

# KORT OG GODT

## Erhvervsskoleregnskabet

En vejledning i læsning af erhvervsskoleregnskaber for bl.a. bestyrelsesmedlemmer og medarbejdere på erhvervsskolerne



## Forord

Handelsskoler, tekniske skoler, AMU-centre og landbrugsskoler blev omfattet af den nuværende form for selveje pr. 1. januar 1991.

De tidligere amtsinstitutioner almene gymnasier, VUC og social- og sundhedsskoler (SOSU-skoler) blev pr. 1. januar 2007 omfattet af det statslige selveje i forbindelse med amternes nedlæggelse.

En erhvervsskole er jf. erhvervsskoleloven omfattet af selveje med taxameterfinansiering. Det stiller store krav til skolernes økonomistyring og til bestyrelsernes indsigt i erhvervsskolernes budgetter og regnskaber samt til de regler, der styrer skolernes økonomiske råderum.

Danske Erhvervsskoler - Bestyrelserne har derfor bedt tidligere direktør på Næstved Handelsskole om at udarbejde dette temahæfte. Flemming Jørgensen var bestyrelsesmedlem med økonomi som område i handelsskolernes lederforening (HFI). Han deltog som handelsskolernes repræsentant i det omfattende arbejde med udviklingen af taxametersystemet. Endvidere var han også efter afslutningen af HFI-bestyrelsesarbejdet medlem af HFI's økonomiudvalg. I 2006-2012 som økonomikonsulent i Danske Erhvervsskoler. Endelig var han bestyrelsesformand for en SOSU-skole og et alment gymnasium i perioden 2006-2014.

Danske Erhvervsskoler - Bestyrelserne anbefaler dette temahæfte "Kort og Godt - om erhvervsskoleregnskabet" som hjælp for den enkelte skoles bestyrelse til brug i forbindelse med læsning af skolens årsrapport og budget. Også skolernes mellemlidende uden økonomisk baggrund kan få glæde af at læse hæftet.

Med venlig hilsen

**Per Påskesen**

*Formand*

*Danske Erhvervsskoler - Bestyrelserne*

**Lars Kunov**

*Direktør*

*Danske Erhvervsskoler*

August 2014

# Indholdsfortegnelse

<b>Forord</b>	<b>2</b>
<b>Resumé</b>	<b>4</b>
<b>Gennemgang af et erhvervsskoleregnskab og skolens økonomistyring</b>	<b>5</b>
<b>1. Regnskabets placering som en del af skolens samlede styring</b>	<b>5</b>
<b>2. Overordnede principper for udarbejdelsen af erhvervsskoleregnskabet</b>	<b>6</b>
<b>3. De forskellige elementer i en erhvervsskoles regnskab</b>	<b>8</b>
1. Årsberetningen	8
2. Anvendt regnskabspraksis	8
3. Resultatopgørelsen	9
4. Balancen	13
5. Pengestrømsopgørelse (kaldes også finansieringsanalyse)	16
6. Noter til årsrapporten	17
7. Måltal	18
8. Hoved- og nøgletal	18
9. Revisionspåtegningen	20
10. Faresignaler	22
<b>APPENDIKS</b>	<b>23</b>
<b>Generelt om regnskaber, en kort introduktion for ikke-regnskabskyndige</b>	<b>23</b>
A. Basale regnskabsmæssige definitioner	23
B. Flere forskellige typer regnskaber	26
C. Det driftsøkonomiske eller interne regnskab, generel model	27
D. Arter, formål og projekter	28

## Resumé

Dette temahæfte er primært rettet mod bestyrelsesmedlemmer og erhvervsskolernes mellemledere, der ikke i forvejen har en dybere indsigt i regnskabsmæssige forhold.

Temahæftet sigter mod at sætte læseren i stand til at foretage en gennemgang af erhvervsskolernes regnskaber, idet der foretages en gennemgang af det væsentligste indhold i et konkret erhvervsskoleregnskab, herunder hvad regnskabslæseren specielt skal hæfte sig ved. Der foretages også en gennemgang af relevante analyser til belysning af skolens økonomiske situation og udvikling.

Temahæftet er opbygget således, at regnskabets enkelte bestanddele, poster og nøgletal forklares og samtidig illustreres med det gennemgående eksempel på et årsregnskab fra en erhvervsskole. I gennemgangen er der bl.a. fokuseret på forhold, som regnskabslæseren, her typisk et bestyrelsesmedlem, skal være opmærksom på i relation til økonomisk risiko. Også afskrivninger og deres betydning for regnskabet gennemgås. Endvidere diskuteres det, hvorvidt en erhvervsskole skal have overskud og i givet fald hvor stort. I gennemgangen fokuseres der også på "risikobilledet", dvs. særlige risikofaktorer og faldgruber.

Revisionspåtegningen i regnskabet er (sammen med revisionsprotokollen) revisors rapportering til bl.a. bestyrelsen, så også den gennemgås.

Det anvendte konkrete regnskab er regnskabet for 2013 for ZBC – Zealand Business College, som er en kombinationsskole med tekniske og merkantile uddannelser i Ringsted, Næstved og Vordingborg. Da skolernes regnskaber opstilles efter samme skabelon udarbejdet af Undervisningsministeriet, adskiller ZBC's regnskabsopstilling og indhold sig ikke fra andre erhvervsskolers.

Erhvervsskolers regnskaber er ikke umiddelbart sammenlignelige med offentlige regnskaber eller virksomhedsregnskaber. Det overordnede koncept bag et erhvervsskoleregnskab er dog i vid udstrækning det samme som virksomheders regnskaber.

For den ikke-regnskabskyndige læser kan det være en god idé at starte læsningen af temahæftet med appendikset bagest i temahæftet. Her gennemgås meget kort nogle væsentlige regnskabsbegreber.

Temahæftet består således af tre dele, nemlig:

- a) Gennemgang af et erhvervsskoleregnskabs indhold og skolens økonomistyring
- b) Appendiks med generelle regnskabsmæssige begreber
- c) Årsrapporten for 2013 for ZBC – Zealand Business College

## Gennemgang af et erhvervsskoleregnskab og skolens økonomistyring

### 1. Regnskabets placering som en del af skolens samlede styring

Før vi ser på årsregnskabet fra en erhvervsskole, vil vi se på skolens samlede økonomistyring. Den består i hovedsagen af:

- Budgetterne, som udtrykker skolens forventninger til og planer for fremtiden. Budgettet udarbejdes typisk i efteråret forud for regnskabsåret (når forslag til finanslov er fremsat og taxametrene dermed i hovedtræk kendt).
- Ledelsesrapportering med budgetopfølgning, dvs. sammenligning af periodens budget med de faktisk realiserede tal for perioden og med årsagsforklaring til afvigelser.
- Store skoler vil typisk udarbejde månedsbudgetter og månedsregnskaber. Mindre og mellemstore skoler vil typisk udarbejde kvartalsbudgetter og kvartalsregnskaber. Budgetopfølgningen sker naturligvis for de samme perioder som budgettet, dvs. typisk månedsvist eller kvartalsvist. Ud over den aktuelle periodes budgetopfølgning indeholder den også "år til dato", altså en opsummering fra 1. januar til og med den aktuelle periodes budgetopfølgning.

Skolerne udarbejder flere budgetter, nemlig:

- Aktivitetsbudget, dvs. forventningerne til antal årselever på de enkelte uddannelser i de enkelte budgetperioder og for hele budgetåret.
- Driftsbudget, der viser forventningerne til skolens resultat (overskud/underskud) i de enkelte budgetperioder og for hele budgetåret.
- Investerings- og finansieringsbudgetter, dvs. en oversigt over de forventede anskaffelser af f.eks. udstyr, inventar og bygninger.
- Likviditetsbudget, dvs. oversigt over udviklingen i skolens likvide midler (bankbeholdninger mv.).

Budgettet udarbejdes som nævnt typisk 2-3 måneder forud for regnskabsåret og godkendes af bestyrelsen på dens november- eller december-møde. Udarbejdelsen sker med baggrund i de kendte data fra de seneste perioder forud for budgetlægningen, forventninger til aktiviteten i budgetåret, finanslovens forventede takster og bestyrelsens krav til overskud.

I forbindelse med budgetlægningen er det således vigtigt, at skolen nedbryder budgetterne på enkeltaktiviteter (uddannelsesområder) og afdelinger (f.eks. EUD's grund- og hovedforløb, HHX, HTX og AMU). Hertil kommer budgetter over fællesudgifter og bygningsudgifter samt finansielle poster (renter mv.). Perioderegnskaberne (måned- eller kvartalsregnskaber) udarbejdes med samme specificationsgrad som budgettet, så det er muligt at sammenligne budgettet med de realiserede tal. Normalt vil bestyrelsen kun få fremlagt hovedtallene. Skolens økonomiafdeling og de enkelte budgetansvarlige ledere har naturligvis et meget omfattende og specificeret materiale, som danner baggrund for hovedtallene.

## 2. Overordnede principper for udarbejdelsen af erhvervsskoleregnskabet

Erhvervsskoleregnskaber udarbejdes i henhold til:

- Erhvervsskoleloven – LKB nr. 878 af 08/08/2011 – Bekendtgørelse af Lov om Institutioner for Erhvervsrettet Uddannelse.
- Finansministeriets bekendtgørelse nr. 70 af 27.01.2011 om Statens Regnskabsvæsen.
- Paradigme (skabelon) udarbejdet af Undervisningsministeriet.
- Diverse retningslinjer udsendt fra Undervisningsministeriet, herunder konteringsinstruks
- Bekendtgørelse nr. 1293 om af 12.08.2008 om revision og tilskuds kontrol mv.
- Økonomisk Administrativ Vejledning (ØAV) fra Finansministeriet (Moderniseringsstyrelsen).
- budgetvejledningen fra Finansministeriet (Moderniseringsstyrelsen). Vejledningen revideres jævnligt.
- Skolens egen regnskabsinstruks, herunder IT-sikkerhed.

Af loven fremgår det bl.a., at:

- Skolens regnskabsår er finansåret, dvs. kalenderåret.
- Der ved regnskabsårets slutning udarbejdes et årsregnskab (årsrapport) omfattende resultatopgørelse, balance (også kaldet status) og anlægsoversigt (aktiver til langvarig brug). Regnskabet skal underskrives af skolens leder og samtlige bestyrelsesmedlemmer.
- Regnskabet opstilles og revideres efter regler, der fastsættes af undervisningsministeren, og det skal revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor.
- Skolens regnskabsføring skal være i overensstemmelse med regler fastsat af undervisningsministeren.
- Rigsrevisor kan til brug for gennemgangen af skolens regnskab indhente oplysninger direkte fra bestyrelsen (rigsrevisor er den eksterne revisor, skolens statsautoriserede eller registrerede revisor er den interne revisor).
- Fra 2011 overgik skolerne til statens regnskab, dog med en række undtagelser (især vedr. afskrivningsregler). Undtagelserne bevirker, at der ikke er de store forskelle mellem skolens årsregnskab og et regnskab opstillet efter årsregnskabslovens bestemmelser.

Regnskabet indeholder følgende elementer:

- Årsberetning, hvor skolens leder og bestyrelse redegør for årets drift, forventningerne til det kommende års drift samt øvrige væsentlige forhold, som ikke direkte fremgår af resultatopgørelsen, balancen eller noterne.
- Revisionspåtegning, som udtrykker revisors opfattelse af regnskabet.
- Anvendt regnskabspraksis, dvs. en redegørelse for anvendt regnskabspraksis på alle de områder, der i det enkelte regnskabsår eller over en længere periode er væsentlig for forståelsen af regnskabet (f.eks. hvor lang tid anlægsaktiverne afskrives over).
- Balance, der viser skolens aktiver og passiver.
- Finansieringsanalyse, der viser skolens disponering af likviditeten.
- Hoved- og nøgletal, der beskriver sammenhænge mellem skolens økonomi og dimensioneringer.
- Noter, hvori der gives kommentarer og specifikationer til resultatopgørelsens og balancens poster.
- Måltal, der især fokuserer på elevernes gennemførelsesprocenter på de enkelte uddannelser.

Regnskabet skal opgøres i henhold til god offentlig regnskabsskik jf. Økonomisk Administrativ Vejledning, der som nævnt på de fleste punkter svarer til årsregnskabsloven. Det omfatter bl.a.:

- Going Concern princippet: Skolens aktiver og passiver opgøres med udgangspunkt i, at skolen fortsætter driften. Aktiverne og passiverne værdiansættes således til den værdi, de har for skolen ved fortsat drift.
- Kontinuitetsprincippet: Regnskabspraksis for opgørelsen af den enkelte post skal som udgangspunkt være uændret fra år til år. Årsregnskabet skal tage udgangspunkt i det foregående års ultimobalance (balancen pr. 31.12. året før).
- Periodiseringsprincippet: Indtægter og omkostninger medtages i det år, de vedrører. Indtægter medtages i det år, de er realiseret, mens omkostningerne relateres til indtægterne, således at alle omkostninger afledt af indtægterne medtages i regnskabet.
- Værdiansættelse ud fra hver-for-sig-princippet: Skolens aktiver og passiver værdiansættes hver for sig, således at en høj værdiansættelse på et aktiv ikke kan opveje en lav værdiansættelse af et andet aktiv.

Økonomisk Administrativ Vejledning (ØAV) er sammen med retningslinjer fra Undervisningsministeriet styrende for udarbejdelsen af skolens regnskab. ØAV findes på Moderniseringsstyrelsens hjemmeside [www.modst.dk](http://www.modst.dk) og indeholder, dispositionsregler, bevillingslove, bogføring, regnskabsaflæggelse, kontoplaner og vejledning.

Moderniseringsstyrelsen er en styrelse under Finansministeriet.

### 3. De forskellige elementer i en erhvervsskoles regnskab

Indholdet af regnskabet er nævnt i kapitel 2. Her vil vi se nærmere på indholdet af de enkelte elementer og anvende ZBC's regnskab for 2013 som eksempel. ZBC-regnskabet fremgår af bilaget til temahæftet.

#### 1. Årsberetningen

Se ZBC-regnskabet side 4.

I årsberetningen gennemgås bl.a.:

- Skolens aktivitetsområder (uddannelsesområder).
- Skolens vision, mission og strategi.
- Årets faglige resultater, f.eks. udvikling i karaktergennemsnit og gennemførelse/frafald.
- Det økonomiske resultat, faktisk resultat sammenlignet med budget, vurdering af resultatet (tilfredsstillende, ikke-tilfredsstillende), årsager til resultatet sammenlignet med budgettet og evt. tidligere år.
- Forventninger til det kommende år i relation til aktivitet og økonomi.
- Målrapportering vedr. skolens aktiviteter opdelt på de enkelte uddannelsesområder og indgange.

#### 2. Anvendt regnskabspraksis

Se ZBC-regnskabet side 23.

Her skal skolen redegøre for de kriterier og vurderingsprincipper, der ligger bag regnskabet. Det gælder f.eks. principper for:

- Hvornår en indtægt og en omkostning medregnes (typisk indtægter, når de er sikre, og omkostninger, når de truer).
- Indregning af eventuelle leasingaftaler (nye aftaler må ikke indgås jf. budgetvejledningen)
- Opdeling af omkostningerne på funktioner.
- Eventuelle finansielle instrumenter, typisk renteswaps.
- Afskrivningsperioder og scrapværdier for anlægsaktiver samt grænse for straksafskrivninger (dvs. grænsen for hvornår et aktiv straks føres 100% som en omkostning).
- Op- og nedskrivninger for anlægsaktiver, dvs. regulering af aktivernes værdi ud over de sædvanlige periodeafskrivningerne.
- Kursværdi på værdipapirer.

Afskrivningsprincipperne i erhvervsskolernes regnskaber adskiller sig fra det, der er sædvanen i statslige regnskaber. Erhvervsskolerne skal anvende længere afskrivningsperioder end generelt på statens område. Det betyder, at erhvervsskolerne anvender principper og perioder, der svarer til årsregnskabslovens principper og dermed giver lavere omkostninger i de enkelte år efter anlægsaktivernes anskaffelsestidspunkt, men til gengæld bliver til omkostninger i flere år.



Som det ses af ZBC-regnskabet, anvender denne skole en scrapværdi på bygninger på 50% og en afskrivningsperiode på bygninger på 50 år. Det betyder, at skolen går ud fra, at bygningerne efter 50 år har en restværdi på 50% af anskaffelsesprisen. Det betyder igen, at skolens afskriver 2% pr. år af den del, der skal afskrives, nemlig 50%. Altså afskriver skolen 1% af anskaffelsesprisen (50% af 2% = 1%). Andre skoler anvender scrapværdier på f.eks. 25-30%. Der afskrives kun på bygningerne, ikke på den del af ejendomsværdien, der udgøres af grundværdien.

### 3. Resultatopgørelsen

Se ZBC-regnskabet side 30.

Resultatopgørelsen blev tidligere kaldt driftsregnskabet. Det er en opgørelse over skolens indtægter og omkostninger. Forskellen mellem indtægter og omkostninger er årets overskud eller underskud.

Begreberne udgifter og omkostninger anvendes ofte i flæng. Udgifter betyder anskaffelse, mens omkostninger betyder forbrug. Det er omkostningerne, der påvirker årets resultat. Skolen kan f.eks. have udgifter til anskaffelse af en bil. Bilens værdi er et aktiv, og det påvirker ikke årets resultat. Bilens værdi forringes løbende, og dette værditab er en omkostning. Værditabet kaldes en afskrivning.

Resultatopgørelsen er opstillet meget summarisk. Specifikationer til de enkelte poster findes i noterne senere i årsrapporten.

En resultatopgørelse kan opstilles efter flere modeller, men skolerne skal opstille resultatopgørelsen funktionsopdelt - jf. kravene fra Finansministeriet og Undervisningsministeriet. Undervisningens gennemførelse er et eksempel på en funktion. Ledelse og administration er et andet eksempel. Nogle omkostninger som f.eks. IT-drift, herunder afskrivning på IT-udstyr, og løn mv. til HR-afdelingen er fælles omkostninger for flere funktioner. Sådanne omkostninger fordeles efter fordelingsnøgler ud på de enkelte funktioner (uddannelser). Hvilke fordelingsnøgler, skolerne skal anvende, kan diskuteres, men de kan påvirke den enkelte uddannelses resultat temmelig meget.

Hvis indtægterne er større end omkostningerne, har skolen et overskud. Hvis det modsatte er tilfældet, har skolen et underskud.

Regnskabslæseren skal være opmærksom på, at regnskabet i nogle opstillinger (ikke ZBC) har parenteser om nogle af tallene. Parenteser betyder i den forbindelse minustal.

### Indtægter

En erhvervsskoles største indtægt er statstilskud. En anden stor indtægtspost er "Deltagerbetaling og andre indtægter". Det er deltagerbetaling for AMU-kurser og åben uddannelse samt

rekvirenternes betaling for aktiviteter under projekter og indtægtsdækket virksomhed (IDV), altså kurser og serviceydelser uden statstilskud. Projekter udføres typisk for statslige projektmidler og for EU-midler, ved udviklingsprojekter ofte med en medfinansiering fra skolen. Hvis skolen er værtsinstitution for administrative fællesskaber, vil den også have indtægter herfra.

Statstilskud kommer fra tilskud til elever og kursister. Det udbetales efter takster (taxametre) mv., som fremgår af finansloven. Alle skoler modtager et grundtilskud, der – bortset fra meget små skoler - ikke er afhængigt af antal årselever. Langt det største statstilskud kommer fra de såkaldte taxametre, dvs. en takst pr. årselever, der fremgår af finansloven. En årselev defineres som en elev i 40 uger, og tilskuddene beregnes derfor som antal årselever x taxametrene. Der findes flere taxametre, hvoraf de vigtigste er:

- Undervisningstaxameteret, der skal dække omkostningerne i forbindelse med undervisningens gennemførelse, dvs. *lærertilslutning, pædagogisk ledelse, undervisningsmaterialer, pædagogisk IT-drift, undervisningsudstyr, eksamen mv.*
- Færdiggørelsestaxameteret, der udløses for hver elev, der *færdiggør en eksamen eller et forløb.*
- Fællestaxameteret, der skal dække udgifter til *ledelse (skoleleder og souschef), administrativ personale, pedeller, administrativ IT-drift, inventar og udstyr til administration samt bygningsdrift (rengøring, varme, vand mv.).*
- Bygningstaxameter, der skal dække *kapitaludgifter* i forbindelse med skolens lokaler, dvs. *husleje af lejede lokaler og prioritetsrenter og afskrivninger på bygninger i ejede bygninger.* Også *ind- og udvendig vedligeholdelse samt ejendomsskatter* skal dækkes af bygningstaxameteret.

Ovenstående beskrivelse af taxametrene og hvad de skal dække, fremgår af finanslovens § 20 (§ 20 er Undervisningsministeriets område). Også alle taxametersatser og andre tilskud som f.eks. grundtilskud fremgår af § 20.

**Udbetaling af tilskud:** Regnskabslæseren skal være opmærksom på, at undervisningstaxametre og færdiggørelsestaxametre udbetales tidstro, dvs. i det år, hvor aktiviteten foregår. Fælles- og bygningstaxametrene udbetales forskudt, dvs. efter et elevtal fra en tidligere periode. Eks: Fælles- og bygningstaxametre i 2013 udbetales efter det antal årselever, skolen havde i 4. kvartal 2011 og de tre første kvartaler i 2012. Ved fald i aktiviteten betyder det, at skolen faktisk indregner for store indtægter og dermed måske reelt har et dårligere resultat end regnskabet tal. Ved stigende aktivitet, må skolen vente godt et år med at få tilskuddene til fælles- og bygningsudgifter. Det betyder, at årets resultat reelt er større end regnskabet tal. Skolerne må ikke korrigere for disse forhold i regnskabet (regnskabsteknisk: De må ikke periodisere på dette område).



Det skal understreges, at skolerne er omfattet af det såkaldte **bloktilskudsprincip**. Det betyder, at skolerne frit kan anvende de modtagne tilskud efter de prioriteringer, den enkelte skole vælger. Det er således ikke et krav, at der skal være balance mellem de enkelte taxametertyper og de omkostninger, der afholdes inden for området.

### Driftsomkostninger/afskrivninger

Som tidligere omtalt, betyder omkostning forbrug. Der skelnes mellem omkostninger, der betales *kontant*, og omkostninger, der ikke betales kontant. Sidstnævnte er *afskrivninger* på anlægsaktiver. Den normale praksis på erhvervsskoler (jf. budgetvejledningen) er, at anskaffelser under 50.000 kr. straks afskrives fuldt ud og dermed straks bliver til en omkostning. Aktiver over denne grænse bogføres som et anlægsaktiv, f.eks. bygninger, udstyr, inventar og biler.

Den løbende værdiforringelse af anlægsaktiverne udgør et forbrug og registreres derfor som omkostninger hen over aktivernes brugstid. Disse omkostninger kaldes afskrivninger og er ikke en kontant udbetaling. Udbetalingen skete i forbindelse med anskaffelsen.

Normalt fordeles afskrivningen lineært over brugstiden, dvs. med lige store beløb hvert år. Hvis f.eks. en bil forventes at have en levetid på 5 år og ingen scrapværdi efter 5 år, så afskrives anskaffelsessummen med 20% hvert år. Bygninger til teoretisk undervisning afskrives normalt over 50 år og vil normalt have en scrapværdi på 25-50%. Hvis en bygning f.eks. er anskaffet for 40 mio. kr. og forventes af have en levetid på 50 år og en scrapværdi på 30%, beregnes de årlige afskrivninger som  $1/50 = 2\%$  af  $(40 \text{ mio. kr.} - 12 \text{ mio. kr.}) = 560.000 \text{ kr.}$  De 12 mio. kr. i parentes udgør 30% af 40 mio. kr. = scrapværdien.

**Særligt om "bunkning"**: Ved anskaffelse af IT-udstyr og andet udstyr kan skolen vælge, om den vil se på de enkelte enheder (f.eks. den enkelte PC eller det enkelte skolebord), eller om den

vil se på den samlede anskaffelse. Hvis skolen f.eks. anskaffer 100 PC'er til 3.000 kr. pr. stk., i alt 300.000 kr., har den følgende valg:

- Afskrive hele beløbet på 300.000 kr. straks, altså bogføre hele beløbet som en omkostning.
- Bogføre den samlede anskaffelse på 300.000 kr. som et aktiv og så afskrive beløbet over f.eks. 3 år med 100.000 kr. pr. år. Herved fordeles den samlede omkostning over flere år.

Skolens valg af bunkning eller ikke-bunkning skal fremgå af årsrapportens afsnit om regnskabspraksis.

### Finansielle poster

Indtægterne med fradrag af driftsomkostningerne giver "Resultat af primær drift". Hertil skal lægges finansielle indtægter (f.eks. renter af bank- og obligationsbeholdninger og kursgevinst) og fratrækkes finansielle omkostninger (f.eks. renter af bankgæld og prioritetsrenter og bidrag til realkreditlån samt kurstab).

### Ekstraordinære poster

Efter de finansielle poster fremkommer resultatet før ekstraordinære poster. Ekstraordinære poster er indtægter og omkostninger, der ikke vedrører skolens primære/ordinære drift og ikke vil komme igen år efter år. Det kan f.eks. være fortjeneste eller tab i forbindelse med salg af fast ejendom. Som det ses af ZBC-regnskabet, havde denne skole ingen ekstraordinære poster i 2012 eller 2013.

### Årets resultat

Endelig kommer man nu frem til årets resultat.

ZBC har i 2013 et overskud på kr. 6.599.334, mod 3,051 mio. kr. i 2012. Hvis årets resultat sættes i forhold til omsætningen, fås overskudsgraden, som er et af de nøgletal, skolen skal beregne. Overskudsgraden for ZBC udgør i 2013  $6.599.334 \times 100 / 245.061.214 = 2,7\%$ . I 2012 udgjorde overskudsgraden  $3.051 \times 100 / 224.900 = 1,4\%$ . En overskudsgrad i 2013 på 2,7% betyder, at for hver krone, skolen har i indtægt, har den fået 2,7 øre i overskud.

Der er store forskelle i både skolernes mål for overskud og de realiserede overskud på de enkelte skoler. I de senere år har gennemsnittet på erhvervsskoler ligget på godt 1% og på SUSO-skoler dog ca. 7%.

En af årsagerne til de store forskelle i overskudsgrader på den ene side de "gamle" erhvervsskoler og de tidligere amtsejede SOSU-skoler er, at de "gamle" erhvervsskolerne har været omfattet af den nuværende form for selveje siden 1991 og gennem årene har konsolideret sig og dermed opnået pæne egenkapitaler, mens de tidligere amtsskoler ved overgangen til selveje i 2007 blev født med negativ egenkapital og derfor har ønsket en ret kraftig konsolidering.

## Formålsregnskaber

Resultatopgørelsen og noterne indeholder omkostningsarter. Eksempler på omkostningsarter er lærerløn, læremidler, administrativ løn, udstyr, el, varme, vand og IT-drift. Ud over regnskaber opdelt efter omkostningsarter udarbejder skolen også de såkaldte formålsregnskaber. Formålene er skolens uddannelser som f.eks. EUD-grundforløb, de enkelte hovedforløb, HHX, HTX og AMU.

Formålsregnskaberne viser de enkelte uddannelsers resultater. Nogle omkostningsarter (f.eks. lærerløn) kan direkte henføres til de enkelte uddannelsesområder, mens andre omkostninger (f.eks. IT-drift og kopiering) er fælles for alle eller mange formål. Disse indirekte omkostninger må fordeles ud på de enkelte formål ved hjælp af fordelingsnøgler (f.eks. antal årselever, antal kursister, antal m<sup>2</sup>, antal PC'ere i områderne). Den valgte fordelingsnøgle inkl. eventuelle vægtninger er naturligvis afgørende for de enkelte formåls (uddannelsers) resultat, hvorfor formålsregnskaber skal tages med forbehold. Fordelingen af de indirekte omkostninger er forbundet med usikkerheder, da andre fordelingsnøgler kan give et andet billede af den enkelte uddannelse. Det bevirker også, at det er nødvendigt at vurdere, om de fordelte omkostninger vil bortfalde, hvis en uddannelse tænkes nedlagt.

Se yderligere om regnskabsopstillinger, omkostningstyper og fordelinger i appendikset.

## 4. Balancen

Se ZBC-regnskabet side 31-32.

Balancen blev tidligere kaldt status. Den er en opgørelse over skolens aktiver og passiver på balancedagen, dvs. regnskabsårets sidste dato - i skoleregnskaber altid den 31. december.

Passiverne viser kapitalfremskaffelsen. Kapital skaffes:

- **Enten** ved egenkapital, dvs. ved selv at have tjent pengene i form af opsparret overskud gennem årene.
- **Eller** ved at låne penge af fremmede (gæld).

Aktiverne viser, hvad den fremskaffede kapital er anvendt til, dvs. de værdier, som skolen ejer.

Aktiver og passiver er altid lige store, altså:

- Aktiver = passiver
- Aktiver = gæld + egenkapital
- Egenkapital = aktiver - gæld

## Aktiver

Aktiverne opdeles i hovedposterne anlægsaktiver og omsætningsaktiver.

Anlægsaktiver kendetegnes ved at være de mindst likvide aktiver, dvs. vanskeligst umiddelbart at omsætte til likvide midler (kontanter). De er endvidere uafhængige af aktivitetens (omsætningens) størrelse. Hvis f.eks. først en bygning er anskaffet, så kan den ikke reduceres, hvis elevtallet falder. Anlægsaktiverne underopdeles i:

- Immaterielle anlægsaktiver, der på skoler oftest vil omfatte indretning af lejede lokaler. Hvis et lejemål f.eks. er indgået over 10 år, afskrives udgiften til indretning med 1/10 hvert år, altså fordeles omkostningerne over 10 år. ZBC har iflg. regnskabet ingen immaterielle anlægsaktiver.
- Materielle anlægsaktiver, der på skoler typisk vil omfatte skolens ejede grunde og bygninger, udstyr og inventar. Også disse aktiver afskrives over den forventede brugsperiode og bliver således til omkostninger i resultatopgørelsen i årene efter anskaffelsen.
- Finansielle anlægsaktiver, der f.eks. omfatter deposita i forbindelse med lejemål. Også værdipapirer anskaffet med henblik på besiddelse i lang tid er finansielle anlægsaktiver.

ZBC har anlægsaktiver for 282 mio. kr. Langt størstedelen i form af skolens bygningsmasse. I årets løb er der færdiggjort et byggeri, så "grunde og bygninger" er steget, mens "anlægsaktiver under udførelse" er gået i 0.

**Omsætningsaktiver** er de mest likvide aktiver. Deres størrelse vil typisk afhænge af aktivitetens (omsætningens) størrelse. Omsætningsaktiver er kontanter eller aktiver, der relativt hurtigt kan omdannes til kontanter.

På en skole vil omsætningsaktiverne typisk bestå af varebeholdninger, tilgodehavender vedr. leverede ydelser og periodeafgrænsningsposter. Posten periodeafgrænsningsposter i både aktiv- og passivside anvendes til at placere indtægter og omkostninger i det regnskabsår, hvor de hører hjemme. I aktivside kan det f.eks. være forudbetalinger for omkostninger, og i passivside kan det f.eks. være forbrugte, men endnu ikke betalte omkostninger.

Likvide midler udgøres af skolens bankbeholdning og eventuel beholdning af værdipapirer i form af stats- eller realkreditobligationer. Jf. budgetvejledningen må skolen ikke købe aktier.

## Passiver

Passiverne viser, hvordan skolen er finansieret, altså hvordan den har skaffet den kapital, der er investeret i skolens aktiver. Det sker dels ved egenkapital, dels ved fremmedkapital også benævnt gæld.



*Skolens egenkapital* er opstået ved, at hvert års overskud eller underskud siden skolens stiftelse er blevet overført til posten egenkapital. ZBC-regnskabet på side 32 viser en egenkapital på kr. 128.455.824. Gennem de over 100 år skolen har eksisteret, har den således haft samlede overskud på dette beløb.

Egenkapitalen opdeles i to poster, nemlig egenkapital pr. 31.12.1990 og egenkapital i øvrigt. Datoen 31.12.1990 er den sidste dato før den reform, der pr. 01.01.1991 indførte den nuværende form for selveje. Egenkapitalen pr. 31.12.1990 udgør den frie egenkapital, som i tilfælde af skolens opløsning kan disponeres frit. Egenkapital i øvrigt skal i tilfælde af skolens opløsning afleveres til staten.

*Skolens gæld* opdeles i:

- Langfristet gæld, der defineres som gæld, der forfalder senere end et år.
- Kortfristet gæld, der forfalder inden for det første år efter balancedagen.

Kortfristet del af den langfristede gæld er et udtryk for det næste års afdrag på den langfristede gæld, typisk realkreditgæld.

En væsentlig post under den korte gæld er feriepengeforpligtelsen. Den er et udtryk for, hvor meget skolens personale har til gode for optjent, men endnu ikke afholdt ferie.

En anden væsentlig post er "Mellemregning med Undervisningsministeriet". I ZBC-regnskabet udgør posten 27,3 mio. kr. Beløbet er modtaget fra Undervisningsministeriet en af de allersidste dage i december og udgør forudbetaling af tilskud i januar måned og januar kvartal. Regnskabslæseren skal være opmærksom på, at denne gæld vil blive mindre og mindre og helt være borte efter 3 måneder. Posten likvide midler i aktivsiden vil falde tilsvarende i løbet af januar kvartal, da skolen skal bruge penge fra ministeriet på især lønninger i den kommende måned og det kommende kvartal. På ZBC udgør de likvide midler pr. 31.12. 28,6 mio. kr., og næsten hele beløbet udgøres af forudbetalingen fra ministeriet. I de næste 3 måneder vil de likvide midler derfor næsten være forsvundet – indtil næste store forudbetaling kommer i slutningen af marts.

*Hensættelser:* I nogle erhvervsskoleregnskaber indeholder passiverne af og til en 3. hovedgruppe, nemlig hensættelser. De 3 hovedgrupper vil så være:

- Egenkapital
- Hensættelser
- Gæld

Hensættelser vil normalt være skønsmæssigt hensatte beløb til gæld eller forpligtelser, hvis nøjagtige størrelse og forfaldstidspunkt ikke kendes. Det kan f.eks. være hensættelser foranlediget af retssager om erstatning eller usikkerhed om krav om tilbagebetaling af taxametertilskud.

En hensættelse vil formindske årets resultat i det år, hvor hensættelsen foregår. Når det nøjagtige beløb for forpligtelsen eller den eventuelle forpligtelse kendes, reguleres beløbet, og hensættelsen fjernes. Hensættelser må ikke anvendes til at regulere årenes resultat.

ZBC-regnskabet indeholder ikke i 2012 og 2013 hensættelser. Hvis det havde været tilfældet ville hensættelser stå efter egenkapitalen og før gælden.

## 5. Pengestrømsopgørelse (kaldes også finansieringsanalyse)

Se ZBC-regnskabet side 33

Resultatopgørelsen indeholder som tidligere nævnt indtægter og omkostninger og dermed årets resultat, dvs. overskud eller underskud. Det er naturligvis vigtigt, at skolen får et tilfredsstillende resultat, men det er mindst lige så vigtigt, at skolen har den nødvendige likviditet til fortsat drift. Og der er ikke nødvendigvis en sammenhæng mellem resultat og likviditet. Kort sagt omformer pengestrømsopgørelsen årets resultat til årets udvikling i likviditeten. Opgørelsen beskriver med andre ord, hvorfor udviklingen i likviditeten ikke svarer til årets driftsmæssige resultat. F.eks. medfører afskrivninger ikke udbetaling af likvider, mens anskaffelse af anlægsaktiver ikke står i resultatopgørelsen, men giver et træk på likviditeten og derfor medtages i pengestrømsopgørelsen.

Pengestrømsopgørelsen tager udgangspunkt i årets resultat. Herefter foretages der korrektioner for de poster i resultatet, der ikke medfører træk på de likvide midler. Desuden foretages reguleringer for stigninger og fald i varebeholdninger, tilgodehavender og gæld. F.eks. vil en stigning i tilgodehavender forringe likviditeten, mens en stigning i gælden vil forbedre likviditeten – og omvendt ved fald. Herefter fremkommer mellemresultatet "Pengestrømme fra driftsaktivitet". I ZBC-regnskabet udgør dette mellemresultat 30,2 mio. kr. i 2013 mod kun 0,67 mio. kr. i 2012.

Herefter beregnes pengestrømmene fra investeringsaktivitet, dvs. køb af anlægsaktiver som bygninger, udstyr og inventar til værdier. Dog medtages kun de anskaffelser, der overstiger bundgrænsen for straks-afskrivning. De straks-afskrevne anskaffelser indgår jo i resultatopgørelsen som omkostninger.

Endelig beregnes resultatet af finansieringsaktivitet, f.eks. afdrag på lån og optagelse af nye lån. På ZBC var der en samlet udvikling i likviditeten på +5,8 mio. kr. Hertil lægges beholdningen af likvide midler primo, og så fremkommer de likvide midler ultimo. Pr. 31.12.2013 har ZBC likvide beholdninger på kr. 28.887.337, hvilket svarer til summen af aktivposterne værdipapirer + likvide midler.



## 6. Noter til årsrapporten

Se ZBC-regnskabet side 34-40.

Såvel resultatopgørelse som balance indeholder kun hovedtal. Der er således ingen specifikationer af de enkelte poster. Sådanne specifikationer og uddybninger får regnskabslæseren ved at læse noterne. I ZBC-regnskabet specificeres resultatopgørelsens poster i noterne 1-11. I omkostningsspecifikationerne går det igen, at omkostningerne på de enkelte funktioner opdeles i løn, afskrivninger og øvrige omkostninger. De kaldes omkostningsarter.

Som det fremgår af noterne 2 og 6, er skolen vært for et eller flere administrative fællesskaber. Indtægten i note 2 er identisk med omkostningerne i note 6, idet skolen hverken må tjene eller tabe på administrative fællesskaber med andre skoler. Regnskabslæseren skal være opmærksom på, at administrative fællesskaber får såvel indtægter som omkostninger til at stige – ofte kraftigt – uden at dette er et tegn på øget aktivitet på skolen.

Noterne 12-14 er specifikationer til balancen. Især note 12 til materielle anlægsaktiver er omfattende. Noter viser:

- Den oprindelige anskaffelsessum for de 3 typer aktiver.
- Eventuelle opskrivninger af dem.
- Summen af samlede af- og nedskrivninger.

Kun anlægsaktiver, der stadig er i brug indgår i opgørelsen. Når et aktiv sælges eller skrottes, fjernes det fra opgørelsens poster.

Som det ses, er der hos ZBC i 2013 sket en kraftig forøgelse af posten af- og nedskrivninger. Nederst på side 36 anføres, at der ud over de normale afskrivninger er foretaget en nedskrivning på 8,6 mio. kr. på en af skolens ejendomme. En nedskrivning foretages, når de almindelige afskrivninger ikke skønnes at give en retvisende værdi af aktivet. I resultatopgørelsen indgår nedskrivningen under bygningsdrift, og i noterne indgår den i note 7. Nedskrivningen har således haft en ret kraftig negativ indvirkning på årets overskud.

Note 13 i ZBC-regnskabet viser udviklingen i egenkapitalen fra årets begyndelse til årets slutning. Som det fremgår, indregnes positive og negative værdier af sikringsinstrumenter (typisk renteswaps) i egenkapitalen uden om resultatopgørelsen. I note 21 findes supplerende oplysninger om sikringsinstrumenterne.

Note 15 i ZBC-regnskabet viser hvor store lønninger, skolen har udbetalt, og hvor mange årsværk, der har været beskæftiget. Et årsværk udtrykker en fuldtidsbeskæftiget. Deltidsbeskæftigede omregnes til årsværk efter deres beskæftigelsesgrad. I note 19 uddybes personaleforholdene

med bl.a. antal årsværk under sociale klausuler. Skolerne har pligt til at have mindst 3,5% af årsværkene ansat under sociale klausuler.

Note 22 omhandler indtægtsdækket virksomhed, forkortet IV eller IDV. Jf. budgetvejledningen må skolen, set over en 3-årig periode, ikke have underskud på IDV. Denne regel skal sikre mod konkurrenceforvridning i forhold til private virksomheder.

**Eventualforpligtelser:** I nogle erhvervsskoleregnskaber findes noten "Andre forpligtelser". Her findes oplysning om eventuelle forpligtelser, som ikke fremgår af eller indgår i selve regnskabet – og de kan have stor betydning for skolens økonomiske stilling. Det kan f.eks. være uafsluttede retssager eller andre krav rejst mod skolen.

## 7. Måltal

Se ZBC-regnskabet side 15-21.

For hver EUD-indgang, for hvert hovedforløb og for hver erhvervsgymnasial uddannelse skal skolen udarbejde kvalitetsindikatorer i form af en oversigt over tilgang til uddannelsen, antal årselever og frafaldet. Endvidere oplyser skolen om antal indgåede og afbrudte uddannelsesaftaler.

Undervisningsministeriet bestemmer hvert år, hvilke måltal/kvalitetsindikatorer, skolerne skal medtage i regnskabet. De skal udelukkende anvendes som information til skolens bestyrelse.

Det er begrænset, hvor meget regnskabslæseren kan få ud af måltallene. Inden længe forventes det, at der etableres såkaldte datavarehuse, der vil opsamle en mængde data fra skolerne og dermed muliggøre bl.a. sammenligninger mellem skolerne.

## 8. Hoved- og nøgletal

Se ZBC-regnskabet side 3 (hovedtallene og nøgletallene) og 11 (definitioner på nøgletallene). For bedre at kunne bedømme udviklingen i skolens økonomi og samtidig muliggøre sammenligninger (benchmark) med andre skoler, skal skolernes regnskab indeholde en række hoved- og nøgletal.

**Udvikling i økonomi:** På side 3 i ZBC-regnskabet (og tilsvarende i alle andre erhvervsskoleregnskaber) vises hovedtallene for regnskabsåret og de 4 forudgående år. Tallene gør det muligt at opstille indekstal, hvor basisåret (det første år) sættes = 100 og de efterfølgende år beregnes ud fra formlen  $\text{det nye års tal} \times 100 / \text{basisårets tal}$ . Sådanne indekstal gør det let at sammenligne med andre skoler og med skoleformen på landsplan. Også internt er indekstal velegnede til f.eks. at belyse hastigheden i omsætning, omkostninger og aktiver – løber omkostningerne og anlægsaktiverne i samme takt som omsætningen? Hvis omkostningerne løber langsommere end indtægterne, forbedres resultatet. Hvis anlægsaktiverne løber langsommere end indtægten udnyttes skolens kapacitet bedre, hvilket forbedrer lønsomheden.

**Udvikling i aktivitet:** Antal årselever i de seneste 5 år fortæller om udviklingen inden for de enkelte undervisningsområder. Også disse kan omformes til indekstal, der kan anvendes til benchmark med andre skoler og med skoleformen på landsplan. Årselever på IDV (indtægtsdækket virksomhed) kan ikke beregnes på samme måde som øvrige årselever. Antal årselever beregnes således: Omsætning på IDV divideret med et standardtal, der oplyses fra Danske Erhvervsskoler.

**Nøgletal:** Som i erhvervsvirksomheders regnskaber beregner også erhvervsskolerne en række nøgletal, der kan belyse skolens situation og udviklingen i den i de seneste 5 år. Nedenfor gennemgås de væsentligste (se formlerne på side 11 i ZBC-regnskabet):

**Overskudsgrad:** Dette tal viser, hvor stor en procentdel af skolens omsætning, der bliver til overskud (eller underskud). I 2013 har ZBC en overskudsgrad på 2,69%. Det betyder, at for hver omsætningskrone bliver der 2,69 øre i overskud. Det ligger noget over gennemsnittet for de seneste 5 år. Som det ses, havde skolen faktisk i 2011 et underskud på 0,23 øre pr. omsætningskrone. På landsplan har erhvervsskolernes overskudsgrad de seneste 10-15 år udgjort omkring 0,5-2%. Hvor stor en overskudsgrad, skolen skal tilstræbe, fastlægges i budgettet og godkendes dermed af skolens bestyrelse forud for regnskabsåret. Hvis skolen har soliditetsproblemer eller (især) likviditetsproblemer, vil bestyrelsen ofte kræve en høj overskudsgrad. Det er naturligvis vigtigt, at skolen foretager en løbende budgetopfølgning med rapportering til bestyrelsen. Herved er der mulighed for at rette til i tide, hvis økonomien kommer ud af kurs.

**Likviditetsgrad:** Tallet viser, hvor mange procent omsætningsaktiverne udgør af den kortfristede gæld. Principielt bør likviditetsgraden være højere end 100%, idet den kortfristede gæld skal betales med omsætningsaktiverne. I erhvervsskolernes regnskaber er der dog forhold, der gør, at en mindre likviditetsgrad også kan være i orden. Det skyldes, at en del af den kortfristede gæld reelt ikke forfalder til betaling inden for kort tid. Det gælder ikke mindst feriepengeforpligtelsen, der først vil komme til udbetaling, hvis skolen nedlægges. Som tidligere omtalt, skal regnskabslæseren også være opmærksom på størrelsen af mellemværendet med Undervisningsministeriet (kan være både et aktiv og et passiv). Et aktiv-mellemværende vil hurtigt blive til kontanter, mens et passiv-mellemværende vil blive mindre og mindre hen over de næste 3 måneder og dermed tære på de likvide midler.

**Soliditetsgrad:** Dette nøgletal viser, hvor stor en del af aktiverne, der er finansieret med egenkapital. På ZBC er det 37,82%. For hver 100 kr. investeret i aktiver, har skolen således selvfinansieret næsten 38 kr., mens 62 kr. kommer fra fremmedfinansiering. En soliditetsgrad

på 37,82% må siges at være fin. Det skal dog tages i betragtning, at vurderingen af aktiverne, især skolens bygningsmasse, er vanskelig at foretage, og at vurderingen tager afsæt i going concern. Værdien er således ikke opgjort som en aktuel salgsværdi, men til den værdi, den skønnes at have for skolen. Hvis et aktivs værdi falder, falder også egenkapitalen med samme beløb, hvorved soliditetsgraden falder. De årlige overskud overføres til egenkapitalen, og herved stiger soliditetsgraden. Soliditetsgraden har især betydning, hvis skolen skal ud at låne f.eks. i forbindelse med et byggeri.

**Finansieringsgrad:** Tallet viser, hvor stor en del af de materielle anlægsaktiver (især grunde og bygninger), der er finansieret med langfristet gæld (typisk realkreditlån). ZBC har i 2013 finansieret 43,97% af de materielle anlægsaktiver med langfristet gæld. Resten, ca. 56%, er finansieret med egenkapital og/eller kortfristet gæld. Det er uheldigt, hvis anlægsaktiver er finansieret med kort gæld, da den korte gæld skal betales inden længe, mens anlægsaktiverne er investeret på langt sigt.

## 9. Revisionspåtegningen

Som afslutning på revisionen af regnskabet vil revisionen forsyne årsregnskabet med en revisionspåtegning. Se ZBC-regnskabet side 42-43.

Det væsentligste er linjen "Revisionen har ikke givet anledning til forbehold". Det er en såkaldt "blank" revisionspåtegning. Den er et udtryk for, at:

- Regnskabet er revideret og aflagt efter kravene i love og bekendtgørelser.
- Regnskabet er opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort til bestående værdier, rettigheder og forpligtelser.
- Årsberetningen indeholder de krævede oplysninger om skolens økonomiske udvikling, eventuelle usædvanlige forhold med påvirkning af regnskabet og eventuelle væsentlige usikkerheder ved opgørelsen af regnskabet.
- At regnskabet giver et retvisende billede af skolens aktiver og passiver, økonomiske stilling og resultat.
- Revisionen ikke har haft væsentlige forhold at kritisere.

I de få tilfælde hvor revisor ikke kan godkende regnskabet uden forbehold, bør regnskabslæseren være særlig opmærksom. Forbehold i revisors påtegning kan blandt andet skyldes usikkerheder vedrørende indregning og/eller værdiansættelse af aktiver eller forpligtelser, f.eks. hvis skolen har en ejendom til salg, og der er stor usikkerhed om den kan indbringe den værdi, som ejendommen er bogført til. Forbehold kan også forekomme, hvis revisor ikke kan opnå tilstrækkelig revisionsbevis, f.eks. hvis skolen har et betydeligt tilgodehavende hos en debitor, hvor det er usikkert, om debitor har betalingsevnen. I sådanne tilfælde vil revisor

typisk konkludere, at "bortset fra den eventuelle effekt af ovenstående forbehold giver regnskabet et retvisende billede". Det vil sige, at hvis de omtalte usikkerheder ikke bliver aktuelle, giver regnskabet et retvisende billede. Det er derfor op til regnskabslæseren at tage selvstændig stilling til de forhold, som revisor har henledt opmærksomheden på.

I meget sjældne tilfælde kan det forekomme, at revisor ikke kan konkludere, om regnskabet giver et retvisende billede, f.eks. hvis der er gennemgribende usikkerhed om skolens evne til at fortsætte driften. I sådanne tilfælde vil revisor ud over forbeholdet ændre sin konklusion således, at det nu fremgår, at regnskabet ikke giver et retvisende billede. I disse tilfælde bør regnskabslæseren være særlig agtpågivende.

Endelig vil det i sjældne tilfælde kunne forekomme, at revisor i et supplement til sin revisionspåtegning medtager en redegørelse for den udførte forvaltningsrevision. Dette er et krav, når der er betydelige mangler i skolens forvaltning. I praksis er det som nævnt sjældent forekommende og typisk i forbindelse med enten væsentlige besvigelser eller betydelig risiko for, at skolen ikke kan fortsætte sine aktiviteter. Det har endvidere typisk givet anledning til, at revisor har foretaget en særlig indberetning til ministeriet i henhold til revisionsbekendtgørelsens bestemmelser om straksindberetning af "lovovertrædelser eller tilsidesættelse af forskrifter af væsentlig betydning i forbindelse med midlernes forvaltning".

I andre tilfælde forsynes påtegningen med supplerende oplysninger. Der skelnes mellem to typer, nemlig:

- Oplysninger om forhold, der allerede er indarbejdet i regnskabet, og hvor revisor er enig med ledelsen i den regnskabsmæssige behandling og omtalen heraf.
- Oplysninger om forhold, der kan medføre erstatnings- eller strafansvar for medlemmer af ledelsen og/eller bestyrelsen.

**Revisionsprotokol:** Ud over revisors beskrivelser i årsrapporten udarbejder revisionen også til bestyrelsen en revisionsprotokol, der mere specifikt beskriver, hvad revisionen har udført og kontrolleret. Endvidere beskrives her anbefalinger til eventuelle ændringer i procedurer, der kan mindske risikoen for besvigelser mv. Revisionsprotokollen indeholder også en beskrivelse af skolens effektivitet – typisk ved at sammenligne skolens nøgletal med hele sektoren eller med sammenlignelige skoler.

**Rigsrevisionen:** Som nævnt er skolens revisor den interne revisor. Den eksterne revisor er Rigsrevisionen. Den følger op på den interne revisor og kan også gå direkte dialog med den enkelte skole eller besøge skolen for f.eks. at hente inspiration, undersøge "sager" og analysere skolens effektivitet. Besøg fra Rigsrevisionen er dog relativt sjældne.

## 10. Faresignaler

Regnskabslæseren skal altid vurdere fremtidsudsigterne – herunder de særlige risici, man skal være opmærksom på. Regnskabet giver et billede af en fortidig periode, men fremtiden er endnu mere interessant. Regnskabslæseren skal bl.a. gøre sig følgende overvejelser:

- Hvordan ser udviklingen i skolens nærområde ud? Tyder den demografiske udvikling på flere eller færre elever? Hvordan ser "modedefænomener" blandt unge ud i relation til uddannelser? Hvordan er mulighederne for praktikpladser i området?
- Har skolen et relevant udbud af uddannelser og kurser, og er de løbende tilpasset og udviklet?
- Hvordan ser konkurrencesituationen ud, f.eks. i forhold til andre skoler i området eller i forhold til kollegaskolers landsdækkende aktiviteter?
- Passer lærersammensætningen til den fremtidige aktivitet? Er lærernes kompetencer løbende vedligeholdt og udviklet? Tiltrækkes kvalificerede ansøgere?
- Anvendes lærerressourcerne optimalt i henhold til gældende arbejdstidsregler?
- Er organisationen løbende tilpasset? Er der ledelsesproblemer? Gennemfører bestyrelsesformanden ledelsessamtaler med øverste leder? Er der en stor personaleudskiftning?
- Hvordan forventes tilskudsmodellerne at udvikle sig? Hvad betyder f.eks. indførelse af sociale taxametre eller ændringer i grund- og udkantstilskud?
- Hvilken indflydelse får gennemført eller planlagt lovgivning på skolen?
- Har skolen igangværende projekter, herunder EU-projekter, der indebærer risici. Hvor meget er allerede indtægtsført? Hvor mange omkostninger er ført? Kan projektet gennemføres med fuld betaling til følge? Skal skolen medfinansiere projektet?
- Har skolen et attraktivt fysisk miljø, herunder bygningsmæssige forhold? Ligger der store omkostninger til bygningsændringer eller vedligeholdelser forude? Har skolen et antal m<sup>2</sup>, der passer til aktiviteten? Har skolen en likviditet og soliditet, der muliggør låneoptagelse i forbindelse med nybyggeri og/eller reovering.
- Foretager skolen en løbende tilpasning af kapaciteten til aktiviteten?
- Modtager skolen reelt for store tilskud i form af fælles- og bygningstaxametre, fordi aktiviteten er faldende – og disse tilskud er baseret på årselevtal for tidligere år?
- Er der faresignaler i kommunikationen med Undervisningsministeriet i forbindelse med ministeriets tilsyn med skolen, herunder ministeriets bemærkninger til årsrapporten? Har ministeriet bemærkninger i relation til "AMU-sager", eller er skolen sat under "særligt økonomisk tilsyn". Se i øvrigt "Strategi for ministeriets tilsyn".

Hertil kommer de tidligere omtalte generelle økonomiske forhold vedr. likviditet, soliditet, finansieringsmuligheder og eventualforpligtelser.

## APPENDIKS

### Generelt om regnskaber, en kort introduktion for ikke-regnskabskyndige

I dette appendiks indføres den ikke-regnskabskyndige på et helt overordnet plan i regnskabstyper og regnskabsbegreber.

Gennemgangen omfatter:

- En kort gennemgang af regnskabsmæssige begreber og definitioner.
- Generel model for driftsøkonomiske regnskaber.
- De forskellige typer regnskaber.
- Regnskabet opdeling på arter, formål og projekter.

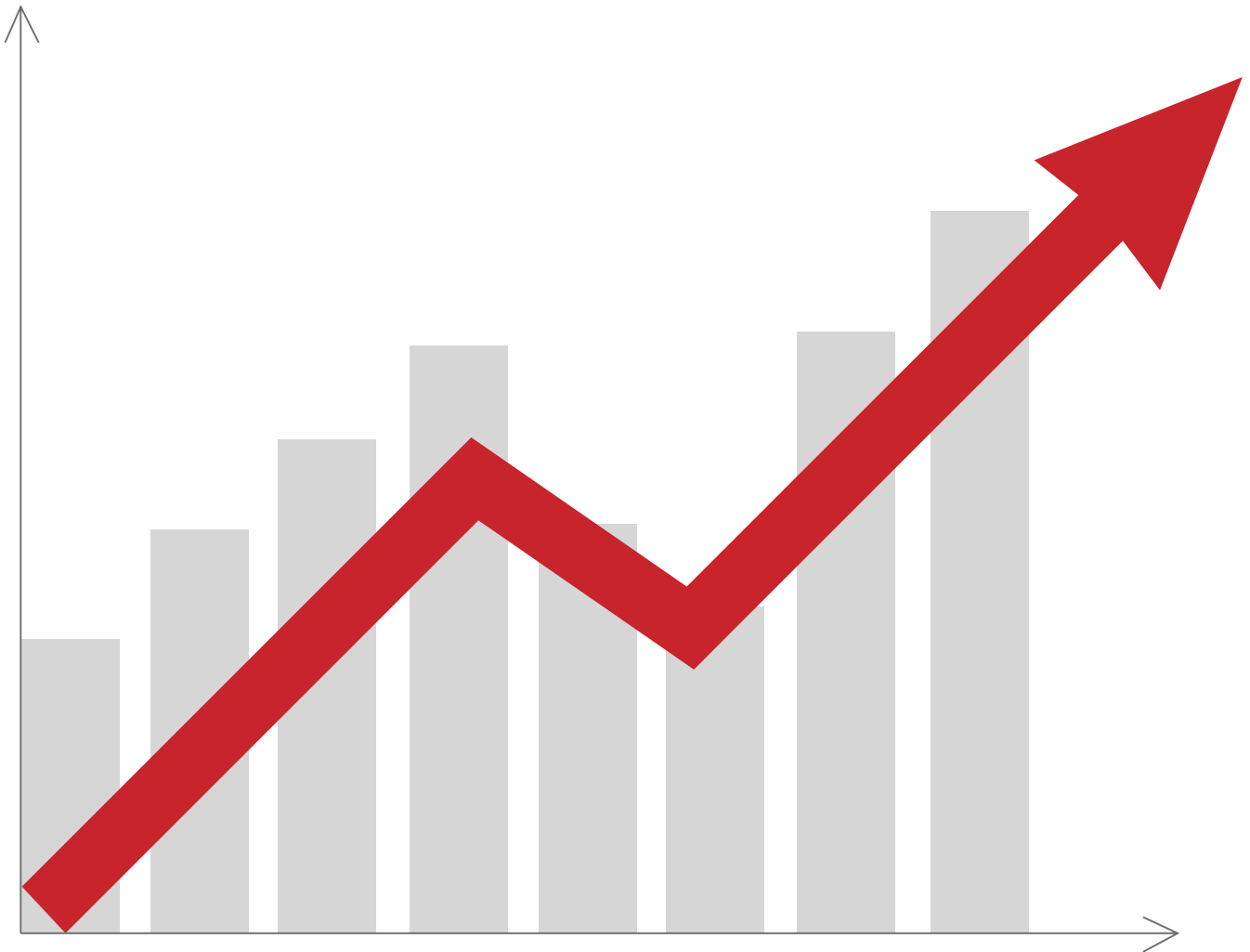
#### A. Basale regnskabsmæssige definitioner

Årsregnskab	Kaldes også årsrapport. Indeholder resultatopgørelse og balance samt beretning og som regel også pengestrømsanalyse. Viser virksomhedens samlede økonomiske situation ved årets afslutning.
Resultatopgørelse	Kaldes også driftsregnskab. Viser periodens indtægter og omkostninger. Forskellen er overskud/underskud, som ved årets slutning overføres til egenkapitalen.
Balance	Kaldes også status eller formueopgørelse. Består af aktiver og passiver, som altid er lige store, deraf betegnelsen balance.  <b>Passiverne</b> viser, hvordan virksomheden har fremskaffet sin kapital. Det kan ske enten i form af <b>lån</b> (stifte gæld) eller ved <b>egenkapital</b> . Egenkapital opstår enten ved <b>indskud</b> af penge eller ved <b>optjent overskud</b> , der ikke er udbetalt til ejerne.  <b>Aktiverne</b> viser, hvad den fremskaffede kapital er anvendt til. Det er virksomhedens værdier. Opdeles i <b>anlægsaktiver</b> (investering på langt sigt, f.eks. bygninger og inventar) og <b>omsætningsaktiver</b> (værdier, der hele tiden ændrer sig, f.eks. varelagre, tilgodehavende hos kunder og likvide midler som kasse og bank).  Anlægsaktivers størrelse er bestemt af den kapacitet, virksomheden har valgt. Omsætningsaktivers størrelse er bestemt af aktivitetens (omsætningens) størrelse.



<b>Omkostninger</b>	Omkostning betyder <b>forbrug</b> . Omkostninger formindsker årets resultat.
<b>Udgifter</b>	Udgifter betyder <b>anskaffelse</b> . En udgift kan både være en omkostning og et aktiv. F.eks. er køb af benzin en omkostning, da benzinen straks eller næsten straks forbruges. Køb af en bil er et aktiv, da den i lang tid vil have en <b>værdi</b> . Til gengæld forringes værdien pga. slid og forældelse. Den årlige værdiforringelse kaldes afskrivning, og det er en omkostning. Bilen forbruges således over en årrække.
<b>Likviditet</b>	Likvide midler er <b>kasse- og bankbeholdninger</b> , altså de midler, der kan anvendes til betaling af regninger. De likvide midler er en del af aktiverne.
<b>Egenkapital uddybet</b>	Egenkapitalen er den ene del af passiverne (den anden del er gæld). Den opstår ved, at ejerne <b>indskyder kapital</b> , og ved at ejerne lader en del af årenes <b>overskud forblive i virksomheden</b> . Det kaldes også <b>selvfinansiering</b> – i modsætning til gælden, som er <b>fremmedfinansiering</b> . Egenkapital kan beregnes således: Aktiver i alt minus gæld i alt = egenkapital. Det gælder også i din privatøkonomi: Alle dine værdier (aktiver) minus din gæld = din egenkapital. Egenkapital kaldes også for <b>nettoformue</b> . Da SOSU-skolerne (og almene gymnasier og VUC'er) overgik til selvejete, blev de født med negativ egenkapital pga. overtagne feriepengeforpligtelser fra amterne. Siden da har årenes overskud bevirket, at egenkapitalen i dag på næsten alle skoler er positiv og stor. Reelt er egenkapitalerne endnu større end regnskabernes tal, da bygningerne er borgført til de meget lave købspriser, staten solgte til. <b>NB:</b> Egenkapital må ikke forveksles med likvide midler. Man kan ikke betale regninger med egenkapital. Talemåde "Vi kan bare bruge noget af egenkapitalen til ....." er således forkert. Men man kan "bruge nogle af de likvide midler til .....", forudsat at virksomheden har tilstrækkelige likvide midler eller kan og vil skaffe dem ved at optage lån. Også dette er præcis som i din private økonomi.
<b>Pengestrømsanalyse</b>	Omformer resultatopgørelsen til en likviditetsopgørelse. Udgangspunktet er årets resultat. Det korrigeres bl.a. for ikke-kontante udbetalinger som f.eks. afskrivninger og for stigninger og fald i gæld og tilgodehavender. En stigning i gælden forbedrer de likvide midler, mens en stigning i tilgodehavender og andre aktiver forringer likviditeten. Og omvendt, hvis der er tale om et fald. Pengestrømsanalysens "facit" er de likvide beholdninger ved årets udgang.





<b>Budget</b>	Udarbejdes forud for regnskabsåret, typisk ca. 3 måneder før. Som regel skal der foretages mange budgetsimuleringer for at nå frem til det ønskede og realistiske resultat. Opdeles på måneder eller kvartaler, og sammenlignes efterfølgende med de realiserede tal.
<b>Konti</b>	<p>Til at holde regnskab med de mange omkostninger, indtægter, aktiver og passiver anvendes konti. Der oprettes en konto pr. art (f.eks. omkostningsart). Skolerne skal anvende de konti, der er anvist af Moderniseringsstyrelsen. Herved kan Undervisnings- og Finansministerierne samle alle typer omkostninger, indtægter, aktiver og passiver for hele skoleområdet – det svarer til "koncernregnskaber".</p> <p>Private virksomheder opstiller selv en kontoplan, der opfylder deres behov.</p> <p>Når året begynder, er alle omkostnings- og indtægtskonti nulstillet, mens alle aktiver og passiver kører videre fra det gamle regnskabsår. Herefter debiteres og krediteres på livet løs på kontiene – altid lige meget i debet og kredit.</p>

## B. Flere forskellige typer regnskaber

De fleste ikke-regnskabskyndige kender kun det eksterne regnskab, nemlig det regnskab, der offentliggøres. Imidlertid udarbejdes der flere typer regnskaber, dels for at kunne levere data til den økonomiske styring, og for skattepligtige virksomheders for at opfylde kravene i skattelovgivningen.

Nedenfor gennemgås i hovedtræk forskellige typer regnskaber.

Type	Kendetegn og anvendelse
<b>Eksternt</b>	Lever op til lovgivning, f.eks. årsregnskabslov eller fra bekendtgørelse fra Undervisningsministeriet eller Finansministeriet vedr. statslige regnskaber. Nøgleord: Regnskabet skal være retvisende. Blander faste og variable omkostninger sammen – derfor ikke egnet til regnskabsanalyse eller som budgetmodel.
<b>Internt / driftsøkonomisk regnskab</b>	Det retvisende regnskab - anvendes ved regnskabsanalyser og budgettering - deler omkostningerne op i grupper: 1. Variable omk. (totalbeløb afhænger af aktivitet – dvs. på skoler: Elevtal og dermed omkostninger i undervisningstaxameteret) 2. Kontante kapacitetsomkostninger (totalbeløb uafhængigt af aktiviteten, men bestemt af besluttet kapacitet) 3. Afskrivninger (ikke-kontante kapacitetsomkostninger) 4. Kapacitetsomkostninger opdeles igen i reversible (kan føres tilbage til lavere niveau) og irreversible (kan ikke føres tilbage) Kapacitetsomkostninger kaldes også faste omkostninger. Se afsnit C nedenfor.
<b>Skatteregnskab (kun skattepligtige, dvs. ikke f.eks. skoler)</b>	En omformning af det eksterne regnskab til et skatteregnskab, der viser den skattepligtige indkomst. Korrektion for f.eks. driftsøkonomiske afskrivninger til skattemæssige afskrivninger. Skal ikke være retvisende, men overholde skatteregler. Ikke relevant for ungdomsuddannelsesskoler, da disse ikke er skattepligtige.
<b>Likviditetsregnskab – pengestrømsanalyse</b>	Omformer det eksterne regnskab til et likviditetsregnskab, dvs. fra indtægter/omkostninger til indbetalinger/udbetalinger. Udgangspunktet er det regnskabsmæssige resultat, der så korrigeres for bl.a. ændringer i aktiver/gæld, afskrivninger og investeringer. "Facit": De likvide beholdninger afstemt som primo +/- ændring = ultimo.

## C. Det driftsøkonomiske eller interne regnskab, generel model

Når en virksomhed eller en skole skal udarbejde budgetter og analyser, kan den ikke bruge den regnskabsmodel, der anvendes ved opstilling af årsregnskaber. I stedet anvendes en model, der kaldes det driftsøkonomiske eller det interne regnskab. Se afsnit B under regnskabstyper.

Når modellen for det eksterne regnskab ikke kan anvendes til økonomistyring, skyldes det, at det eksterne regnskab ikke opdeles i variable og faste omkostninger. En sådan opdeling er helt nødvendig, når vi taler om økonomistyring.

En *variabel omkostning* kendetegnes ved, at den stiger ved stigende aktivitet og falder ved faldende aktivitet. På en skole gælder det f.eks. lærerløn, materialer og eksamensomkostninger. En *fast omkostning (også kaldet kapacitetsomkostning)* kendetegnes ved, at dens størrelse er bestemt af den valgte kapacitet. På en skole gælder det f.eks. løn til rektor/direktør, administration, opvarmning og andet forbrug i bygninger, revision og honorar til bestyrelsen. Faste omkostninger/kapacitetsomkostninger opdeles i *kontante kapacitetsomkostninger* og *afskrivninger*, altså omkostninger, der skal betales i forbindelse med anskaffelsen og afskrivninger, der ikke skal betales kontant (betalingen skete ved købet af anlægsaktivet).

Den generelle model for det interne regnskab ser således ud:

Omsætning (på skoler: statstilskud og deltagerbetaling)
- variable omkostninger (aktivitetsbestemte omkostninger)
<b>= dækningsbidrag</b>
- markedsføringsomkostninger
<b>= markedsføringsbidrag</b>
- kontante kapacitetsomkostninger (faste omkostninger, hvis totalbeløb afhænger af valgt kapacitet - ikke af aktivitet)
<b>= indtjeningsbidrag</b>
- afskrivninger på anlægsaktiver
<b>= resultat før finansielle poster</b>
+ renteindtægter/-renteomkostninger
<b>= ordinært resultat</b>
+/- ekstraordinære indtægter/omkostninger (tilfældige eller ikke tilbagevendende poster)
<b>= resultat</b>

Ved analyser af regnskabet anvendes normalt kun det ordinære resultat, da analysen ikke ønskes påvirket af ekstraordinære poster.

## D. Arter, formål og projekter

Virksomheder og skoler har behov for mange oplysninger i forbindelse med den økonomiske styring. For skolers vedkommende stiller også Undervisningsministeriet en række krav til data, som bl.a. skal anvendes til statslig økonomistyring, information og statistik.

Undervisningsministeriet stiller krav om opdeling af indtægterne og omkostningerne efter både art og formål. Regnskabssystemet skal derfor indrettes, så begge dele kan leveres.

Eksempler på *omkostningsarter* er løn, materialer, kopiering, eksamen, husleje, varme og el. Opdelingen er meget detaljeret. Undervisnings- og Finansministeriet kan anvende disse detaljerede opgørelser til f.eks. at beregne størrelsen af de besparelser, der på hele statens område kan opnås ved optimering af indkøb.

Eksempler på *formål* er uddannelsesområder som EUD grundforløb, EUD hovedforløb opdelt på uddannelser, HHX, HTX, AMU og IDV (indtægtsdækket virksomhed). Når Undervisningsministeriet samler alle dataene vedr. indtægter og omkostninger på de enkelte formål, kan det bl.a. anvendes til justering af taxametre i forbindelse med taksteftersyn.

Skolerne kan også have brug for at kunne styre f.eks. **udviklings- og EU-projekter**, således at indtægter og omkostninger kan opdeles på hvert enkelt projekt.

Endelig arbejder mange skoler med et system, der kan levere data for hver enkelt **budgetansvarlig leders** område.

De mange opdelinger af omkostninger på arter, formål, projekter og budgetansvarlige klares i praksis ved at konstruere kontoplanen efter et system, der indeholder de nævnte elementer. Det kan betyde mange cifre i kontonumrene, men er nødvendige for at kunne levere data til økonomistyringen.



danske  
**ERHVERVSSKOLER**  
BESTYRELSERNE