder almindeligt anerkendt praksis inden for en given branche. Hvordan dette fastsættes, er så mere fyldende.

**Casper:** Har I en holdning til, hvad I anser som almindeligt anerkendt praksis?

**Nils:** Det har vi ikke.

**Nils:** Vi er så naive, at vi regner med, at når revisor reviderer et regnskab, så er det lovligt den måde, som de har gjort det på. En meget stor del af vores økonomiske tilsyn er baseret på revisors arbejde. Vi har ikke nogen revisorer ansat. Kravene i driftstilskudsbekendtgørelsen tager sigte på, at det er helt almindelige generalist embedsmænd, der skal kunne gennemskue regnskaberne for at vurdere, om pengene er brugt sparsommeligt til formålet eller ej.

**Marc:** Nils, vil du ikke være enig i, at vi kan blive enige om, at vi ikke vil se spekulation i værdiansættelsen med henblik på at skabe indtægter til driften.

**Nils:** Præcis. Vi er påpasselige, hvis der er nogen tegn på, at de lånefinansierer deres drift. Så bliver vi nødt til at gå i dialog med dem.

**Casper:** Ud fra driftstilskudsbekendtgørelsen, som ikke indeholder meget omkring balanceposter, skyldes dette, at I primært har fokus på driftsregnskabet, når I skal vurdere, om tilskuddet forvaltes efter hensigten?

**Nils:** Det vil jeg mene. Det er resultatopgørelsen, der siger mest om, hvorvidt de har brugt pengene til noget, som smager af det formål, som de er sat i verden for og til det formål som tilskuddet ydes til. Balancen handler mere, om vi skal føre tilsyn med deres økonomiske bæredygtighed og stabilitet og dermed den risiko, der er forbundet med fortsat at yde tilskud til dem.

**Nils:** Men det er jo et generelt spørgsmål, så det ved jeg ikke, om Marc kan sige mere om?

**Marc:** Jeg er ikke helt sikker på, at jeg forstod spørgsmålet.

**Casper:** Hvad kigger I på, når I modtager en balance?

**Nils:** Vi kigger især på egenkapitalen. Den har vi hele tiden diskussioner af i forhold til, hvad vi skal kigge på med egenkapitalen. Hvornår begynder det at blive problematisk, hvis den bliver udhulet eller nedbringes. Eller hvis de bygger den op for den sags skyld. Så hver gang den ændrer sig voldsomt, så er det anledning til, at vi kigger lidt nærmere på det. Hvis den bliver negativ, så forlanger vi, at institutionen lægger en plan for at genopbygge en egenkapital til et passende niveau. Men de skal selv stå på mål for, hvad der præcist for deres institution er en passende egenkapital. Det handler om alle mulige ting, som I ved meget mere om, og så handler det måske også om, de har planer om at bygge den op til at foretage nogen investeringer og den slags ting.

**Nils:** Der var for nogle år siden en dialog omkring universiteterne, hvor Finansministeriet var inde over. Først fik de, jeg tror det var, PwC til at komme med, hvad en egenkapital skulle være. Det arbejde som de havde lavet, blev simpelthen skrottet bagefter, fordi Finansministeriet måtte gå ind og sige, at vi ikke kan komme med en generel norm for, hvad en passende egenkapital er for universiteterne. Det skal de selv stå på mål for. Og dette med, at de bygger den op, der sagde Finansministeriet også tydeligt dengang, at det

ikke er noget mål for universiteterne – og det gælder i et vist omfang også for vores institutioner – at opbygge en høj egenkapital. Det arbejde blev sat i gang, fordi nogle af universiteterne havde bygget en meget høj egenkapital op. Meningen med at give et statslige tilskud til institutioner er, at det tilskud og de penge, som de selv kan tjene, løbende skal omsættes til nogen kulturtilbud. Det er ikke meningen, at disse institutioner skal polstre sig unødigt meget.

**Marc:** Jeg kan sige, at på vores tjeklister har vi et spørgsmål om, hvorvidt det ser ud til at en institution opsparer utilsigtet statstilskud. Altså underforstået om egenkapitalen er steget til en størrelse, hvor de ikke giver mening.

**Marc:** Vi har også jævnligt diskussioner med teatrene om, hvad der er en rimelig egenkapital. Der plejer at være min tommelfingerregel, at et teater skal have egenkapital nok til at kunne dække, at årets store produktion bliver lagt ned. Folketeateret måtte aflyse en stor anlagt produktion på et tidspunkt med Ghita Nørby, fordi hun blev syg eller trak sig. Det skal der simpelthen være råd til. Men omvendt skal de ikke have en egenkapital så... [*utydelig lyd*], men der er forskellige tommelfingerregler, fordi teatrene har en egenindtjening på mellem 20-35%, og landsdelsorkestere til sammenligning har en egenindtjening på mellem 5-12%. Spørgsmålet er, hvor stor en risiko, der er. Jeg ved ikke, hvad der gælder på museumsområdet, men det skal stå i forhold til, hvad de har at miste i forhold til den egenindtjening, som de skal have. Det har vi set voldsomme konsekvenser af på grund af Corona.

**Nils:** Vi har diskuteret lidt, om den her Corona-nedlukning betyder, at vi skal have et andet blik på egenkapitalen. Skal vi tilskynde til, at de bliver mere robuste for ikke, at staten næste gang skal hælde lige så mange ekstraordinære midler ud for at redde de her institutioner. Det kan man godt diskutere. Vi har ikke svaret, vi har bare stillet spørgsmålet.

**Marc:** Casper, du spurgte også til, hvad vi kiggede på omkring balancen, og jeg kigger i hvert fald også på periodiseringer. Særligt om der er opdrift i forudbetalte omkostninger. En teaterforestilling kan godt blive genopsat – det kan en museumsudstilling også. Jeg har set eksempler på, at nogen har lagt udgifter til et senere regnskabsår, som retteligt burde være optaget i indeværende regnskabsår, og på den måde sminket, i anførselstegn, deres årsregnskab. På et tidspunkt så gik den ikke længere, og så går det galt.

**Casper:** Jeg har ikke mere. Jeg ved ikke, om har noget, Søren?

**Søren:** Nej. Jeg synes, at det har været rigtig interessant og spændende. Når Casper har analyseret lovgivningen inden, at han overhovedet begyndte at spørge jer, var det også det, som I siger, som han nåede frem til. Det bliver interessant, fordi der er nok nogle ting, som skal ændres rundt omkring. Jeg kunne godt forestille mig, at vi fra revisorkredsen fik lidt mere brug for at snakke sammen med jer omkring, hvordan vi egentlig gør det, så der er lidt mere fællesforståelse for det.

**Marc:** Som Nils siger, så så vi gerne så, at man harmoniserede, men vi har bare ikke værktøjskassen til at kræve det. Men hvis det kan komme i fx regi af brancheorganisationen, og der sker en eller anden form for formalisering, så vil vi da hilse det velkommen.

**Søren:** Det var vi gjort på forsyningsområdet ved vand- og varmeselskaber. Der er der kommet en harmonisering via revisorkredse, så det kunne jeg godt forestille mig også kunne komme på det her område for, at man fik en mere ensartet regnskabsaflæggelse ud af det.

**Nils:** Jeg kan lige sige, at vi startede sidste år med arbejdet med kontoplanen for de statsanerkendte museer, men det gik i stå. Der havde jeg dialog med 7, 8, 9 af museer for at høre deres tanker om det. Og nogen enkelte af dem, 3 af dem, sagde, at de kunne godt tænke sig, at de her data også gjorde det

muligt for museerne at benchmarke med hinanden. Det vil også kræve – og det har jeg også arbejdet med tidligere i departementet i gamle dage i forhold til statsinstitutioner – en helt ekstrem detaljeret vejledning og regler om, hvordan man skal kontere alle mulige ting for, at man virkelig kan benchmarke. Hver gang vi brugte nogle data dengang, når vi så dykkede ned i dem og sagde, hvorfor er vores tal anderledes end jeres tal? Så viste det sig altid, at det var tekniske forhold, der kunne forklare meget af det. Derfor er det et kæmpestort arbejde. Men det vi sagde til dem var, at hvis de selv ønsker at gå den vej og et lave et stykke arbejde, så vil vi gerne understøtte det arbejde. Vi vil gerne bidrage til, at museerne sammen finder ud af at fremme mulighederne for benchmarken.

**Søren:** Man kan sammenligne det arkæologiske arbejde og områder, men efter at have haft med benchmarking at gøre, tror jeg, at forskelligheden i museerne gør, at det bliver svært at sammenligne.

**Nils:** Ja. Du kan tage Louisiana som har over 200 mio. kr. i omsætning og et lille museum, som har 4 mio. kr. i omsætning, og tilskuddet udgør 90% for det lille museum og 5% for Louisiana. De ting kan ikke sammenlignes.

**Casper:** Tak for jeres tid og inputs.