



Til institutionsrevisorer på Børne- og Undervisningsministeriets område

Orienteringsbrev til institutionsrevisorerne på Børne- og Undervisningsministeriets område

Styrelsen for Undervisning og Kvalitet orienterer i dette brev om følgende emner:

- Regnskabsparadigmer
- Opdatering af vejledninger til revisionsprotokollat på henholdsvis det regulerede institutionsområde og det frie skoleområde

Styrelsen arbejder løbende med at forbedre grundlaget for revisors rapportering, da styrelsen i vidt omfang baserer det økonomisk-administrative tilsyn på revisors rapportering om den udførte revision.

Styrelsen udsender én gang årligt et orienteringsbrev til institutionernes revisorer med en kort orientering om ændringer i regnskabsparadigmer, paradigmer for revisionsprotokollater mv. samt emner, hvor styrelsen vurderer, at der er behov for præcisering af revisors rapporteringspligt.

Ud over dette orienteringsbrev til institutionsrevisorerne afholder styrelsen 1-2 årlige revisornetværksmøder med det formål at drøfte væsentlige temaer for revisionen af institutioner og skoler. Det er revisionsfirmaer, som reviderer mere end 50 institutioner/skoler, der deltager med en repræsentant, der kommer med input til dagsorden mv.

Styrelsen orienterer hvert år de regulerede institutioner og frie skoler om styrelsens observationer i forhold til regnskabsaflæggelsen for det pågældende år. Orienteringsbrevene offentliggøres på ministeriets hjemmeside primo februar 2025.

I nærværende brev gennemgås de væsentligste ændringer til styrelsens regnskabsparadigmer og vejledninger til revisionsprotokollatet, som er relevante for revisorer, uanset om de reviderer institutioner på det regulerede område eller skoler på det frie område.

3. februar 2025
Sagsnr.: 24/39284

Styrelsen for Undervisning og Kvalitet
Teglholmsgade 1
2450 København SV

Telefon: +45 33 92 50 00
Mail: trr-support@stukuv.dk
www.stukuv.dk

CVR-nr.: 29634750

Børne- og
Undervisningsministeriet

Regnskabsparadigmer

Regnskabsparadigmerne for henholdsvis de regulerede institutioner og de frie skoler er - i lighed med tidligere år - blevet opdateret i forhold til ny lovgivning og øvrige oplysningskrav.

Regnskabsparadigmer og vejledninger er blevet opdateret og lagt på følgende hjemmesider:

Det frie område:

[Paradigme til kontering og årsrapport for 2024 | Børne- og Undervisningsministeriet \(uvm.dk\)](#)

Regulerede område:

[Aflæggelse af årsrapport for regulerede institutioner | Børne- og Undervisningsministeriet \(uvm.dk\)](#)

Opdatering af vejledninger til revisionsprotokollat på henholdsvis det regulerede institutionsområde og frie skoleområde

Vejledningerne til revisionsprotokollatet for regulerede institutioner og frie skoler er blevet opdateret for regnskabsåret 2024. De opdaterede paradigmer og vejledninger bliver snarest muligt lagt på hjemmesiden.

For revisorer på regulerede institutioner:

[For revisorer på regulerede institutioner | Børne- og Undervisningsministeriet \(uvm.dk\)](#)

For revisorer på frie skoler:

[For revisorer på frie skoler | Børne- og Undervisningsministeriet \(uvm.dk\)](#)

Styrelsen gør i den forbindelse opmærksom på, at bilag med standardtekster og eksempler udgår fra vejledningen i forhold til sidste år.

Styrelsen skal endvidere gøre opmærksom på, at i henhold til Standarderne for Offentlig revision nr. 6 og 7 er det muligt at foretage rotation over en 5-årig periode på de enkelte emner for juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Styrelsen har imidlertid defineret væsentlige juridisk-kritiske og/eller forvaltningsmæssige emner vedrørende løn- og ansættelsesmæssige dispositioner som skal revideres hvert år (der må ikke foretages rotation på revisionen af emnet).

Ved afkrydsning i kolonne "ikke relevant" skal revisor i afsnittet i revisionsprotokollen beskrive hvorfor gennemgang af emnet ikke er relevant.

Styrelsen skal ligeledes bede revisorer om at beskrive deres valg af ikke relevante punkter, jf. revisortjekliste i revisionsprotokollatet.

Desuden udgår følgende afsnit fra vejledningen for både regulerede institutioner og frie skoler om

- Undervisningsmiljøvurdering
- Særlige tilskud (Covid19)
- Whistleblowerordning

For vejledningen til de frie skoler gælder endvidere, at afsnit vedrørende evalueringsplan (for efterskoler og frie fagskoler) og finansiel strategi udgår.

Ovenstående ændringer indebærer, at revisorer ikke længere skal påse, at der eksempelvis forelægger en opdateret undervisningsmiljøvurdering eller at institutionen/skolen har oprettet en whistleblowerordning i henhold til gældende regler.

Bilag 1: Væsentlige fokusområder i forbindelse med revisionen af de regulerede institutioner

Systemmæssig sårbarhed i Silkeborg Data

Styrelsen har konstateret, at der fortsat er institutioner, der ved brug af Silkeborg Data, oplever udfordringer med at etablere reel funktionsadskillelse mellem registrerings- og frigivelsesfunktionen i relation til institutionens lønbehandling og lønkørsel.

Til trods for mange institutioners kompenserende handlinger for at minimere denne regnskabsmæssige svaghed, udgør den manglende systemmæssige adskillelse mellem registrering og godkendelse af lønudbetalinger en regnskabsmæssig usikkerhed af væsentligt omfang, idet svagheden øger risikoen for besvigelser og utilsigtede fejl.

Styrelsen indskærper, at institutioner i deres tilrettelæggelse af forretningsgange for lønområdet er opmærksomme på den systemmæssige svaghed i Silkeborg Data og har ansvaret for at have løbende dialog med Silkeborg Data for at søge at få ændret den systemmæssige opsætning, så denne væsentlige regnskabsmæssige svaghed kan undgås.

Alene-fuldmagt

Styrelsen har konstateret, at der fortsat er institutioner, som har alene-fuldmagt til institutionens bankkonti.

Styrelsen indskærper i den forbindelse, at institutionens fuldmagtsforhold gennemgås. Hvis der er alene-fuldmagt skal revisor anbefale, at der etableres

to-i-forening samtidig med, at revisortjeklisten afspejler forholdet. Revisor skal endvidere overveje, om der er behov for yderligere revisionshandling, såfremt der er alene-fuldmagt og at institutionen ikke har etableret betryggende interne kontroller med henblik på at minimere risiko for fejl og besvigelser.

Aktivitets- og ressourcestyring

Ifølge Danmarks Statistiks befolkningsfremskrivning¹ vil ungdomsårgangene (15-19 årige) falde frem mod 2031. Således forventes optaget på ungdomsuddannelserne at blive mindre. Udviklingen i ungdomsårgangene kan stille store krav til institutionernes evne til løbende at tilpasse økonomien til elevgrundlaget.

Styrelsen skal på denne baggrund anbefale institutionen at udarbejde økonomiske styringsværktøjer der identificerer institutionens handlemuligheder for omkostningstilpasninger og skaber et solidt fundament for en bæredygtig økonomi, der løbende kan tilpasses i nødvendigt omfang. Det er væsentligt for en god økonomistyring at budgetopfølgninger sker jævnlige og forelægges bestyrelsen så eventuelle tilpasninger kan ske før eventuelle likviditetsudfordringer opstår.

Institutioner skal sikre balance på driften inden for en kortere årrække. Der bør ikke budgetteres med underskud, der ikke kan finansieres af opsparat likviditet til formålet, ligesom institutionerne i deres løbende økonomistyring også skal have fokus på udvikling i likviditeten. Institutioner anbefales generelt at have et likviditetsberedskab, der svarer til to måneders lønudgifter. Bestyrelsen fastsætter som led i den finansielle strategi nærmere mål for likviditetsberedskab, økonomistyring mv.

Finansiell leasing

Det er fastsat i [Budgetvejledningens pkt. 2.4.10](#), at der som udgangspunkt ikke kan indgås aftaler om finansiell leasing, der reelt erstatter køb eller anlæg, og at eventuelle aftaler uanset kontraktsum skal forelægges og godkendes af Finansudvalget inden indgåelse af sådanne aftaler.

Der vil typisk være tale om finansiell leasing, hvis en lejekontrakt er uopsigelig i en periode, der stort set modsvarer aktivets forventede levetid eller den sædvanlige økonomiske levetid (afskrivningsperioden), eller hvis institutionen efter kontraktens udløb har pligt til enten selv at købe aktivet, anviser en køber til aktivet eller at indestå for, at udlejer vil kunne finde en køber til aktivet til en på forhånd fastsat pris.

¹ FRDK124

Styrelsen har i 2023 og 2024 indledt enkeltsagstilsyn med otte institutioners anvendelse af finansiel leasing og vil også i 2025 have fokus på institutioners anvendelse af finansiel leasing.

Styrelsen forventer, at revisor fortsat medvirker til at sikre, at reglerne om finansiel leasing efterleves.

Indtægtsdækket virksomhed

Styrelsen har ved gennemgang af institutionens årsrapport og revisionsprotokollatet konstateret, at flere institutioner ikke har for- og efterkalkulationer for alle gennemførte IDV-aktiviteter.

Det er fastsat i Økonomistyrelsens [Vejledning om prisfastsættelse](#) fra 2022, pkt. 2.3, at der skal udføres en forkalkulation til grundlag for prisfastsættelsen af et nyt produkt eller en ydelse. Derudover skal der som minimum foretages én efterkalkulation årligt.

Institutioner, der udfører IDV-aktiviteter, skal udarbejde for- og efterkalkulationer som grundlag for prisfastsættelse af IDV-aktiviteterne. Dette sikrer, at der opnås fuld omkostningsdækning, og at der ikke sker konkurrenceforvridning i forhold til mulige ikke-statslige leverandører.

Styrelsen påpeger, at revisor skal være opmærksom på, om institutionen udarbejder for- og efterkalkulationer som grundlag for prisfastsættelse af IDV-aktiviteterne, såfremt institutionen udfører IDV-aktiviteter.

Det skal bemærkes, at indtægter fra udlejning i formålsskontoplanen konteres som husleje, og udspecificeres ikke som indtægtsdækket virksomhed, mens det i specifikationen registreres som indtægtsdækket virksomhed, jf. paradigmet for de regulerede institutioner.

Styrelsen har en ny IDV-vejledning på vej, der forventes publiceret snarest muligt.

Opgørelse af likviditet til rådighed

Opmærksomheden henledes på en ændring i fremgangsmåden ved opgørelsen af likviditetsberedskabet i pengestrømsopgørelsen i årsrapporten for 2024 i forhold til tidligere år.

Hidtil har man skullet opgøre likviderne ultimo *fratrullet* et eventuelt træk på kassekredit m.v., mens likviditetsberedskabet efterfølgende blev opgjort ved at tillægge den *samlede* trækningsret på kassekreditten samt værdien af evt. værdipapirer.

Fra og med 2024 skal man i pengestrømsopgørelsen anføre den likvide beholdning, som denne fremgår af balancen, og tillægge den *resterende* trækingsret på en evt. kasse- eller byggekredit samt værdien af evt. værdipapirer.

Chefløn

Styrelsen finder anledning til at fremhæve, at revisor skal sikre, at lønnen til øverste chef er i overensstemmelse med den af styrelsen godkendte løn og at øvrige chefer på Cheftalen (Modst. nr. 045-19) indgår i institutionens stillingshierarki. I vejledningen til revisionsprotokollatet uddybes, at revisor skal gennemgå, *"om øvrige chefer, der er ansat i henhold til cheftalen fra OK18, får en samlet løn, der holder sig inden for lønbåndet/normallønsområdet defineret som +/- 20 pct. af den statslige medianløn for stillinger i samme lønramme på tværs af det statslige område."*

Styrelsen kan imidlertid konstatere, at revisorerne ikke kommer med bemærkninger hertil, selvom styrelsen er bekendt med flere forhold, hvor lønnen til øvrige chefer på Cheftalen er for høj. Styrelsen skal derfor understrege, at revisor fremover også skal være opmærksom på lønnen til øvrige chefer. På [ministeriets hjemmeside](#) findes de aktuelle lønbånd/normallønsområder, som lønnen til øvrige chefer skal afholdes inden for, under fanen "Cheftale" [her](#).

Styrelsen finder endvidere anledning til at fremhæve, at kravet, om at styrelsen skal godkende lønnen til øverste chef på Cheftalen, også gælder for en konstitueret øverste chef.

For så vidt angår institutioner, der anvender Silkeborg Data har styrelsen d. 20. september 2024 udsendt et brev til institutionerne om, hvordan chefstillinger i lønramme 37 og opefter, der er omfattet af Finansministeriets stillingskontrol skal indplaceres i lønsystemet, da styrelsen har konstateret flere fejlindplaceringer.

Sammenhæng mellem revisionsprotokollatet og revisortjeklisten

Styrelsens gennemgang af regnskaberne for 2023 har igen ført til øget opmærksomhed på sammenhængen mellem revisionsprotokollatet og tjeklisten, da der ved flere revisionsprotokollater er fundet anbefalinger og bemærkninger i afsnit, hvor dette ikke fremgik tilsvarende af revisors tjekliste.

Styrelsen gør opmærksom på, at der skal være sammenhæng mellem anbefalinger og bemærkninger i revisionsprotokollatet og udfyldelsen af revisors tjekliste.

Jf. styrelsens vejledning til rapportering om revisionsområder med standardoverskrifter i revisionsprotokollatet, defineres **kritiske bemærkninger** som

*”forhold, hvor lovgivningen eller bemyndigelsen er overtrådt. Derudover skal forhold også angives som kritiske, hvis det vurderes, at forholdene er kritiske i forhold til institutionens fortsatte drift”, mens **væsentlige bemærkninger** defineres som ”forhold, som bestyrelsen skal agere på, men som ikke er en overtrædelse af lovgivningen eller bemyndigelsen”.*

Styrelsen gør opmærksom på, at revisor skal overholde definitionerne på kritiske og væsentlige bemærkninger, samt sikre, at alle relevante anbefalinger og bemærkninger bliver korrekt indarbejdet i revisortjeklisten.

Bilag 2: Væsentlige fokusområder i forbindelse med revisionen af de frie skoler

Særskilt regnskab for SFO og Klubtilbud

Fri- og privatskoler har hidtil i de særlige specifikationer i årsrapporten skulle opgøre et samlet regnskab for Skolefritidsordning (0.-3. klasse) samt klubtilbud (skolefritidsordning) for børn fra 4. klassetrin.

Fra regnskabsåret 2024 skal skolerne opgøre særskilt regnskab for skolefritidsordning (0.-3. klasse) samt klubtilbud for børn fra 4. klassetrin i henhold til friskolelovens § 36 b, stk. 3 og 4. (LBK nr. 1245 af 28. november 2024)

Styrelsen er opmærksom på, at ovenstående kan give nogle skoler udfordringer med at opgøre indtægter og omkostninger på henholdsvis skolefritidsordning (0.-3. klasse) samt klubtilbud for børn fra 4. klassetrin. Det er skolens ansvar at sikre korrekt regnskabsaflæggelse og skolerne anbefales i den sammenhæng at lave en hensigtsmæssig fordelingsnøgle eventuelt i samarbejde med deres revisor.

Et eksempel kunne være fordelingen af lønudgifterne til SFO/klub, som kan ske på baggrund af gennemsnitsforbruget af arbejdstimer pr. medarbejder og forholdsmæssigt mellem brugergruppernes tilmelding til åbningstider – hvis der f.eks. er klubtilbud 14-17 (mens SFO er 12-17) beregnes der forholdsmæssigt ud fra medarbejderdækning i disse timer. Den samlede arbejdstid for SFO/klub er beregnet til x timer, og hver medarbejders andel af de samlede udgifter er beregnet ud fra den enkeltes arbejdstimer i forhold til den samlede arbejdstid og herunder personaledækning af åbningstid.

Fordelingen forventes at være så retvisende, som det er muligt, hvilket betyder, at der skal findes et koncept, der beskriver fordelingen og denne beskrivelse skal vurderes hensigtsmæssig i relation til hvordan medarbejdere dækker de åbningstimer, der er i de forskellige tilbud. Det er forventningen at princippet kan anvendes over flere år.

Opgørelse af likviditet til rådighed

Opmærksomheden henledes på en ændring i fremgangsmåden ved opgørelsen af likviditetsberedskabet i pengestrømsopgørelsen i årsrapporten for 2024 i forhold til tidligere år. Der henvises til bilag 1 ovenfor.

Tilskud fra andre statslige myndigheder

Det er styrelsens vurdering, at tilskud modtaget fra andre statslige myndigheder (f.eks. puljemidler afsat på finansloven) ikke er at betragte som donationer og derfor ikke er omfattet af reglerne i medfør heraf.

Ved vurdering af om et bestemt tilskud skal opgøres som en donation eller ej, skal det vurderes om tilskuddet er givet til et bestemt formål, at der er stillet krav til anvendelse af de anviste midler samt om skolen har aflagt særskilt regnskab herfor.

Såfremt skoler har ansøgt midler fra andre end offentlige myndigheder (såsom private personer, organisationer, foreninger, fonde, virksomheder mv.), skal tilskuddet opgøres som en donation i regnskabet med de oplysningskrav, som følger heraf.

Styrelsen har på baggrund af ovenstående indført en linje i resultatopgørelsen i paradigmet for årsrapporten 2024, så det er muligt at opgøre tilskud fra andre statslige myndigheder for sig.

Såfremt skolen eller skolens revisor er i tvivl om, hvorvidt et givent tilskud skal opgøres som donation, bedes skolen/skolens revisor tage kontakt til styrelsen med henblik på at få afdækket forholdet.

Udleje af tjeneste- og lejeboliger

Styrelsen har konstateret, at der er flere skoler, der ikke overholder gældende regler om udleje af tjeneste- og lejeboliger til skolens ansatte. Styrelsen skal derfor gøre opmærksom på de krav til skolernes udleje af skolens boliger, der følger af finansministeriets [cirkulære om tjeneste- og lejeboliger](#).

Styrelsen vil, i forbindelse med gennemgangen af årsregnskaber for 2025, have et øget fokus på skolernes overholdelse af regler vedrørende udleje af tjeneste- og lejeboliger.

Styrelsen uddyber yderligere i orienteringsbrevet om regnskabsaflæggelsen for 2023 og 2024 udsendt til de frie skoler.

Indsamling og donationer

Styrelsen har i enkelte tilfælde konstateret, at der mangler angivelse af navn og adresse på donator.

Styrelsen gør i den forbindelse opmærksom på, at der er oplysningskrav i forhold til modtagne donationer, og at skolen skal angive navn og adresse på donatorer uanset beløb, idet manglende oplysninger gør at donationen vil blive betragtet som en anonym donation.

Styrelsen skal i den forbindelse oplyse, at en forælder eller andre kan organisere en indsamling, og at organisatoren af indsamlingen med angivelse af eget navn og adresse efterfølgende donerer det indsamlede beløb til skolen. De enkelte bidrag til indsamlingen vil i det tilfælde ikke blive betragtet som særskilte donationer. Donationen vil være det samlede beløb, der er samlet ind.

Sammenhæng mellem revisionsprotokollatet og revisortjeklisten

Styrelsens gennemgang af regnskaberne for 2023 har igen ført til øget opmærksomhed på sammenhængen mellem revisionsprotokollatet og tjeklisten, da der ved flere revisionsprotokollater er fundet anbefalinger og bemærkninger i afsnit, hvor dette ikke fremgik af revisors tjekliste.

Der henvises til bilag 1 ovenfor.

Eventuelle spørgsmål til dette brev kan rettes til TRR-support@stukuvm.dk

Med venlig hilsen

Doris Tranberg Jørgensen
Kontorchef