

## **Forvaltningsrevisjon | Hordaland fylkeskommune** Forretningsdrift i vidaregåande skular – Del 2

Januar 2018

«Forvaltningsrevisjon av  
forretningsdrift i vidaregåande  
skular – Del 2»

Januar 2018

Rapporten er utarbeidd for  
Hordaland fylkeskommune av  
Deloitte AS.

Deloitte AS  
Postboks 6013 Postterminalen,  
5892 Bergen  
tlf: 51 21 81 00

# Samandrag

## Bakgrunn og gjennomføring av forvaltningsrevisjonen

Deloitte har gjennomført ein forvaltningsrevisjon av forretningsdrift i vidaregåande skular i Hordaland fylkeskommune. Prosjektet blei bestilt av kontrollutvalet i Hordaland fylkeskommune i sak PS144/2016 den 20. desember 2016.

Prosjektet er ein oppfølgingsrevisjon etter forvaltningsrevisjon av innkjøp og forretningsdrift i vidaregåande skular i Hordaland, som blei handsama av kontrollutvalet i Hordaland fylkeskommune 20. oktober 2016 i sak PS103/2016. Forvaltningsrevisjonen av innkjøp og forretningsdrift viste at nokre av skulane hadde store inntekter på forretningsdrift i konkurranseutsette næringar, og at det i liten grad var etablert retningslinjer for denne drifta. Kontrollutvalet ønskte med denne forvaltningsrevisjonen å undersøke omfanget av forretningsdrift ved dei vidaregåande skulane i Hordaland og om forretningsdrifta er innanfor eventuelle retningslinjer og regelverk på området.

Føremålet med forvaltningsrevisjonen har vore å kartlegge omfanget av forretningsdrift i dei vidaregåande skulane i Hordaland, undersøke om forretningsdrifta er innanfor regelverket og om fylkeskommunen har tilfredsstillande system og rutinar for forretningsdrift ved skulane. I samband med forvaltningsrevisjonen har revisjonen gjennomgått relevant dokumentasjon frå fylkeskommunen, gjennomført ei spørjeundersøking til alle rektorar i fylket, og det er gjennomført intervju med rektorar og relevante tilsette ved fem utvalte vidaregåande skular. Vidare er det gjennomført intervju med tilsette i opplæringsavdelinga og fylkeskassen i fylkeskommunen.

Nedanfor er sentrale vurderingar og konklusjonar frå kvart hovudkapittel i rapporten (kapittel 3 og 4) kort oppsummert, og deretter er revisjonen sine tilrådingar lista opp. Avslutningsvis i samandraget er det også ei lesarrettleggning der ein kan finne informasjon om korleis rapporten er bygd opp, og kva som er hovudinnhaldet i dei ulike kapitla.

## Omfang av forretningsdrift ved dei vidaregåande skulane

Basert på revisjonen sin definisjon av forretningsdrift går det fram at nesten alle dei vidaregåande skulane i Hordaland har forretningsdrift, men at det er stor variasjon i det økonomiske omfanget og kva type forretningsdrift det er snakk om. Årleg i perioden 2014 til 2016 har skulane totalt tent om lag 58 millionar kroner på den verksemda som er omfatta av revisjonen sin definisjon av forretningsdrift. Undersøkinga viser samtidig at det ikkje er ei felles forståing i fylkeskommunen av kva som er å rekne som forretningsdrift eller oppdragsverksemd. Fylkeskommunen har etablert ein definisjon på «oppdragsverksemd» som etter revisjonen si vurdering føreset at det blir gjort skjønnsmessige vurderingar, og som dermed medfører risiko for at det blir personavhengig i kva grad rektorane opplever og rapporterer at skulen driv med forretningsdrift/oppdragsverksemd eller ei. Definisjonen av oppdragsverksemd inneber at den enkelte skule må vurdere både om varer og tenester som blir selt er i konkurranse med andre aktørar, og om aktiviteten ligg utanfor skulane sine lovpålagte oppgåver.

## System og rutinar for forretningsdrift

Revisjonen vurderer det som positivt at fylkesadministrasjonen dei siste åra har tatt fleire grep for å heve den interne kontrollen med rutinebeskrivingar og rettleiarar som er relevante for omsetting av varer og tenester ved skulane, men stiller spørsmål ved at etterleving av fleire av rutinane ikkje blir følgd opp. Enkelte av retningslinjene eller rutinane er heller ikkje tilgjengeleg på fylkeskommunen sitt intranett eller kvalitetsportal. Organiseringa av forretningsdrifta er i liten grad formalisert eller skriftleggjort, verken mellom fylkesadministrasjonen og skulane, eller mellom tilsette på skulane. Fylkeskommunen har ikkje gitt formelle anbefalingar eller signal om korleis skulane bør organisere forretningsdrifta, og det er ikkje stilt krav om at skulane skal utarbeide retningslinjer eller instruksar for forretningsdrifta og medfølgjande

ansvarsdeling. Vidare viser undersøkinga at det er behov for å tydeleggjere kven som har mynde til å avgjere kva oppdrag skulene skal ta på seg, og å etablere ytterlegare rutinar knytt til kontraktsinngåing. Revisjonen registrerer at det er ulik praksis ved skulane når det gjeld å ta oppdrag for tilsette, og vil understreke risikoen dette medfører for uheldig rolleblanding og interessekonflikt.

Det at skular driv med «økonomisk aktivitet», forretningsdrift eller oppdragsverksemd – uavhengig av kva omgrep ein vel å nytte - medfører ein risiko for at det førekjem kryss-subsidiering frå den skjerna verksemda i fylkeskommunen, og aukar dermed også risikoen for ulovleg offentleg støtte. Undersøkinga har ikkje påvist at dette førekjem i dag, men det går fram at eit fleirtal av skulane med forretningsdrift verken hadde sett i verk tiltak for å hindre kryss-subsidiering, reknar ut årleg driftsresultat for oppdragsverksemda, eller hadde etablert rutinar for handtering av overskot/underskot for oppdragsverksemda. Manglande system og rutinar knytt til desse prosessane aukar etter revisjonen si vurdering risikoen for ulovleg kryss-subsidiering. Revisjonen meiner det er viktig at fylkeskommunen og den enkelte rektor både har eit bevisst forhold til kva som er å rekne som forretningsdrift eller oppdragsverksemd, og kva retningsliner og rutinar som er naudsynt for å sikre etterleving av både nasjonale og internasjonalt regelverk. Fordi definisjonen av oppdragsverksemd ikkje er tilstrekkeleg tydeleg eller uttømmande, medfører dette ein risiko for at inntekter og kostnader blir rekneskapsført ulikt på dei ulike skulane, og dermed skjuler eventuell kryss-subsidiering, til tross for at fylkesadministrasjonen har utarbeidd ein rettleiar som gir tydelege føringar for bokføring av kostnader og inntekter frå oppdragsverksemd.

Samla sett er det revisjonen si vurdering at det per i dag ikkje er etablert tilstrekkeleg med sentrale og lokale system og rutinar for forretningsdrifta ved skulane, slik at ein sikrar betryggande kontroll på dette området.

## Anbefalingar

Basert på det som kjem fram i undersøkinga vil revisjonen tilrå at Hordaland fylkeskommune sett i verk følgjande tiltak:

- 1) Etablerer ein tydeleg definisjon av oppdragsverksemd/forretningsdrift, irekna tydeleggjering av forholdet mellom skulane sine lovpålagte oppgåver og oppdragsverksemd, og sikrar at definisjonen blir gjort kjent på skulane.
- 2) Utarbeider ei overordna og felles retningsline knytt til forretningsdrift som slår fast prinsipp og forventingar til rektorane knytt til forretningsdrift ved skulane.
- 3) Sikrar at rektorane sitt ansvar for økonomistyring i eiga eining går tydeleg fram av delegeringsreglement og/eller andre relevante styringsdokument.
- 4) Etablerer, og held ved like, ei oversikt over forretningsdrifta ved dei ulike skulane.
- 5) Utarbeider, og/eller reviderer eksisterande retningsliner og rutinar som skal sikre tilstrekkeleg internkontroll knytt til forretningsdrift, irekna:
  - a) korleis forretningsdrift skal bli budsjettert
  - b) kva oppdrag skulane kan utføre og korleis utvalsprosessen bør bli dokumentert
  - c) første fase av oppdragsfakturering som skulene er ansvarleg for
  - d) riktig fordeling av kostnader knytt til oppfølging av mva
  - e) eit rekneskapsmessig skilje mellom skuledrift og forretningsdrift som sikrar at det ikkje skjer kryss-subsidiering
  - f) rutinar for prissetting og kva prissettingsprinsipp som skal bli lagt til grunn av skulane.
- 6) Gjennomgår praksisen knytt til forretningsdrift/oppdragsverksemd ved skulane, og vurderer om det er behov for ytterlegare tiltak for å sikre at kryss-subsidiering og ulovleg offentleg støtte ikkje førekjem

## Lesarrettleiing

Dei ulike kapitla i forvaltningsrevisjonsrapporten har følgjande hovudinnhald:

- Kapittel 1: Dette kapitlet er innleiinga til forvaltningsrevisjonsrapporten. Her blir bakgrunn for prosjektet presentert, saman med føremål og problemstillingar. Vidare er det gjort kort greie for den metodiske tilnærminga som er nytta i prosjektet, og verifiseringsprosessar som er gjennomført.
- Kapittel 2: Kapittel to er eit bakgrunnskapittel, og oppsummerer nokre nøkkeltal knyt til skulane i fylket, samt organiseringa av tenesteområdet som er gjenstand for forvaltningsrevisjon.
- Kapittel 3: I kapittel tre, *Omfanget av forretningsdrift*, svarer revisjonen på første hovudproblemstilling, med underproblemstillingar. Innleiingsvis blir problemstillingane presentert. Dei tema som blir omhandla i dette kapitlet er kor mange skular som har forretningsdrift, kva varer og tenester som blir omsett ved skulane, kor mykje skulane omsette for i rekneskapsåret 2016 og til slutt korleis forretningsdrifta er organisert ved skulane. For kvart av desse temaa presenterer revisjonen datagrunnlag under eigne underkapittel, og til slutt gir revisjonen si samla vurdering av omfanget av forretningsdrifta ved dei vidaregåande skulane i Hordaland.
- Kapittel 4: I kapittel fire, *Etterleving av regelverk*, svarer revisjonen på andre hovudproblemstilling med underproblemstillingar. Også i dette kapitlet blir problemstillingane og relevante revisjonskriterium presentert innleiingsvis. Tema som blir omhandla i kapittel fire er om forretningsdrifta ved skulane er føremålstenleg organisert med tanke på å sikre betryggande kontroll, og om det er etablert tilstrekkeleg med sentrale og lokale system og rutinar for forretningsdrifta ved skulane. Under sistnemte tema så revisjonen på om skulane hadde retningslinjer og rutinar for forretningsdrift, om det var etablert tiltak for å sikre økonomisk internkontroll, om det var etablert rutinar for handtering av overskot/underskot av forretningsdrifta, om det var etablert eit rekneskapsmessig skilje mellom skuledrift og forretningsdrift og retningslinjer for å hindre kryss-subsidiering, kva prinsipp som blir lagt til grunn for prising av varer og tenester, og kva omsyn blir tatt knytt til konkurranse med lokalt næringsliv, samt om det var etablert tilstrekkeleg system og rutinar som regulerer sal av undervisningstenester både frå skulen og frå lærarane som private aktørar. For kvart av desse temaa presenterer revisjonen datagrunnlag og revisjonen si vurdering, under eigne underkapittel.
- Kapittel 5: I kapittel fem, *Konklusjon og tilrådingar*, er revisjonen sine samla konklusjonar presentert, saman med ei opplisting av tiltak revisjonen meiner at fylkeskommunen bør setje i verk basert på dei undersøkingar som er gjennomført.
- Vedlegg 1: I vedlegg en går høyringsuttale frå fylkesrådmannen fram.
- Vedlegg 2: I vedlegg to gir revisjonen ein samla presentasjon av dei revisjonskriterium som er lagt til grunn i samband med forvaltningsrevisjonen.
- Vedlegg 3: I vedlegg tre presenterer revisjonen grunnlagsdata som er nytta i forvaltningsrevisjonen. Dette inkluderer skulane som fekk spørjeundersøkinga frå revisjonen, definisjon av forretningsdrift, oversyn over skulane som rapporterer i spørjeundersøkinga at dei ikkje har forretningsdrift og som revisjonen meiner har forretningsdrift, tal på skular som førte inntekt på ulike forretningsdriftsarter i 2014, 2015 og 2016, og eit oversyn over inntekt frå forretningsdrift per skule som er fordelt på ulike arter.
- Vedlegg 4: I vedlegg fire er det ei opplisting av sentrale dokument og litteratur som er lagt til grunn anten som revisjonskriterium eller datagrunnlag, og som det er vist til i rapporten.

# Innhald

Samandrag	3
1. Innleiing	9
2. Om tenesteområdet	12
3. Omfanget av forretningsdrift	13
4. Etterleving av regelverk	24
5. Konklusjon og tilrådingar	47
Vedlegg 1: Høyringsuttale	49
Vedlegg 2: Revisjonskriterium	50
Vedlegg 3: Grunnlagsdata	53
Vedlegg 4: Sentrale dokument og litteratur	63

# Detaljert innhaldsliste

Samandrag	3
1. Innleiing	9
1.1 Bakgrunn	9
1.2 Føremål og problemstillingar	9
1.3 Avgrensing	10
1.4 Metode	10
1.5 Revisjonskriterium	11
2. Om tenesteområdet	12
2.1 Organisering	12
2.2 Samansetting av skulane i Hordaland fylkeskommune	12
3. Omfanget av forretningsdrift	13
3.1 Problemstilling	13
3.2 Revisjonskriterium	13
3.3 Datagrunnlag	13
3.4 Vurdering	23
4. Etterleving av regelverk	24
4.1 Problemstilling	24
4.2 Revisjonskriterium	24
4.3 Organisering av forretningsdrifta for å sikre betryggande kontroll	26
4.4 Retningsliner og rutinar for forretningsdrift ved skulane	27
4.5 Økonomisk internkontroll	30
4.6 Rekneskapsmessig skilje og kryss-subsidiering	36
4.7 Prising av varer og tenester, og konkurranse med lokalt næringsliv	40
4.8 Handtering av overskot/underskot av forretningsdrifta	42
4.9 Sal av undervisningstenester	44
5. Konklusjon og tilrådingar	47
Vedlegg 1: Høyringsuttale	49
Vedlegg 2: Revisjonskriterium	50
Vedlegg 3: Grunnlagsdata	53
Vedlegg 4: Sentrale dokument og litteratur	63

## Figurar

Figur 1: Organisasjonskart, opplæringsavdelinga Hordaland fylkeskommune	12
Figur 2: Kva typar forretningsdrift har skulen? (N=29)	16
Figur 3: Kva varegrupper omfattar forretningsdrifta ved skulen? (N=18)	16
Figur 4: Kva tenestegrupper omfattar forretningsdrifta ved skulen? (N=18)	17
Figur 5: Kva er kundegruppene for forretningsdrifta ved skulen? (N=26)	18
Figur 6: Kva utdanningsprogram på skulen er involvert i forretningsdrifta? (N=28)	21
Figur 7: Fylkeskommunen har utarbeidd tydelege retningsliner/prosedyrar/rutineskildringar for forretningsdrift ved skulane (N=27)	28
Figur 8: Skulen har utarbeidd egne retningsliner/prosedyrar/rutineskildringar for forretningsdrift (N=25)	29

Figur 9: På kva nivå har skulen etablert årsbudsjett(er)? (N=16)	30
Figur 10: Utsnitt frå fylkeskommunen sin rekneskap for 2016	37
Figur 11: Er det etablert eit rekneskapsmessig skilje mellom forretningsdrift og skuledrift ved skulen? Til dømes ved at forretningsdrifta er ført på eigen ansvarsstad. (N=29)	38
Figur 12: Har skulen sett i verk tiltak for å hindre kryss-subsidiering mellom skuledrift og forretningsdrift (avgiftspliktig)? (N = 28)	39
Figur 13: Kan forretningsdrifta ved skulen vere i konkurranse med lokalt næringsliv? (N = 29)	41
Figur 14: Har skulen etablert rutinar for handtering av overskot/underskot av forretningsdrifta? (N = 24)	43
Figur 15: Reknar skulen ut årleg driftsresultat for forretningsdrifta? (N = 27)	43
Figur 16: Det førekjem at lærarar (som private aktørar) nyttar skulane sine lokale og utstyr for å arrangere kurs for betalande eksterne kursdeltakarar/aktørar (N = 29)	44
Figur 17: Det førekjem at skulen arrangerer kurs for betalande eksterne kursdeltakarar/aktørar, der skulen sine lokale og utstyr blir nytta (N = 29)	45

## Tabellar

Tabell 1: Tal på skular som førte inntekt på dei respektive kontonamna i 2014, 2015 og 2016	16
Tabell 2: Oversikt over tal på skular som førte inntekt på dei respektive kontonamna i 2014, 2015 og 2016	18
Tabell 3: Kundegruppene som representerer dei største inntektskjeldane	18
Tabell 4: Omsetnad på forretningsdrift per skule i Hordaland for åra 2014-2016	19
Tabell 5: Sum inntektsført på koden «oppdragsverksemd»	20
Tabell 6: Sal av, og inntekt frå, elevarbeid fordelt på utdanningsprogram	22
Tabell 7: Skulane som mottok spørjeundersøkinga	53
Tabell 8: Oversyn over kontonummer og kontonamn som inngår i revisjonen sin definisjon av forretningsdrift i rekneskapen	54
Tabell 9: Skular som opplyste i spørjeundersøkinga at dei ikkje har forretningsdrift men som har ført inntekter i rekneskapet for 2016 som indikerer at dei har forretningsdrift	56
Tabell 10: Fullstendig oversyn over tal på skular på kvar konto/artskode med kontonummer og med rekneskap og budsjett for åra 2014-2016	57
Tabell 11: Skulane sit rekneskap og budsjett innan forretningsdrift for 2016 fordelt på artskategoriar	60



# 1. Innleiing

## 1.1 Bakgrunn

Deloitte har gjennomført ein forvaltningsrevisjon av forretningsdrift i vidaregåande skular i Hordaland fylkeskommune. Prosjektet blei bestilt av kontrollutvalet i Hordaland fylkeskommune i sak PS144/2016 den 20. desember 2016.

Prosjektet er ein oppfølgingsrevisjon etter forvaltningsrevisjon av innkjøp og forretningsdrift i vidaregåande skular i Hordaland, som blei handsama av kontrollutvalet i Hordaland fylkeskommune 20. oktober 2016 i sak PS103/2016. Forvaltningsrevisjonen av innkjøp og forretningsdrift viste at nokre av skulane hadde store inntekter på forretningsdrift i konkurranseutsette næringar, og at det i liten grad var etablert retningslinjer for denne drifta. Kontrollutvalet ønskte med denne forvaltningsrevisjonen å undersøke omfanget av forretningsdrift ved dei vidaregåande skulane i Hordaland og om forretningsdrifta er innanfor eventuelle retningslinjer og regelverk på området.

## 1.2 Føremål og problemstillingar

Føremålet med forvaltningsrevisjonen har vore å kartlegge omfanget av forretningsdrift i dei vidaregåande skulane i Hordaland, undersøke om forretningsdrifta er innanfor regelverket og om fylkeskommunen har tilfredsstillande system og rutinar for forretningsdrift ved skulane.

Med bakgrunn i føremålet med forvaltningsrevisjonen er det utarbeidd følgjande problemstillingar:

### 1. Kva er omfanget av dei vidaregåande skulane i Hordaland si forretningsdrift?

- a) Kor mange skular har forretningsdrift?
- b) Kva varer og tenester blir omsett ved skulane?
- c) Kor mykje omsette skulane for i rekneskapsåret 2016<sup>1</sup>?
- d) Korleis er forretningsdrifta organisert ved skulane?

### 2. I kva grad er forretningsdrifta ved vidaregåande skular i samsvar med regelverk, nasjonale føringar og fylkeskommunen sine retningslinjer?

- a) I kva grad er forretningsdrifta ved skulane føremålstenleg organisert med tanke på å sikre betryggande kontroll?
- b) I kva grad er det etablert tilstrekkeleg med sentrale og lokale system og rutinar for forretningsdrifta ved dei vidaregåande skulane?
  - i) Er det etablert retningslinjer og rutinar for forretningsdrift ved skulane?
  - ii) Er det etablert tiltak for å sikre økonomisk internkontroll slik som rutinar for budsjettering, ordremottak, dokumentasjon, fakturering, bokføring, avgiftsplikt mv.?
  - iii) Er det etablert rutinar for handtering av overskot/underskot av forretningsdrifta?
  - iv) Har skulane etablert eit rekneskapsmessig skilje mellom skuledrift og forretningsdrift? Er det etablert retningslinjer for å hindre kryss-subsidiering?
  - v) Kva prinsipp blir lagt til grunn for prising av varer og tenester, og kva omsyn blir tatt knytt til konkurranse med lokalt næringsliv?

---

<sup>1</sup> Opphavleg problemstilling omfatta omsetnad i rekneskapsåret 2015. Då rekneskapsåret for 2016 blei klar før ferdigstilling av forvaltningsrevisjonsprosjektet, valte revisjonen å oppdatere problemstillinga til å omfatte siste rekneskapsår.

vi) I kva grad er det etablert tilstrekkeleg med system og rutinar som regulerer sal av undervisningstenester både frå skulen og frå lærarane som private aktørar?

### **1.3 Avgrensing**

Forvaltningsrevisjonen er avgrensa til å omhandle fylkeskommunale skular i Hordaland. Private vidaregåande skular er ikkje omfatta av undersøkinga. Undersøkinga av forretningsdrift ved skulane omfattar ikkje ungdomsbedrifter ved skulane, sidan desse skal registrerast som eigne bedrifter i Brønnøysundregisteret, og ha eige budsjett og rekneskap.

### **1.4 Metode**

Oppdraget er utført i samsvar med gjeldande standard for forvaltningsrevisjon (RSK 001) og kvalitetssikring er underlagt krava til kvalitetssikring i Deloitte Policy Manual (DPM).

Oppdraget er gjennomført i tidsrommet januar til desember 2017.

#### **1.4.1 Dokumentanalyse**

Revisjonen har kartlagt aktuelle rettsreglar, direktiv, offentlege utgreiingar, rettleiingar og vedtak. Desse har blitt nytta som revisjonskriterium i tillegg til å svare på problemstilling 2. Vidare har revisjonen samla inn og analysert informasjon om Hordaland fylkeskommune og om dei fem skulane som blei valt ut som case-skular. Dette omfattar budsjett, rekneskap og ev. retningsliner for kvar skule, samt relevante styringsdokument, retningsliner og vedtak i fylkeskommunen. Innsamla dokumentasjon har blitt vurdert opp mot revisjonskriteria.

#### **1.4.2 Spørjeundersøking**

Revisjonen har utarbeidd og sendt ut ei elektronisk spørjeundersøking til rektorane ved alle dei vidaregåande skulane i Hordaland, inkludert dei to fagskulane og Hyssingen produksjonsskule<sup>2</sup>. Dette blei gjort for å hente inn informasjon om forretningsdrifta ved skulane. Revisjonen har nytta spørjeundersøkingsverktøyet Questback i samband med den elektroniske spørjeundersøkinga.

På tidspunkt for gjennomføring av spørjeundersøkinga var dei ordinære vidaregåande skulane i Hordaland organisert som 38 organisatoriske einingar, med ein rektor for kvar av desse einingane. I tillegg var det ein produksjonsskule og to fagskular i fylkeskommunen, med ein leiar for kvar av skulane. Undersøkinga blei difor sendt til ein populasjon på til saman 41 rektorar. Revisjonen fekk 40 svar, noko som utgjer ein svarprosent på nesten 98 %.

#### **1.4.3 Intervju**

Revisjonen har gjennomført intervju med to personar frå Hordaland fylkeskommune som arbeider med økonomi og oppfølging av skulane knytt til eventuell forretningsdrift. Dette dreier seg om ein leiar i fylkeskassen (økonomi- og organisasjonsavdelinga), og seksjonsleiar for fellestenester i opplæringsavdelinga.

Vidare har revisjonen gjennomført intervju ved fem utvalde vidaregåande skular i Hordaland. Desse skulane er:

- Amalie Skram vidaregåande skule
- Austevoll vidaregåande skule
- Austrheim vidaregåande skule
- Nye Voss vidaregåande skule

---

<sup>2</sup> Hyssingen produksjonsskule er for ungdom mellom 16 og 21 år som har slutta eller ikkje har begynt på vidaregåande opplæring i Hordaland. Ungdommen kan vere på Hyssingen i inntil eitt år. Skulen skal skape eit praktisk læringsgrunnlag, som kan gi ungdom lyst, moglegheit og kompetanse til å gjennomføre ei vidaregåande utdanning eller klare seg i arbeidsmarknaden.

- Stord vidaregåande skule

Ved kvar av desse skulane har revisjonen intervjuar rektor og andre leiarar og tilsette med særskild ansvar knytt til forretningsdrifta ved skulen. Det varierer dermed frå skule til skule kven som er intervjuar i tillegg til rektor, men aktuelle personar omfattar assisterande rektor ved dei ulike skulane, avdelingsleiarar og rådgjevarar. Ved kvar av dei fem skulane har revisjonen intervjuar 3-6 personar. Utvalet av skular er gjort på grunnlag av spørjeundersøkinga som kartla kva som er omfanget av forretningsdrift ved skulane per i dag. Basert på kartlegginga blei det vald ut fem skular som representerte variasjon i omfang av forretningsdrift, type forretningsdrift, studieprogram og geografisk plassering.

Til saman er det gjennomført intervju med 21 personar.

#### **1.4.4 Verifiseringsprosessar**

Oppsummering av intervju er sendt til dei som er intervjuar for verifisering og det er informasjon frå dei verifiserte intervjuferata som er nytta i rapporten.

Utkast til rapport er sendt til fylkeskommunen for verifisering av datagrunnlaget og høyring. Innspel som blei motteke i samband med verifiseringa, er innarbeidd i rapporten. Fylkesrådmannen sin høyringsuttale går fram av vedlegg 1 til rapporten.

#### **1.5 Revisjonskriterium**

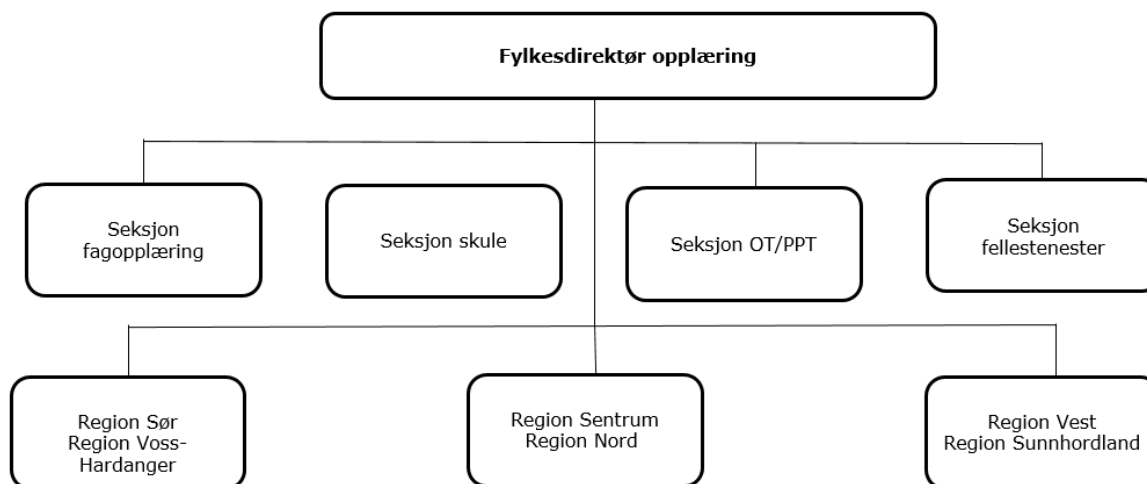
Revisjonskriteria er dei krav og forventningar som forvaltningsrevisjonsobjektet skal bli vurdert opp mot. Kriteria er utleia frå autoritative kjelder i samsvar med krava i gjeldande standard for forvaltningsrevisjon. I dette prosjektet er revisjonskriteria i hovudsak henta frå EØS-regelverket om offentleg støtte og tilhøyrande rettleiarar, samt kommunelova og fylkeskommunale retningsliner. Kriteria er nærare presentert innleiingsvis under kvart tema, og i vedlegg 2 til rapporten.

## 2. Om tenesteområdet

### 2.1 Organisering

Gjennom vidaregåande skular, fagskular, lærlingordning og vaksenopplæring gir Hordaland fylkeskommune eit tilbod om vidaregåande opplæring i fylket. Nedanfor er ei oversikt over organiseringa av opplæringsavdelinga.

Figur 1: Organisasjonskart, opplæringsavdelinga Hordaland fylkeskommune



Kjelde: [www.hordaland.no](http://www.hordaland.no).

Fylket er delt inn i seks regionar. I opplæringsavdelinga er det tre regionleiarar, kvar med ansvar for to regionar. Regionleiarane er plassert i linja mellom fylkesdirektør for opplæring og rektor ved dei vidaregåande skulane.

### 2.2 Samansetting av skulane i Hordaland fylkeskommune

Per 1. mars 2017 var dei vidaregåande skulane i Hordaland fylkeskommune organisert i 38 organisatoriske einingar med ein rektor for kvar av desse einingane. I tillegg er det ein produksjonsskule og to fagskular i Hordaland<sup>3</sup>. I følgje elevtal som revisjonen har fått tilsendt frå fylkeskommunen, var den største skulen skuleåret 2015/2016 Amalie Skram vidaregåande skule med 1041 elevar, medan den minste skulen same skuleår var Hjeltnes vidaregåande skule med 17 elevar.

Dei vidaregåande skulane i Hordaland tilbyr samla sett følgjande ordinære utdanningsprogram<sup>4</sup>:

- Studiespesialiserande (på 26 skular)
- Helse- og oppvekstfag (på 21 skular)
- Teknisk og industriell produksjon (på 19 skular)
- Elektrofag (på 17 skular)
- Bygg- og anleggsteknikk (på 13 skular)
- Service og samferdsel (på 9 skular)
- Restaurant- og matfag (på 7 skular)
- Idrettsfag (på 6 skular)
- Design og handverk (på 5 skular)
- Medium og kommunikasjon (på 5 skular)
- Kunst, design og arkitektur (på 4 skular)
- Musikk, dans og drama (på 4 skular)
- Naturbruk (på 4 skular)

<sup>3</sup> Sjølv om produksjonsskule og fagskule ikkje er å rekne som vidaregåande skular, vil revisjonen vidare i rapporten berre nytte omgrepet «vidaregåande skuler» med tilvising til dei 41 skulane i Hordaland.

<sup>4</sup> Data frå Søkjarhandboka 2017

## 3. Omfanget av forretningsdrift

### 3.1 Problemstilling

I dette kapitlet vil revisjonen svare på følgende hovudproblemstilling med underproblemstillinger:

*Kva er omfanget av dei vidaregåande skulane i Hordaland si forretningsdrift?*

Under dette:

- Kor mange skular har forretningsdrift?
- Kva varer og tenester blir omsett ved skulane?
- Kor mykje omsette skulane for i rekneskapsåret 2016<sup>5</sup>?
- Korleis er forretningsdrifta organisert ved skulane?

### 3.2 Revisjonskriterium

Det er ikkje utleia revisjonskriterium for dette kapitlet, då problemstillingane er deskriptive. Revisjonen vil likevel gjere ei vurdering til slutt, der vi peiker på eventuelle risikoar og/eller utfordringar knytt til funn i undersøkinga.

### 3.3 Datagrunnlag

#### 3.3.1 Definisjonar og omgrep i fylkeskommunen og i rapporten

Revisjonen har valt å kalle verksemda som blir omtalt i denne revisjonen for «forretningsdrift». Revisjonen sin definisjon på forretningsdrift, som blei presisert i spørjeundersøkinga til rektorane er:

Med "forretningsdrift" meiner revisjonen alle variantar av verksemd som skulen tar betalt for. Forretningsdrift er ofte knytt til yrkesfaglege utdanningsprogram, men kan også førekomme på studiespesialiserande utdanningsprogram, eller på skulen uavhengig av utdanningsprogram.

Døme på forretningsdrift kan vere elevarbeid som skulen tar betalt for, oppdragsverksemd utført av elevar eller tilsette, sal av varer/råvarer, kurs arrangert av skulen eller av lærarar, utleige av lokale, maskinar eller utstyr, med meir.

I lista under går alle inntektskontoar i fylkeskommunen sin artskontoplan som er omfatta av revisjonen sin definisjon av «forretningsdrift» fram:

- |   |  |                             |
|---|--|-----------------------------|
| • Andre avgiftspliktige salsinntekter   | • Overføring kurs                        | • Sal av matvarer           |
| • Andre sals-, leige- og bonusinntekter | • Reklame-/annonseinntekter              | • Sal av mjølk              |
| • Billetttinntekter                     | • Sal av bilar, maskiner, teknisk utstyr | • Sal av potteplanter       |
| • Eksport                               | • Sal av bær                             | • Sal av prydbuskar/tre     |
| • Husleige                              | • Sal av elevarbeid                      | • Sal av snittblomar        |
| • Husleige og anna utleige              | • Sal av fisk                            | • Sal av utplantingsplanter |
| • Inntekt kursverksemd, kommunale       | • Sal av fisk gjennom fiskesalslag       | • Sal av veksthusgrønsaker  |
| • Inntekt kursverksemd, private         | • Sal av frilandsgrønsaker               | • Sal frå arbeidsverksemd   |
| • Inntekt kursverksemd, staten          | • Sal av frukt                           | • Sal frå hagebruk/gartneri |
| • Inntekter frå elevarbeid              | • Sal av frukt- og bærplanter            | • Sal frå jordbruk          |
| • Konsulentoppdrag                      | • Sal av inventar/utstyr                 | • Sal frå skog              |
| • Leigeinnt. maskiner/transport         | • Sal av livdyr og slakt                 | • Tenester                  |
|   |  | • Vidaresal av varer        |

<sup>5</sup> Opphavleg problemstilling av omsetnad i rekneskapsåret 2015. Då rekneskapet for 2016 blei klart ila. revisjonen, valte revisjonen å oppdatere problemstillinga til ferskast data.

Ein gjennomgang av rekneskapen til skulane og intervju med representantar frå opplæringsavdelinga og fylkeskassen, viser at «forretningsdrift» som eit samla omgrep, slik revisjonen har nytta det, ikkje har eksistert i fylkeskommunen. Fylkeskommunen nyttar uttrykket «oppdragsverksemd». I den fylkeskommunale rettleiaren «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskapen» går det fram at «dersom skulen sel varer og/eller tenester i konkurranse med andre aktørar (privat eller offentlege) skal slik aktivitet rekneskapsførast på ansvarsstad 300 [oppdragsverksemd<sup>6</sup>]». Det blir presisert at «dersom aktiviteten ein driv er av kommersiell karakter og ligg utanfor våre lovpålagte oppgåver er det å sjå som oppdragsverksemd».

I samband med verifisering av rapporten får revisjonen følgjande utdjupande informasjon frå Hordaland fylkeskommune om kva som ligg i omgrepet «oppdragsverksemd:(...) Fylkesrådmannen legg til grunn at opplæringsavdelinga har praktisert avgrensinga i tråd med opplæringslova med forskrifter. Dessutan var temaet oppe til drøfting nasjonalt i samband med endringar i privatskolelova. Konklusjonen vart at td. drift av gartneri kan vere innanfor lovens formål dersom det er føremålstjenelig eller nødvendig for at elevane skal kunne nå måla i læreplanen. Sjå sitat under fra Prop 84 L (2014-2015) og økonomiforskrifta til friskulelova §4A:

«Prop 84 L (2014-2015)

*Endringer i privatskolelova mv. (nytt navn på loven, nye godkjenningssgrunnlag m.m*

*Et spørsmål er i hvilken grad skolene kan drive yrkesfaglig virksomhet som en del av den ordinære opplæringen, for eksempel som praktisk opplæring i programfag, prosjekt til fordypning eller som del av opplæringen i Vg3 i skole. Departementet vil i denne sammenheng understreke at skolene selv velger undervisningsmetode, og at virksomhet som er formålstjenelig eller nødvendig for å nå målene i læreplanen, etter gjeldende rett anses som skolevirksomhet. Dette innebærer at for eksempel drift av gartneri kan være tillatt så fremt slik drift er formålstjenelig eller nødvendig for at elevene skal kunne nå målene i læreplanen. Privatskoleloven åpner dessuten for at det i det enkelte tilfelle kan gis tillatelse til tilleggsvirksomhet som er i nær tilknytning til skolevirksomheten og som kun utgjør en mindre del av den totale virksomheten. Utdanningsdirektoratet har for eksempel gitt tillatelse til drift av gartneri, havbruk og sagbruk som går noe ut over hva som er nødvendig for å nå målene i læreplanen i naturbruk.*

*Etter departementets vurdering vil tilsvarende gjelde for andre yrkesfag, slik at det for eksempel vil være mulig innenfor gjeldende regelverk å drive restaurantvirksomhet i det omfang som er nødvendig eller formålstjenelig for å nå målene i læreplanen for restaurant- og matfag. Dersom en skole vil drive virksomhet utover dette, må det etter gjeldende regelverk søkes om særskilt tillatelse. Slik tillatelse vil bare kunne gis dersom denne tilleggsvirksomheten utgjør en mindre del av den totale virksomheten. Omfang av tilleggsvirksomhet er omtalt nærmere i kapittel 13.4.6.»*

Revisjonen har gått gjennom rekneskapen til skulane for perioden 2014-2016, og funnet at det på ansvarsstaden «oppdragsverksemd» er ført inntekt på dei følgjande inntektskontoane:

- |                                     |                                |                                |
|-------------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| • Andre avgiftspliktige salsinntekt | • Inntekter frå elevarbeid     | • Refusjon frå andre (private) |
| • Andre sals- og bonusinntekter     | • Internsal                    | • Refusjon frå kommunar        |
| • Eigenbetaling elev/pasient        | • Kompensert mva.              | • Refusjon fødselspengar       |
| • Eksamensgebyr                     | • Konsulentoppdrag             | • Refusjon sjukeløn            |
| • Fordelte inntekter                | • Kopipengar, bet.for vitnemål | • Sal av bilar, maskiner, tekn |
| • Gebyr                             | • Matsservering i elevkantine  | • Sal av bøker, publikasjonar  |
| • Husleige                          | • Overføring frå kommunar      | • Sal av elevarbeid            |
| • Inntekt kursverksemd, kommunen    | • Refusjon feriepengar av føds | • Sal av matvarer              |
| • Inntekt kursverksemd, privat      | • Refusjon feriepengar av sjuk | • Tenester                     |
| • Inntekt kursverksemd, staten      | • Refusjon fra NAV             |                                |
|                                     | • Refusjon fra staten          |                                |

---

<sup>6</sup> Fylkeskommunen har ein ansvarsstad som heiter «oppdragsverksemd» og ein som heiter «oppdragsverksemd Austevoll». Når revisjonen omtaler oppdragsverksemd vidare i rapporten vil dette omhandle begge ansvarsstadene.

Som det går fram av definisjonane over, utelukkar ikkje revisjonen sin definisjon av «forretningsdrift» aktivitetar som er knytt til opplæringsverksemda ved skulane. Av fylkeskommunen si skildring av «oppdragsverksemd» på den andre sida, går det fram at dette er aktivitetar som ligg utanfor fylkeskommunen sine lovpålagte oppgåver. Samtidig føreligg det ikkje ein eintydig definisjon av kva som er å rekne som aktivitet innanfor eller utanfor fylkeskommunen sine lovpålagte oppgåver, ut over den som er referert over.

### **3.3.2 Tal på skular med forretningsdrift**

Hordaland fylkeskommune har ikkje ei samla oversikt over kva skular som har forretningsdrift, kva omfang forretningsdrifta har, og kva varer og tenester som blir seld ved dei ulike skulane. I november 2014 sendte opplæringsavdelinga ein e-post til alle skulane som fører inntekt på ansvarsstad 300 «oppdragsverksemd» for å få klarlagt kva type oppdragsverksemd skulen driv. Revisjonen får opplyst i intervju at dette var ei eingongskartlegging på grunn av eit prosjekt i fylkeskassen knytt til mva-regelverket. På spørsmål om kva som blei resultatet av kartlegginga får revisjonen opplyst at det blei sendt eit brev til skulane i februar 2015 som synleggjorde endringar i regelverket og kva endringane medførte. Så vidt revisjonen har forstått blei det ikkje utarbeidd ei samla oversikt over oppdragsverksemda ved skulane.

For å få oversikt over kva skular som har forretningsdrift, fekk rektorane i spørjeundersøkinga spørsmål om skulen har forretningsdrift. Det blei i undersøkinga presisert kva revisjonen meinte med «forretningsdrift», ref. delkapittel 3.3.1 over. 29 av dei 40 rektorane som svarte på undersøkinga, svarte at skulen har forretningsdrift. Rektorane som svarte at skulen ikkje hadde forretningsdrift, blei automatisk dirigert til slutten av spørjeundersøkinga, og er difor ikkje inkludert i resterande data frå spørjeundersøkinga.

Revisjonen har i tillegg til å kartleggje omfang av forretningsdrift gjennom spørjeundersøkinga, gått gjennom skulane sine driftsrekneskap for 2014, 2015 og 2016 for å kontrollere kva skular som har ført inntekt på artskodar som indikerer forretningsdrift.<sup>7</sup> Ved gjennomgang av driftsrekneskapen for 2016, fann revisjonen at ti av dei elleve skulane som i undersøkinga svarte at skulen ikkje hadde forretningsdrift, har ført inntekt på minst ein av artskodane som indikerer forretningsdrift. Dei ti skulane kjem i rekneskapsgjennomgangen i tillegg til dei 29 som også i spørjeundersøkinga svarte at skulen har forretningsdrift.<sup>8</sup>

Gjennom intervju på ein av dei fem utvalde skulane kom det fram at skulen ikkje tolka oppdragsverksemd på yrkesfaglege utdanningsprogram som ein del av forretningsdrifta, til tross for at skulen tok på seg betalte oppdrag for eksterne kundar.

### **3.3.3 Varer og tenester som blir omsett ved skulane**

Det er stor variasjon i kva varer og tenester som blir omsett ved skulane. I figuren under er ei overordna oversikt over dei ulike typene forretningsdrift som rektorane oppgir i spørjeundersøkinga at dei har ved sin skule. I kategorien «anna forretningsdrift» spesifiserer rektorane følgjande: elevbetaling for forbruksmateriell, elevbedrift, sal av kurs, fagprøver, fiskeri, gardsdrift og gardsbutikk, kantinedrift, og husleige.

---

<sup>7</sup> Artskodane, og revisjonen sin definisjon av forretningsdrift, går fram av vedlegg 3 til rapporten.

<sup>8</sup> Tal på skular i rekneskapen avheng av korleis skulane har vore organisert. Her sikter revisjonen til tal skular som går fram av rekneskapen til Hordaland Fylkeskommune i dei respektive åra. Då det har vore fleire organisatoriske endringar som samanslåingar i perioden, vil det ikkje vere fullt samsvar mellom tal på skular som har forretningsdrift kvart år. I driftsrekneskapen for 2015 går det fram at 42 skular hadde forretningsdrift slik revisjonen har definert dette over, og tilsvarande var det 44 skular i 2014.

Figur 2: Kva typar forretningsdrift har skulen? (N=29)

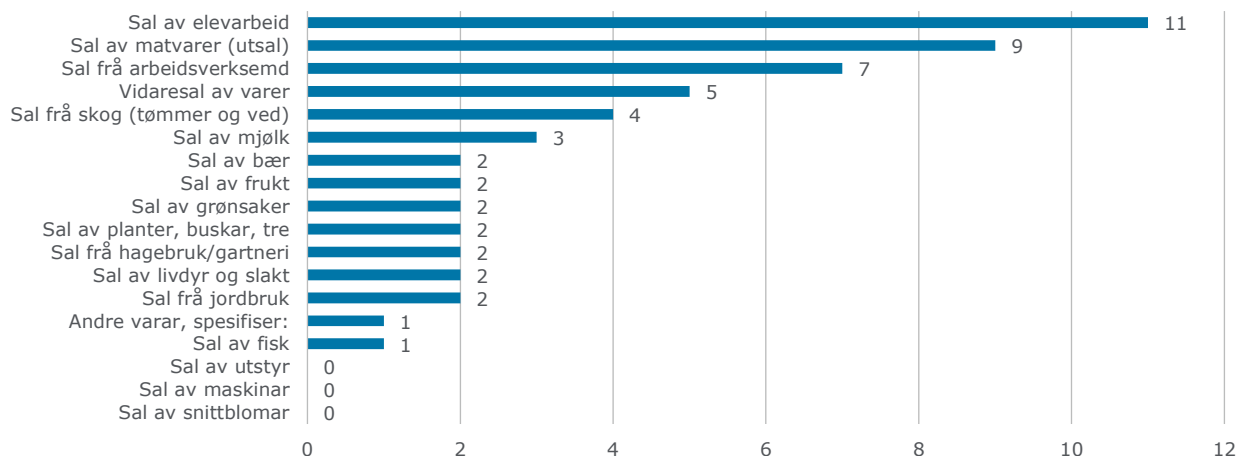


Som figuren over viser, kan forretningsdrift omfatte både sal av varer og tenester. Nedanfor vil vi først gå nærare inn på ulike varegrupper som er omfatta av forretningsdrifta ved skulane, og deretter ulike tenestegrupper som er omfatta av forretningsdrifta.

### Varegrupper

Rektorane som svarte at skulen driv med sal av varer produsert av elevar, vidaresal av varer produsert av andre (kjøpt inn for vidaresal), eller anna forretningsdrift på spørsmålet som går fram av figur 2 over, fekk oppfølgingsspørsmål om kva varegrupper forretningsdrifta ved skulen omfattar. Varegruppene presentert i undersøkinga er henta frå artskontoplanen til Hordaland fylkeskommune, som skulane nyttar i si rekneskapsføring. I figur 3 under, går svara frå undersøkinga fram.

Figur 3: Kva varegrupper omfattar forretningsdrifta ved skulen? (N=18)



Basert på ein gjennomgang av driftsrekneskapa til alle skulane, har revisjonen utarbeidd Tabell 1 for å vise kor mange skular som registrerte inntekt på dei ulike varegruppene i 2014, 2015 og 2016.

Tabell 1: Tal på skular som førte inntekt på dei respektive kontonamna i 2014, 2015 og 2016

Kontonamn /art	2014		2015		2016	
	Rekneskap	Tal skular	Rekneskap	Tal skular	Rekneskap	Tal skular
Sal av matvarer	458 146	19	246 772	17	215 520	6
Sal av inventar/utstyr	287 589	11	72 941	10	29 390	2
Sal av bilar, maskiner, tekn	252 500	7	76 000	6	0	0



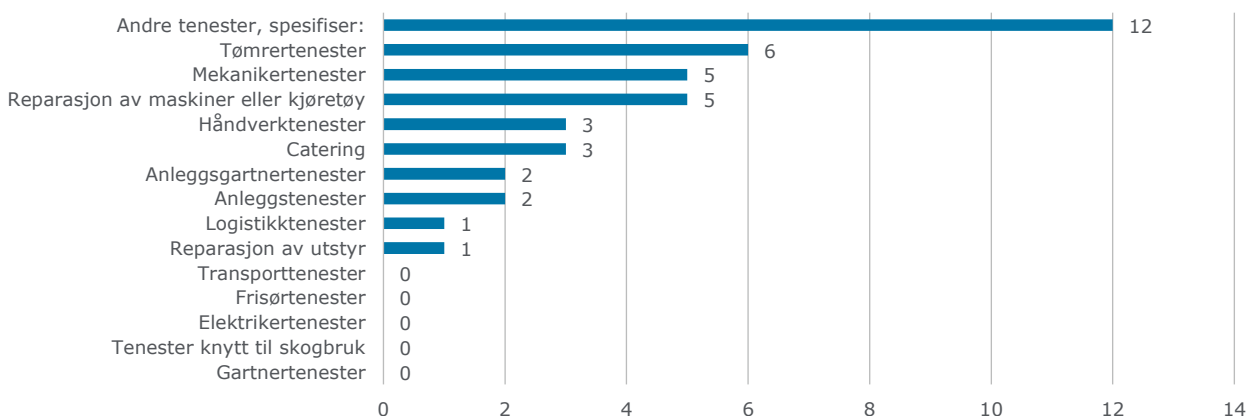
Sal av elevarbeid <sup>9</sup>	1 115 206	7	1 053 073	6	721 093	9
Vidaresal av varer	416 683	6	100 066	3	267 148	3
Sal av livdyr og slakt	1 594 054	2	2 321 611	2	2 196 631	3
Sal av mjølk	2 067 440	2	2 416 643	2	2 396 587	3
Sal frå hagebruk/gartneri	5 104 623	3	4 242 924	3	5 102 453	1
Sal frå jordbruk	277 762	1	353 247	2	273 733	3
Sal av fisk / fiskesalslag	1 211 535	2	2 440 411	2	3 175 106	2
Sal frå skog	845 001	2	208 954	2	293 214	2
Sal av frukt	188 928	1	74 895	1	44 172	1
Sal av prydbuskar/tre	200 844	1	106 835	1	86 077	1
Sal av frukt- og bærplanter	266 189	1	220 015	1	172 908	1
Eksport	0	0	98 308	1	366 640	1
Sal av utplantingsplanter	1 513 681	1	1 792 543	1	1 656 392	1
Sal av bær	7 607	1	9 921	1	0	0
<b>SUM</b>	<b>15 807 788</b>		<b>15 835 159</b>		<b>16 997 064</b>	

Som det går fram av tabellen over har tal på skular som har selt bilar, maskinar, inventar eller utstyr blitt vesentleg redusert frå 2014 og 2015 til 2016. Tal på skular som sel matvarar har også gått ned, frå høvesvis 19 og 17 skular i 2014 og 2015, til 6 skular i 2016. Inntekta frå sal av fisk/fiskeslag har auka dei siste tre åra, medan inntekta frå sal av skog har gått frå over kr 800.000 til i underkant av kr 300.000.

## Tenester

«Sal av tenester» på skulane omfattar til dømes utleige av lokale, utstyr eller maskinar, sal av kurs, sal av diverse tenester eller anna forretningsdrift. Dei rektorane som svara (ref. Figur 2) at skulen driv med sal av tenester, blei deretter spurt kva tenestegrupper forretningsdrifta ved skulen omfattar meir spesifikt. Svara går fram av Figur 4 under. Som figuren viser er det mange av rektorane som svara «andre tenester». Dette omfattar mellom anna: kantine, husleige, fiskeri/båt, sal av kurs, sykkelverkstad, produksjon av film, undervisnings- og rettleiingsteneste, smedhandtverk frå elevarbeid, samt vask av og dekkskift av bilar.

Figur 4: Kva tenestegrupper omfattar forretningsdrifta ved skulen? (N=18)



Basert på ein gjennomgang av driftsrekneskapan til alle skulane, har revisjonen utarbeidd ein tabell for å illustrere kor mange skular som registrerte inntekt på dei ulike tenestegruppene i høvesvis 2014, 2015 og 2016. Sjå tabellen nedanfor.

<sup>9</sup> Det kan bli ført inntekt frå sal av både varer og tenester utført av elevar på artskoden «sal av elevarbeid».

Tabell 2: Oversikt over tal på skular som førte inntekt på dei respektive kontonamna i 2014, 2015 og 2016

Kontonamn	2014		2015		2016	
	Rekneskap	Tal skular	Rekneskap	Tal skular	Rekneskap	Tal skular
Husleige	7 005 592	37	7 652 205	35	6 933 396	31
Inntekter frå elevarbeid	2 722 727	18	2 504 401	20	2 064 088	19
Inntekt kursverksemd, privat	12 549 212	16	11 569 019	14	7 997 290	10
Inntekt kursverksemd, kommune	1 347 797	12	1 756 529	5	1 146 182	4
Inntekt kursverksemd, staten	15 505 466	8	15 186 504	8	18 405 166	7
Billettinntekter	324 956	3	149 125	5	426 661	4
Konsulentoppdrag	256 495	5	225 271	4	235 233	6
Leigeinnt. Maskiner/transport	9 512	3	14 640	2	38 581	4
Tenester	458 598	3	523 483	2	475 304	3
Overføring kurs	0	0	67 500	1	51 750	1
<b>SUM</b>	<b>40 180 355</b>		<b>39 648 677</b>		<b>37 773 651</b>	

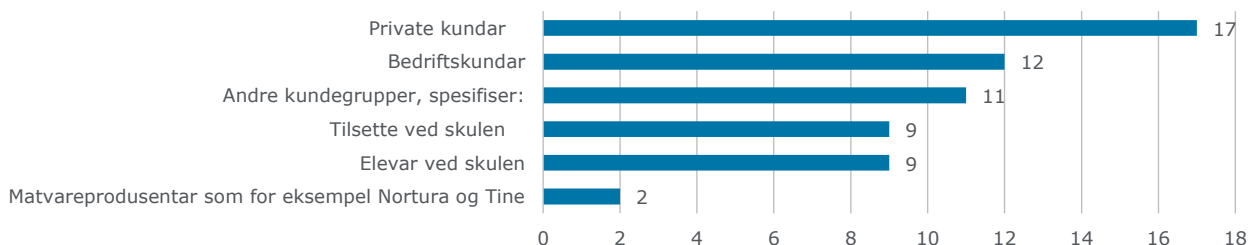
I tillegg til varene og tenestene som går fram av tabellen over, var det totalt 42 ulike skular som i same periode (2014-2016) førte inntekt på konto for «andre sals- og bonusinntekter» og tre skular som førte inntekt på konto for «andre avgiftspliktige salsinntekter».

Det går fram gjennom intervju på dei fem skulane at fleire av tenestene som blir seld ved skulane ikkje involverer elevane ved skulen. Til dømes blir kursverksemda og all type utleige i hovudsak gjennomført utan involvering av elevane. I nokre av tilfella er kursa som blir tilbode eit direkte resultat av at skulen har investert i naudsynt utstyr i samband med ordinært undervisningstilbod til elevane ved skulen (til dømes Restricted Operator's Certificate kurs – betjening av radioutstyr), medan andre kurs er satsingsområde som ikkje har samband med det ordinære undervisningstilbodet ved skulen (til dømes taubanekurs).

### Kundegrupper

I spørjeundersøkinga er det også stilt spørsmål om kundegrupper, og av Figur 5 går det fram kva kundegrupper skulane har. Flest rektorar nemner kundegruppene «private kundar» og «bedriftskundar». Dei rektorane som svara «andre kundegrupper» viste til: NAV, kommunar, fylkeskommunen, offentlig verksemd, frivillige organisasjonar, høgskule, barnehage og barneskule.

Figur 5: Kva er kundegruppene for forretningsdrifta ved skulen? (N=26)



Skulane blei deretter spurt «kva kundar representerer dei største inntektene for skulen?», under dette skulen si største og nest største inntektskjelde. Svara går fram av Tabell 3 nedanfor.

Tabell 3: Kundegruppene som representerer dei største inntektskjeldane

Kundegrupper	Største inntektskjelde	Nest største inntektskjelde
Bedriftskundar	Ni skular	To skular

Private kundar	Sju skular	Seks skular
Andre kundegrupper	Sju skular	Tre skular
Elevar	Fire skular	To skular
Tilsette ved skulen	Ein skule	Fire skular
Matvareprodusentar som til dømes Nortura og Tine	Ein skule	Ingen skular

### 3.3.4 Omsetnad ved skulane i rekneskapsåret 2016

Rekneskap for forretningsdrifta ved skulane for åra 2014, 2015 og 2016 går fram av tabell 4 under. Beløpa er henta frå driftsrekneskapen til fylkeskommunen der revisjonen har valt ut artskodar som kan dreie seg om forretningsdrift (ref. Tabell 8 i vedlegg 3). Beløpa indikerer kva skulane har av omsetnad på forretningsdrift, jf. revisjonen sin definisjon av forretningsdrift i delkapittel 3.3.1.

Tabell 4: Omsetnad på forretningsdrift per skule i Hordaland for åra 2014-2016

Skulenamn	Rekneskap 2014	Rekneskap 2015	Rekneskap 2016	SUM
Stord vidaregåande skule	10 862 416	8 821 616	12 198 497	<b>31 882 529</b>
Stend vidaregåande skule	8 902 112	9 017 218	9 867 253	<b>27 786 583</b>
Bergen maritime videregående skole	8 385 503	5 855 560	4 077 141	<b>18 318 204</b>
Austevoll vidaregåande skule	2 672 801	7 155 651	4 911 116	<b>14 739 568</b>
Hjeltnes vidaregåande skule	5 128 451	5 077 108	4 203 090	<b>14 408 649</b>
Voss Jordbruksskole	4 562 020	4 514 923	2 840 777	<b>11 917 720</b>
Os vidaregåande skule	3 222 197	2 310 633	4 997 731	<b>10 530 561</b>
Amalie Skram videregående skole	785 754	4 817 200	3 235 138	<b>8 838 092</b>
Årstad videregående skole	1 417 974	2 742 075	1 860 782	<b>6 020 831</b>
Fusa vidaregåande skule	889 666	834 551	1 215 650	<b>2 939 867</b>
Voss vidaregåande skule	1 084 156	1 229 786	592 887	<b>2 906 829</b>
Bergens handlegymnasium	2 417 297	0	0	<b>2 417 297</b>
Nye Voss vidaregåande skule	0	0	2 311 596	<b>2 311 596</b>
Bergens Tekniske fagskole	1 302 175	472 938	399 668	<b>2 174 781</b>
Knarvik vidaregåande skule	600 267	838 382	676 747	<b>2 115 396</b>
Kvinnherad vidaregåande skule	1 061 535	617 713	242 348	<b>1 921 596</b>
Lønborg videregående skole	875 887	482 650	24 169	<b>1 382 706</b>
Rubbestadnes vidaregåande skule	411 028	314 200	350 019	<b>1 075 247</b>
Slåtthaug videregående skole	278 810	385 140	353 677	<b>1 017 627</b>
Bergen Katedralskole	242 942	395 288	274 632	<b>912 862</b>
Askøy videregående skole	291 845	285 480	245 270	<b>822 595</b>
Bjergvin videregående skole	714 821	0	0	<b>714 821</b>
Voss gymnas	163 924	114 030	364 025	<b>641 979</b>
Norheimsund vidaregåande skule	182 873	239 110	217 780	<b>639 763</b>
Arna videregående skule	140 301	201 750	176 966	<b>519 017</b>
Laksevåg videregående skole	367 253	80 624	54 605	<b>502 482</b>
Sandsli videregående skole	188 148	129 632	132 686	<b>450 466</b>
Åsane videregående skole	46 397	197 946	155 208	<b>399 551</b>
Langhaugen videregående skole	132 150	111 012	114 263	<b>357 425</b>
Austrheim vidaregåande skule	76 360	190 134	82 485	<b>348 979</b>
Etne vidaregåande skule	170 735	42 908	117 017	<b>330 660</b>
Tertnes videregående skole	58 460	110 051	88 189	<b>256 700</b>

Skulenamn	Rekneskap 2014	Rekneskap 2015	Rekneskap 2016	SUM
Fana Gymnas	63 865	85 430	73 870	<b>223 165</b>
Osterøy vidaregåande skule	74 507	83 347	62 337	<b>220 191</b>
Fitjar vidaregåande skule	77 375	53 886	75 610	<b>206 871</b>
Øystese gymnas	82 966	45 660	67 072	<b>195 698</b>
Odda vidaregåande skule	177 798	2 500	4 000	<b>184 298</b>
Rogne vidaregåande skule	140 746	26 660	7 820	<b>175 226</b>
Olsvikåsen vidaregåande skole	77 747	37 020	40 970	<b>155 737</b>
Voss husflidskule	46 400	35 875	27 950	<b>110 225</b>
U. Phil vidaregåande skole	43 005	33 170	24 900	<b>101 075</b>
Os gymnas	15 200	25 850	4 295	<b>45 345</b>
Nordahl Grieg vidaregåande skole	0	23 300	12 698	<b>35 998</b>
Bømlo vidaregåande skule	14 755	7 690	7 700	<b>30 145</b>
Sotra vidaregåande skule	19 500	3 000	0	<b>22 500</b>
Fyllingsdalen vidaregåande skole	0	0	4 000	<b>4 000</b>
Tanks vidaregåande skole	1 149	0	0	<b>1 149</b>
<b>SUM</b>	<b>58 471 271</b>	<b>58 048 697</b>	<b>56 794 634</b>	<b>173 314 602</b>

Som det gjekk fram i delkapittel 3.3.1 har fylkeskommunen bedt skulane som sel varer og/eller tenester i konkurranse med andre aktørar (privat eller offentlege) om å føre inntekta frå denne verksemda på koden «oppdragsverksemd». I perioden 2014-2016 går følgjande resultat per skule fram av rekneskapen til fylkeskommunen:

Tabell 5: Sum inntektsført på koden «oppdragsverksemd»

Skuler	2014	2015	2016	SUM	Sum basert på revisjonen sin definisjon av forretningsdrift
Stord vidaregåande skule	9 241 493	7 371 139	11 222 937	<b>27 835 569</b>	31 882 529
Os vidaregåande skule	3 197 362	2 701 350	4 971 483	<b>10 870 195</b>	10 530 561
Bergen maritime vidaregåande skole	5 392 016	2 729 072	2 726 668	<b>10 847 756</b>	18 318 204
Åsane vidaregåande skole	3 755 650	2 999 449	3 967 391	<b>10 722 490</b>	399 551
Austevoll vidaregåande skule	1 326 404	4 849 280	1 810 465	<b>7 986 149</b>	14 739 568
Bergens Tekniske fagskole	3 293 535	2 240 942	2 222 623	<b>7 757 100</b>	2 174 781
Laksevåg vidaregåande skole	2 311 028	2 027 647	2 537 734	<b>6 876 409</b>	8 838 092
Amalie Skram vidaregåande skole	739 124	4 000 257	2 467 973	<b>6 468 230</b>	502 482
Årstad vidaregåande skole	545 837	1 581 307	965 099	<b>3 092 243</b>	6 020 831
Bergen Handelsgym	2 331 134	0	0	<b>2 331 134</b>	2 417 297
Hjeltnes vidaregåande skule	353 400	360 702	928 589	<b>1 642 691</b>	14 408 649
Lønborg vidaregåande skole	920 710	453 565	0	<b>1 374 275</b>	1 382 706
Askøy vidaregåande skole	210 000	220 000	227 500	<b>657 500</b>	822 595
Bjergvin vidaregåande skole	613 145	0	0	<b>613 145</b>	714 821
Stend vidaregåande skule	145 600	89 778	159 675	<b>395 053</b>	27 786 583
Odda vidaregåande skule	174 675	142 129	51 623	<b>368 427</b>	184 298
Voss Jordbruksskole	196 220	126 318	34 143	<b>356 681</b>	11 917 720
Rubbestadnes vidaregåande skule	103 000	76 331	80 450	<b>259 781</b>	1 075 247
Sandsli vidaregåande skole	38 833	18 886	37 852	<b>95 571</b>	450 466

Nye Voss vidaregåande skule	0	0	68 098	<b>68 098</b>	2 311 596
Bømlo vidaregåande skule	0	0	37 754	<b>37 754</b>	30 145
Knarvik vidaregåande skule	-37 728	0	0	<b>-37 728</b>	348 979
<b>SUM</b>	<b>34 851 438</b>	<b>31 988 152</b>	<b>34 518 057</b>	<b>101 357 647</b>	<b>159 373 097</b>

Som det går fram av tabellen over gir dei ulike definisjonane av forretningsdrift store variasjonar i kva omsetnaden per skule har vore. Dei største postane i rekneskapen til fylkeskommunen basert på konteringar på ansvarsstaden «oppdragsverksemd» er inntekt frå kursverksemd frå staten og private, samt refusjonar frå NAV, staten og kommunar. Desse største postane utgjer til saman i overkant av 94 millionar kroner av 101 millionar kroner, og av desse er i overkant av 25 millionar kroner refusjonar. Refusjonane inngår ikkje i revisjonen sine tal for forretningsdrift.

I spørjeundersøkinga var det 24 rektorar som svara på spørsmål om kva som var samla omsetnad for forretningsdrifta ved skulen i 2016. 22 av desse rektorane svara med eit tal i spennet frå kr 5.000 til kr 10.500.000, med varierende presisjonsnivå. I tillegg var det ein skule som blei etablert i januar 2017, og éin skule som informerte om at forretningsdrifta ved skulen var organisert som ungdomsbedrift. Svara frå spørjeundersøkinga summerer seg til ein omsetnad i 2016 på i underkant av kr 56.500.000.

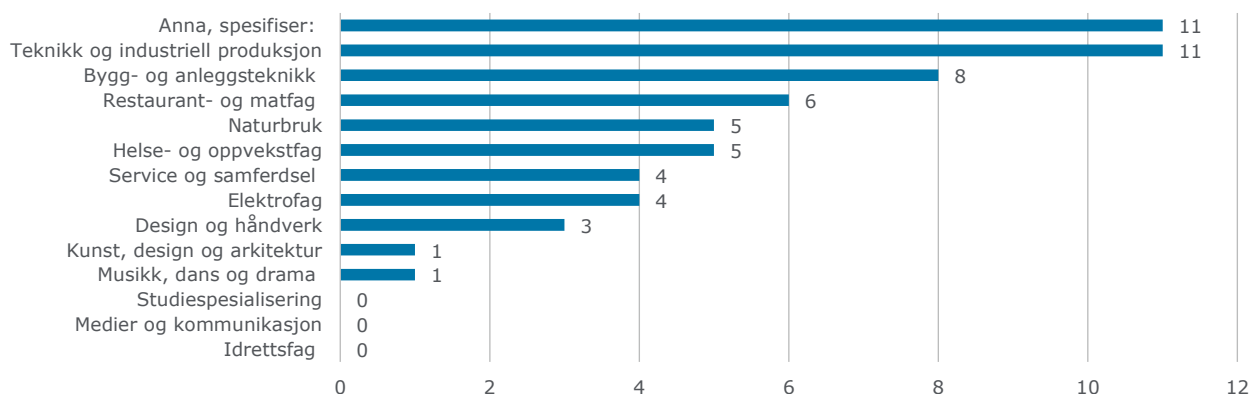
Som det gjekk fram av tabell 1 og 2 i delkapittel 3.3.3 er det to ulike artskontoar som skulane kan føre inntekt knytt til sal av elevane sitt arbeid på. Dette er «sal av elevarbeid» i tabell 1 og «inntekt frå elevarbeid» i tabell 2. Koden «sal av elevarbeid» skal bli nytta for omsetnad innanfor avgiftsområdet, medan «inntekt frå elevarbeid» er utanfor avgiftsområdet og innanfor kompensasjonsområdet. I 2016 blei det ført om lag kr 700.000 på «sal av elevarbeid» og i overkant av 2 millionar kroner på «inntekt frå elevarbeid». Det vil si at det til saman blei omsett elevarbeid for i overkant av 2,7 millionar kroner.

Fylkeskommunen sine totale driftsinntekter med tilskot for 2015 var i overkant av 8600 millionar kroner. Dermed utgjer forretningsdrifta i skulane i underkant av 0,7% av driftsinntektene til fylkeskommunen.

### 3.3.5 Organisering av forretningsdrifta ved skulane

Fleire av utdanningsprogramma i dei vidaregåande skulane har forretningsdrift. I spørjeundersøkinga opplyser rektorane om kva utdanningsprogram som er involvert i forretningsdrifta. Rektorane sine svar går fram av figuren under.

Figur 6: Kva utdanningsprogram på skulen er involvert i forretningsdrifta? (N=28)



Fleire av rektorane svarer «anna» på spørsmålet om kva utdanningsprogram som er involvert i forretningsdrifta ved skulen. Dei viser mellom anna til forretningsdrift som ikkje er knytt til spesifikke utdanningsprogram, slik som arbeidsmarknadskurs, kantinedrift, eller utleige av rom, lokale eller gymsal. Ut over dette er det teknikk og industriell produksjon som er det utdanningsprogrammet som i størst grad er involvert i forretningsdrift.

Som omtalt over er kodane «sal av elevarbeid» og «inntekt frå elevarbeid» nytta for å føre inntekt knytt til sal av elevane sitt arbeid. Revisjonen har undersøkt rekneskapen til skulane for å synleggjere på kva utdanningsprogram (ansvarsstad) det er ført slik inntekt. Resultatet går fram av tabellen under:

Tabell 6: Sal av, og inntekt frå, elevarbeid fordelt på utdanningsprogram

Utdanningsprogram	2016	2015	2014	SUM
Bygg- og anleggsteknikk	705 191	1 168 049	533 054	<b>2 406 294</b>
Design og håndverksfag	182 995	205 019	197 890	<b>585 904</b>
Elektrofag	0	57 188	51 272	<b>108 460</b>
Gardsdrift	800	0	15 000	<b>15 800</b>
Helse- og sosialfag	84 118	108 251	77 970	<b>270 339</b>
Idrettsfag	92 362	53 975	31 764	<b>178 101</b>
Landslinjer	17 068	199 177	93 537	<b>309 782</b>
Merkantil forvaltning	772	39 855	1 500	<b>42 127</b>
Musikk, dans og drama	500	0	0	<b>500</b>
Naturbruk	176 362	61 411	56 970	<b>294 743</b>
Oppdragsverksemd	28 083	6 960	0	<b>35 043</b>
Restaurant og matfag	412 454	401 598	231 421	<b>1 045 473</b>
Service og samferdsel	0	0	22 550	<b>22 550</b>
Spes.undervisning og særsk.til	717 302	832 019	1 026 405	<b>1 743 707</b>
Studiespesialisering	78 900	0	67 400	<b>146 300</b>
Teknikk og industriell produksjon	291 574	417 306	530 038	<b>1 238 918</b>
Undervisning	87 740	68 550	0	<b>156 290</b>
<b>SUM</b>	<b>2 876 221</b>	<b>2 787 339</b>	<b>2 936 771</b>	<b>8 600 331</b>

I spørjeundersøkinga er det fleire rektorar som viser til at dei nyttar ungdomsbedrift som organiseringsform av forretningsdrifta som elevane er involvert i. Dette er organisert utanfor skulen sin rekneskap.

I spørjeundersøkinga blei rektorane bedt om å skildre kort korleis forretningsdrifta ved skulen er organisert, mellom anna korleis ansvar og oppgåver er fordelt. Svara viser at det er stor variasjon i korleis forretningsdrifta er organisert ved skulane og kven som er involvert i forretningsdrifta. Noko forretningsdrift inngår som ein del av opplæringa for elevane, i form av praktiske oppgåver elevane skal utføre. Dei som er intervjuet ved skulane presiserer at forretningsverksemd er noko skulen gjer for å gi elevane best mogleg praktisk opplæring, og ikkje noko som skulane primært skal tene pengar på. Samtidig viser undersøkinga at det også er forretningsdrift ved skulane som ikkje er direkte knytt til opplæringa, men som er retta mot behov i næringslivet eller i det offentlege, slik som til dømes ulike typar kurs. Til dømes blir det opplyst at ein av skulane arrangerer taubanekurs. Ingen av utdanningsprogramma ved skulen driv med taubane, det er ikkje relevant for undervisninga ved skulen, og elevane er ikkje involvert i kursverksemda.

Vidare går det fram av intervju at fleire av skulane som tilbyr kurs, anten til NAV eller andre, ofte engasjerer kurshaldarar på oppdrag for å gjennomføre det særskilte kurset. Samtidig blir det presisert at også fast tilsette ved skulane i nokre tilfelle er involvert som kurshaldarar. På nokre skuler er relevante lærarar sin stillingsbrøk delt mellom ordinær undervisning og kurs, medan på andre skuler blir dei tatt ut av ordinær undervisning når det er satt opp eit kurs på skulen og det er høve til slik omprioritering. Nokre av skulane påpeiker at dei har eigne avdelingsleiarar og avdelingar der oppdragsverksemda organisatorisk er plassert. Til dømes opplæringssenteret på Stord vidaregåande skule kor all kursverksemd ved skulen er organisert. Her er det eigne tilsette som berre arbeider med oppgåver som kjem inn under forretningsdrifta ved skulen. Også ved enkelte andre skular er det tilsette som ikkje er direkte involvert i skuledrifta, til dømes tilsette ved skulegard eller innleigde kurshaldarar.

Gjennom spørjeundersøkinga og intervju blir det opplyst om korleis ansvar og oppgåver knytt til forretningsdrift er fordelt mellom ulike tilsette ved skulane. I hovudsak blir det vist til at avdelingsleiarar og faglærarar har ei sentral rolle i forretningsdrifta ved skulen. Til dømes er det gjerne ein avdelingsleiar som er ansvarleg for kursverksemda ved skulen. Vidare går det fram av intervju at det også er avdelingsleiar som er ansvarleg for oppdragsverksemd som blir gjennomført som del av opplæringa til elevane, men at det ofte er faglærar eller fagansvarleg som står for den praktiske gjennomføringa/oppfølginga av elevarbeid som byggjeoppdrag eller reparasjon av køyretøy, irekna berekning av pris, utarbeiding av fakturagrunnlag og kontakt med kunden. Gjennom intervju på dei fem skulane går det fram at avdelingsleiar skal bli involvert før ein forpliktar skulen til å gjennomføre eit oppdrag for ei kunde. Dette er likevel ikkje nedfelt i skriftlege rutinar eller retningslinjer.

Vidare går det fram av intervju at det ofte er merkantilt tilsette eller administrasjonsleiar som har ansvar for utleige av lokale, utarbeiding av fakturagrunnlag, samt budsjett og rekneskap for forretningsdrifta.

### 3.4 Vurdering

Revisjonen registrerer at ikkje alle rektorane har eit bevisst forhold til kva som er å rekne som «oppdragsverksemd» eller «forretningsdrift», og i kva grad skulen har dette. Dette er etter revisjonen si vurdering ikkje tilfredsstillande. For at rektor som leiar for skulen skal kunne sikre at reglar og retningslinjer på området blir følgt, meiner revisjonen det er sentralt at rektor er bevisst kva verksemd skulen har som kan reknast som forretningsdrift/oppdragsverksemd, og kva inntekter til skulen som er knytt til denne verksemda. Manglande oversikt medfører ein risiko for at reglar og retningslinjer ikkje blir følgt.

Definisjonen av oppdragsverksemd som fylkeskommunen har lagt opp til gjer det naudsynt for skulane å vurdere både om varer og tenester som blir selt er i konkurranse med andre aktørar, og om aktiviteten ligg utanfor skulane sine lovpålagte oppgåver. Revisjonen ser fleire døme der skiljet mellom kva aktivitet som er innanfor og utanfor lovpålagte oppgåver blir utydeleg. Det kan difor i mange tilfelle ligge skjønsmessige vurderingar til grunn for om ein skule rekneskapsfører ein aktivitet som oppdragsverksemd eller ikkje, og det er risiko for at vurderingane ikkje er like frå skule til skule. Etter revisjonen si vurdering er det dermed risiko for at uttrekk frå rekneskapsføringa, basert på definisjonen av oppdragsverksemd, ikkje gir eit fullstendig bilete av den faktiske oppdragsverksemda eller forretningsdrifta ved skulane. I revisjonen sin definisjon av forretningsdrift har revisjonen tatt utgangspunkt i all verksemd som er i konkurranse med andre aktørar eller av kommersiell karakter, uavhengig av om aktiviteten samtidig kan vere knytt opp mot undervisninga. Definisjonen er dermed i mindre grad basert på skjønsmessige vurderingar knytt til rekneskapsføringa.

Det går fram av undersøkinga at skulane i 2016 tente til saman 56,8 millionar kroner, når ein legg revisjonen sin definisjon av forretningsdrift til grunn. Det er stor variasjon i inntekta per skule. Etter revisjonen si vurdering er den samla inntekta til fylkeskommunen frå denne verksemda så stor at dette er noko fylkeskommunen sentralt bør ha meir fokus på enn det som er tilfelle i dag. For å kunne følgje opp skulane si verksemd, meiner revisjonen det er naudsynt både å ha oversikt over den samla forretningsdrifta ved skulane, irekna kva skular som har forretningsdrift og i kva grad, og kva type forretningsdrift det dreier seg om. Etter revisjonen si vurdering er dette viktig informasjon for å kunne vurdere om det er behov for særskild oppfølging, presiseringar av reglar, eller eventuelt utarbeiding av ytterlegare rutinar og retningslinjer på området, for å sikre at regelverk og andre sentrale føringar blir følgt i samband med skulane si forretningsdrift.

Når det gjeld organiseringa av forretningsdrifta opplyser leiinga ved skulane i all hovudsak at forretningsdrifta er knytt opp mot opplæringsverksemda, og at føremålet er å sørge for best mogleg opplæring for elevane. Samtidig går det fram at fleire av skulane har forretningsdrift, til dømes kursverksemd, som ikkje involverer elevane. Revisjonen vil i den samanheng understreke at omfanget av forretningsdrifta som gjeld sal av, og inntekt frå, kursverksemd samla var på kr 27,5 millionar i 2016. Basert på rekneskapsføringa synast det med andre ord å vere ein vesentleg del av forretningsdrifta som ikkje er direkte relatert til opplæringsverksemda ved skulane. Som det går fram over, meiner difor revisjonen at det er behov for at fylkeskommunen rettar større merksemd mot skulane si forretningsdrift, og i neste kapittel i rapporten blir behov for etablering av retningslinjer og rutinar på dette området ytterlegare drøfta.

## 4. Etterleving av regelverk

### 4.1 Problemstilling

I dette kapittelet vil revisjonen svare på følgjande hovudproblemstilling med underproblemstillingar:

*I kva grad er forretningsdrifta ved vidaregåande skular i samsvar med regelverk, nasjonale føringar og fylkeskommunen sine retningslinjer?*

- a) I kva grad er forretningsdrifta ved skulane føremålstenleg organisert med tanke på å sikre betryggande kontroll?
- b) I kva grad er det etablert tilstrekkeleg med sentrale og lokale system og rutinar for forretningsdrifta ved dei vidaregåande skulane?
  - i. Er det etablert retningslinjer og rutinar for forretningsdrift ved skulane?
  - ii. Er det etablert tiltak for å sikre økonomisk internkontroll slik som rutinar for budsjettering, ordremottak, dokumentasjon, fakturering, bokføring, avgiftsplikt mv.?
  - iii. Er det etablert rutinar for handtering av overskot/underskot av forretningsdrifta?
  - iv. Har skulane etablert eit rekneskapsmessig skilje mellom skuledrift og forretningsdrift? Er det etablert retningslinjer for å hindre kryss-subsidiering?
  - v. Kva prinsipp blir lagt til grunn for prising av varer og tenester, og kva omsyn blir tatt knytt til konkurranse med lokalt næringsliv?
  - vi. I kva grad er det etablert tilstrekkeleg system og rutinar som regulerer sal av undervisningstenester både frå skulen og frå lærarane som private aktørar?

### 4.2 Revisjonskriterium

#### Internkontroll

Av kommunelova § 23 nr. 2 går det fram at administrasjonssjefen «skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjer, og at den er gjenstand for betryggende kontroll». I Ot.prp.nr.70 (2002-2003) står følgjande kommentar til kravet om betryggende kontroll i kommunelova § 23:

Selv om administrasjonssjefen etter kommuneloven i dag ikke eksplisitt er pålagt å etablere internkontroll, må ansvaret for slik kontroll regnes som en nødvendig del av administrasjonssjefens ledelsesansvar. Det er i tråd med allment aksepterte ledelsesprinsipper at en leder av en virksomhet etablerer rutinar og systemer som blant annet skal bidra til å sikre at organisasjonen når de mål som er satt, og at formuesforvaltningen er ordnet på forsvarlig måte.

I Ot.prp.nr.70 (2002-2003) blir det vidare vist til at internkontroll først og fremst er eit leiingsverktøy, og

(...) er en integrert del av ledelsens styring av organisasjonen. Internkontroll defineres i videste forstand som en prosess, iverksatt og gjennomført av virksomhetens ledere og ansatte, med formål å sikre måloppnåelse på følgende områder:

- Målrettet og effektiv drift
- Pålitelig ekstern rapportering
- Overholdelse av gjeldende lover og regelverk.



## Offentleg støtte og kryss-subsidiering

EØS-avtalen artikkel 61 forbyr som hovudregel offentlig støtte til næringslivet. EØS-avtalen nedfeller utgangspunktet for reglane for offentlig støtte. Det er i lov om offentlig støtte tatt inn føresegn som skal sikre Noregs forplikningar i medhald av traktaten. Kryss-subsidiering faller innanfor det som blir definert som offentlig støtte. Subsidiert frå skjerma verksemd til konkurranseutsett del kan vere i strid med regelverket, dersom konsekvensen er at den konkurranseutsette delen får økonomiske fordelar frå offentlege midlar. Det er ikkje spesifikke krav i regelverket om korleis offentlege aktørar skal hindre kryss-subsidiering. EFTA sitt kontrollorgan, ESA, krev likevel at det blir nytta effektive verkemiddel for å hindre kryss-subsidiering der det er risiko for dette. Det finst ei rekkje unntak frå forbodet, men «for å få støtten unntatt i henhold til disse hjemlene må støtten som hovedregel notiseres til og godkjennes av ESA før den godkjennes»<sup>10</sup>. Det er også unntak for bagatellmessig støtte, som er definert som støttebeløp opp til 200 000 euro fordelt over tre rekneskapsår. Det er ikkje krav om notifisering eller rapportering om bagatellmessig støtte, men det er krav til transparens i samband med bagatellmessig støtte:

Bagatellmessig støtte kan gis i enhver form til de fleste formål så lenge støtten er transparent. Det vil si at støttegiver må kunne beregne nøyaktig støtteelement (brutto tilskuddsekivalent) i forkant av tildelingen (...).<sup>11</sup>

Fornyings-, administrasjons- og kirke departementet har utarbeidd ei rettleiing til regelverket<sup>12</sup>. Her er etablering av eit rekneskapsmessig skilje eit av verkemidla som blir drøfta. Det blir anbefalt å opprette separate rekneskap for den skjerma og den konkurranseutsette delen av verksemda. Vidare blir det vist til at eit alternativt verkemiddel er organisatoriske tiltak. Dette kan dreie seg om å skilje dei to delane i ulike rettssubjekt.

I rapporten det er sitert frå over, som er utarbeidd på oppdrag frå Kommunal- og moderniseringsdepartementet, er føretaksbegrepet i statsstøttereglerverket særskild drøfta:

Statsstøttereglene får bare anvendelse på «foretak». Foretaksbegrepet bygger ikke på hva en gjerne i norsk dagligtale omtaler som et foretak, men er et eget EØS-rettslig begrep som er gitt et selvstendig innhold gjennom rettspraksis. I lys av denne rettspraksisen er et foretak enhver enhet som utøver økonomisk aktivitet. Det å levere varer eller tjenester i et marked vil normalt anses som en økonomisk aktivitet. En enhet i en kommune som på en eller annen måte utøver økonomisk aktivitet vil anses som et foretak. Dette selv om enheten ikke er skilt ut i et eget selskap eller er en egen etat.<sup>13</sup>

Det går også fram av rapporten at:

Når kommuner driver økonomisk aktivitet i EØS-rettslig forstand, er det en fare for at den aktuelle enheten mottar økonomiske fordelar som andre markedsaktører ikke mottar, herunder at det skjer en krysssubsidiering fra kommunens skjermede virksomhet til de konkurranseutsatte aktivitetene. Dette vil potensielt være i strid med støttereglene.

Frå 1. januar 2015 trådte følgjande utviding i forskrifta om årsrekneskap og årsmelding for kommunar og fylkeskommunar i kraft:

§ 5. Noter til årsregnskapet

I årsregnskapet skal gis følgende tilleggsopplysninger i noter, (...):

---

<sup>10</sup> ALT Advokatfirma AS på oppdrag for Kommunal- og regionaldepartementet, «Kommunal virksomhet i lys av EØS-avtalens statsstøtteregler – aktiviteter som er omfattet av statsstøttereglene, sentrale problemstillinger og forebyggende tiltak», (2013). Side 26.  
[https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport\\_kommunal\\_virksomhet\\_statsstotteregele.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport_kommunal_virksomhet_statsstotteregele.pdf)

<sup>11</sup> <https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/konkurransepolitikk/regler-om-offentlig-stotte-listeside/bagatellmessig-stotte/id2412660/>

<sup>12</sup> EØS-avtalens regler om offentlig støtte, desember 2010, Fornyings-, administrasjons- og kirke departementet:  
[https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fad/vedlegg/konkurransepolitikk/offentlig-stotte/offentlig\\_stotte\\_veildere\\_2011.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fad/vedlegg/konkurransepolitikk/offentlig-stotte/offentlig_stotte_veildere_2011.pdf)

<sup>13</sup> [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport\\_kommunal\\_virksomhet\\_statsstotteregele.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport_kommunal_virksomhet_statsstotteregele.pdf)

(...).

9. Fylkeskommuner som har skoler som tilbyr maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs i markedet i tillegg til den ordinære opplæringen, skal vise resultatoppstillinger for skolens ordinære opplæringsdel og den kommersielle kursvirksomheten. Inntekter og kostnader skal fordeles mellom de forskjellige deler av virksomheten etter konsekvent anvendte og objektivt begrunnede prinsipper på en slik måte at skolens økonomiske og organisasjonsmessige struktur gjenspeiles korrekt i de atskilte regnskaper. Prinsippene for fordeling av inntekter og kostnader skal opplyses og begrunnes, og skal være slik at den kommersielle kursvirksomheten dekker alle kostnadene knyttet til sin virksomhet, herunder alle variable kostnader og en forholdsmessig andel av skolenes faste kostnader.

## **Fylkeskommunale retningslinjer**

Fylkeskommunale retningslinjer og føringar er skildra i datagrunnlaget nedanfor.

Sjå vedlegg 2 for utfyllande revisjonskriterium.

### **4.3 Organisering av forretningsdrifta for å sikre betryggande kontroll**

#### **4.3.1 Datagrunnlag**

Revisjonen får opplyst i intervju at opplæringsavdelinga og fylkeskassen gir overordna føringar til skulane, særleg retta mot rekneskapsføring og eventuelle utfordringar knytt til sentrale lover og reglar, til dømes kryss-subsidiering. Det er fylkeskassen sitt ansvar at rekneskapsføring til fylkeskommunen er ført i samsvar med lover og reglar, medan det er tilsette ved skulane si oppgåve å føre rekneskapsføring for den enkelte skule gjennom året. Fylkeskassen sørger for opplæring av merkantilt personell ved skulane, i tillegg til at opplæringsavdelinga og fylkeskassen sender ut felles epostar til skulane når det skjer relevante endringar i regelverk, eller når det er oppdaga systematiske feil i praksisen ved skulane. Informasjon til skulane blir også formidla på intranettet til fylkeskommunen og retningslinjer blir formidla gjennom kvalitetsportalen (QM+). Det blir presisert i intervju at opplæringsavdelinga ikkje har kapasitet til å følge opp og kontrollere om retningslinjene som er formidla blir etterlevd.

Gjennom intervju går det fram at både rektor og tilsette ved skulane opplever at forretningsdrifta ved skulen er rektor sitt ansvar, samt at det i hovudsak er skulane sitt eige ansvar å organisere forretningsdrifta på ein passende måte. Representantar for opplæringsavdelinga gir i intervju også uttrykk for at det er rektor sitt ansvar å sørge for at retningslinjer og krav til oppdragsverksemd og skuledrift blir etterlevd på den enkelte skule. Rektor sitt ansvar for oppdragsverksemd ved skulen er ikkje eksplisitt nedfelt i fullmaktsdelegeringa innanfor opplæringsområdet i fylkeskommunen. Delegeringsreglement skildrar mynde etter særlover som er delegert til rektorane, samt mynde til å gjere budsjettjusteringar. Det overordna ansvaret for økonomistyring i eininga, går likevel ikkje tydeleg fram av verken delegeringsreglementet eller andre fylkeskommunale styringsdokument som revisjonen har motteke i samband med forvaltningsrevisjonen.

Som det vil gå fram av dei resterande delkapitla i kapittel fire er det heller ikkje utarbeidd retningslinjer eller andre instruksar der ansvaret og medfølgjande oppgåver knytt til forretningsdrift blir definert eller delegert. Dette gjeld både ansvarsdeling mellom fylkesadministrasjonen og skulane, og internt på skulane. Likevel går det i intervju fram at dei tilsette ved kvar skule er samstemt om korleis forretningsdrifta er organisert på den aktuelle skulen, og opplever dette som tilstrekkeleg tydeleg. Samstundes blir det ved fleire av skulane gitt uttrykk for at det ville vore ein føremon om fylkeskommunen kom med overordna føringar/prinsipp eller forventingar til skulane knytt til forretningsdrifta.

I februar 2015 blei det sendt eit brev frå opplæringsavdelinga til dei vidaregåande skulane i fylket angående oppdragsverksemda ved skulane. Der går det fram at opplæringsavdelinga, ved slutten av kvart rekneskapsår, vil be om rapport for gjennomført oppdragsverksemd og rekneskapsføring knytt til denne verksemda. Det går fram av intervju at det blei gjennomført samtaler og oppsummeringar med skulane etter årsavslutninga i 2015, men at dette ikkje blei gjort i 2016. Ut over dette har ikkje revisjonen observert skriftlege krav til rapportering frå skulane til fylkeskommunen sentralt som gjeld forretningsdrift.

### 4.3.2 Vurdering

På bakgrunn av det som kjem fram i forvaltningsrevisjonen, finn ikkje revisjonen at det er dokumentert eller tilstrekkeleg sannsynleggjort at fylkeskommunen si organisering av forretningsdrifta ved skulane sikrar at aktivitetane knytt til forretningsdrifta er gjenstand for betryggande kontroll. Organiseringa av forretningsdrifta er i liten grad formalisert eller skriftleggjort, verken mellom fylkesadministrasjonen og skulane, eller mellom tilsette på skulane. Fylkeskommunen har ikkje gitt formelle anbefalingar eller signal om korleis skulane bør organisere forretningsdrifta, og det er ikkje stilt krav om at skulane skal utarbeide retningsliner eller instruksar for forretningsdrifta og medfølgjande ansvarsdeling. Revisjonen meiner også det er ei svakheit at det ikkje føreligg ei tydeleg skildring av kva ansvar den enkelte rektor har når det gjeld økonomistyring i eiga eining. Revisjonen meiner at desse elementa medfører ein risiko for manglande internkontroll knytt til forretningsdrifta. Denne risikoen blir etter revisjonen si vurdering også underbygga av at definisjonen av «oppdragsverksemd» ikkje er eintydig skildra i fylkeskommunale retningsliner eller rutinar, ref. kapittel tre i rapporten.

Revisjonen meiner vidare at det er uheldig at den årlege gjennomgangen av skulane si oppdragsverksemd ikkje er gjennomført i samsvar med intensjonen. Ein slik årleg gjennomgang vil kunne vere nyttig både for å få oversikt over omfanget av forretningsdrifta, og for å få innsikt i eventuelle utfordringar, eventuelle ulike forståingar av reglar mv. Dette er etter revisjonen si vurdering viktig informasjon for å kunne gjennomføre risikovurderingar og setje i verk målretta tiltak for å styrke kontrollen på området.

## 4.4 Retningsliner og rutinar for forretningsdrift ved skulane

### 4.4.1 Datagrunnlag

#### Fylkeskommunale retningsliner og rutinar

Fylkeskommunen har ikkje etablert ei overordna retningsline eller rutine for forretningsdrift eller oppdragsverksemd ved skulane. Som det gjekk fram av delkapittel 3.3.1 har ikkje fylkeskommunen fastsett ein eintydig definisjon av kva verksemd som er å rekne som forretningsdrift (eller oppdragsverksemd). I den fylkeskommunale rettleiaren «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap» går følgjande fram:

Dersom skulen sel varer og/eller tenester i konkurranse med andre aktørar (privat eller offentlege) skal slik aktivitet rekneskapsførast på ansvarsstad 300. Ver merksam på at ein ikkje har høve til å krevje mva kompensasjon innafor dette området.

Oppdragsverksemda skal gå med overskot. (...).

Vi ser og at nokre skular ikkje har heilt klart for seg om aktiviteten dei driv er oppdragsverksemd eller ikkje. Det er viktig at skulen tenkjer igjennom dette før det vert oppretta prosjektnummer. Dersom aktiviteten ein driv er av kommersiell karakter og ligg utanfor våre lovpålagte oppgåver er det å sjå som oppdragsverksemd.

Rettleiaren er ikkje datert, men revisjonen får opplyst i intervju med fylkeskassen at rettleiaren blir jamleg forbetra og oppdatert. Det er uklart kva tid definisjonen på oppdragsverksemd blei inkludert i rettleiaren for rekneskapsføringa ved skulane.

Fylkeskommunen har utarbeidd ei eiga retningsline for sal av varer og tenester ved Hyssingen produksjonsskule.<sup>14</sup> Denne vil bli omtalt i meir detalj i kapittel 4.5-4.8. Det går fram av retningslina at føremålet med retningslina er at produksjonsskulen skal kunne dokumentere at prosessar knytt til innkjøp og sal av varer og tenester følger til ei kvar tid gjeldande lover og retningsliner. Retningslina gjer reie for gjennomføring av oppdrag, dagsoppgjør og føring av inntekter, sal av varer eller tenester, kjøp av varer, og kontering. Retningslina er ikkje gjeldande for andre skular enn produksjonsskulen.

---

<sup>14</sup> Retningslina er retta mot Hyssingen produksjonsskule som starta ordinær drift hausten 2017, og den er ikkje gjort gjeldande for andre skular som sel varer eller tenester. Retningslina er ikkje datert.

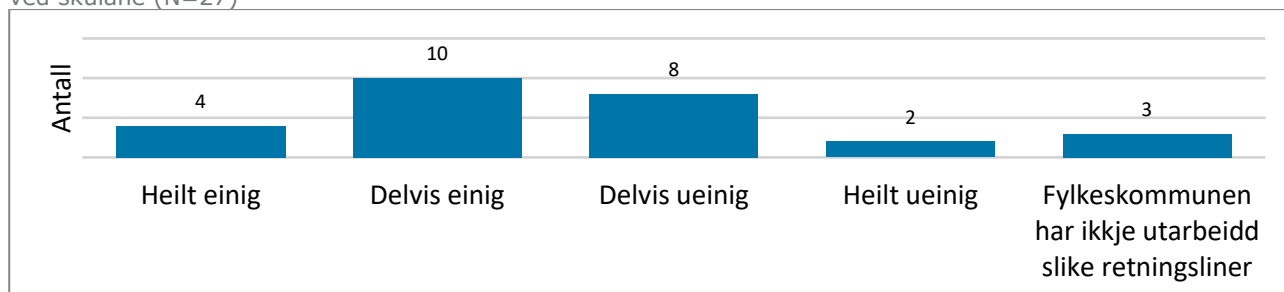
I tillegg til desse retningslinene får revisjonen opplyst i intervju at opplæringsavdelinga, i etterkant av forvaltningsrevisjon av innkjøp i vidaregåande skular (2016), held på å utarbeide nye rutinar som er relevante for forretningsdrifta ved skulane. Rutinane er samla i eitt dokument, og revisjonen får opplyst at desse vil bli lagt ut på kvalitetsportalen til fylkeskommunen (QM+). Det er etablert rutine for registrering av varesal, vareteljning, utarbeiding av oversikter over maskinar og utstyr, utlån og utleige av maskinar og utstyr i vidaregåande skular, og for sal og avhending av utstyr. I tillegg inkluderer rutinedokumentet ei retningsline for dokumentasjon og kontroll av kontantsal.

Også personalreglementet til fylkeskommunen, sist revidert i 2015, har føringar som er relevante for forretningsdrift ved skulane. Mellom anna går det fram eit punkt om bruk av fylkeskommunalt utstyr og tenester: «det er ikkje høve for tilsette å låne/leige kjøretøy, maskinar og anna fylkeskommunalt utstyr til privat bruk. Det kan gjerast unntak for utstyr som ikkje vert fjerna frå arbeidsgivar sine lokale, når bruken berre er sporadisk og utan økonomisk verdi». Vidare er det eit punkt om anna lønna arbeid: «tilsette må ikkje ha andre stillingar, drive næringsverksemd eller ha bierverv som kan hemme eller sinke det ordinære arbeidet, med mindre det ligg føre særleg pålegg eller løyve. Dersom det er grunn til tvil om biervervet går ut over hovudstillinga, skal den tilsette ta dette opp med næraste overordna på førehand».

I tillegg til dei omtalte retningslinene og rutinane over, har fylkeskommunen ei retningsline utarbeidd i 2003 kalla «byggeoppdrag som elevarbeid» som gjeld mottak av byggeoppdrag. Denne blir omtalt i meir detalj i delkapittel 4.5.1 under.

I spørjeundersøkinga blei rektorane bedt om å ta stilling til ei påstand om at fylkeskommunen har utarbeidd tydelege retningslinjer, prosedyrar og/eller rutineskildringar for forretningsdrift ved skulane. Som det går fram av figur 7 under, var 14 rektorar anten heilt eller delvis einig i påstanden. Ti rektorar svarer at dei er anten heilt eller delvis ueinig i påstanden. I tillegg svarer tre av rektorane at fylkeskommunen ikkje har utarbeidd slike retningslinjer.

Figur 7: Fylkeskommunen har utarbeidd tydelege retningslinjer/prosedyrar/rutineskildringar for forretningsdrift ved skulane (N=27)



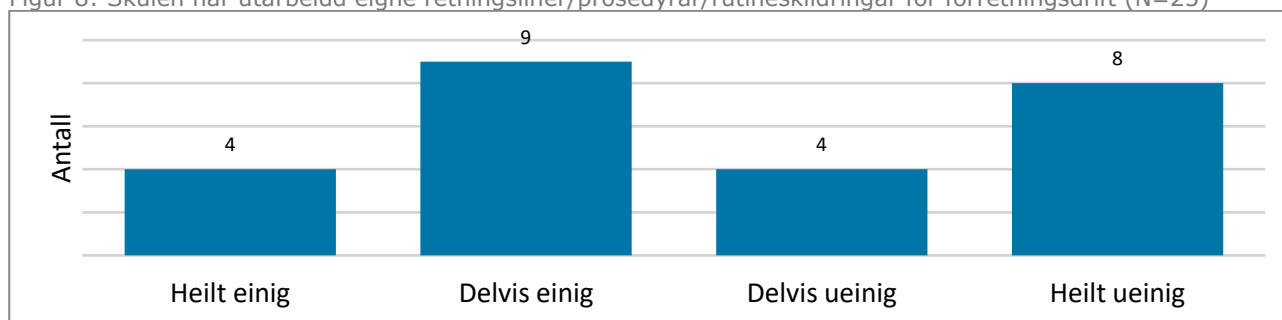
Vidare i spørjeundersøkinga blei rektorane også bedt om å ta stilling til påstanden «Fylkeskommunen sine retningslinjer/prosedyrar/rutineskildringar knytt til forretningsdrift blir i all hovudsak følgt av skulen». 25 av 27 rektorar svarer at dei er heilt einig (15 rektorar) eller delvis einig (10 rektorar) i påstanden, medan ein rektor er heilt ueinig og ein rektor svarer at fylkeskommunen ikkje har utarbeidd slike retningslinjer.

I intervju ved fleire av skulane kom det fram at retningslinjer eller andre føringar frå fylkeskommunen som er omtala over, ikkje var særleg kjent. Til dømes var det ingen av intervjuobjekta som refererte til den fylkeskommunale retningslina «byggeoppdrag som elevarbeid» når byggeoppdrag blei diskutert i intervju. Gjennom intervjuet var det i hovudsak retningslinene om sal av utstyr og utleige av lokale som blei referert til av intervjuobjekta når det blei snakka om fylkeskommunale retningslinjer som er relevante for forretningsdrifta. På spørsmål om behov for retningslinjer, var det fleire av dei som blei intervjuet som gav uttrykk for at fylkeskommunen sentralt med fordel kunne etablert nokre generelle prinsipp eller overordna retningslinjer for forretningsdrifta. Samtidig blei det understreka at det er naudsynt å kunne gjere lokale tilpassingar.

### Retningslinjer og rutinar på skulenivå

Det går fram av spørjeundersøkinga (sjå Figur 8) at 13 rektorar er heilt eller delvis einig i ein påstand om at skulen har utarbeidd egne retningslinjer/prosedyrar/rutineskildringar for forretningsdrift. Samtidig er 12 rektorar heilt eller delvis ueinig i påstanden.

Figur 8: Skulene har utarbeidd egne retningslinjer/prosedyrar/rutineskildringar for forretningsdrift (N=25)



Både i spørjeundersøkinga og i intervju går det fram at det er stor variasjon når det gjeld i kva grad skulane har utarbeidd retningslinjer for forretningsdrifta og kva retningslinjer dei har utarbeidd. Ved ein av dei utvalte skulane som revisjonen besøkte gjekk det fram at skulene har utarbeidd ei detaljert retningsline for kursverksemda si. Dette var ikkje tilfellet ved dei fleste av skulane revisjonen besøkte. Ved fleirtalet av skulane var det i liten grad utarbeidd skriftlege retningslinjer, prosedyrar eller rutineskildringar for gjennomføring av forretningsdrift ved skulene. Ingen av skulane har utarbeidd ei overordna retningsline for all forretningsdrift ved skulene med generelle prinsipp for handtering av slik drift. Revisjonen får også opplyst at nokon av skulane ikkje har opplevd det som deira oppgåve å utarbeide retningslinjer for forretningsdrifta.

#### 4.4.2 Vurdering

Revisjonen registrerar at det i rettleiaren «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap» går fram korleis skulane skal rekneskapsføre inntekt frå det som fylkeskommunen definerer som oppdragsverksemd. Revisjonen meiner likevel at definisjonen av oppdragsverksemd som går fram av denne rettleiaren, ikkje er tilstrekkeleg tydeleg eller uttømmende. Dette medfører ein risiko for at skulane har ulike oppfatningar om kva som skal bli rekna som oppdragsverksemd og kva som fell utanfor definisjonen. Dette igjen kan føre til ulik praktisering av rutinane ved skulane, og kan også medføre risiko for at bevisstheita og kunnskapen om til dømes reglar om offentleg støtte, kryss-subsidiering mv ikkje alltid er tilstrekkeleg.

Vidare er det den seinare tida etablert fleire rutinar i fylkeskommunen som er relevant for ulik omsetning ved skulane. Revisjonen meiner dette er positivt, og at felles rutinar på desse områda vil kunne bidra til ein meir einsarta praksis når det gjeld oppdragsverksemd, og til å redusere risikoen for feil og manglar på dette området. Nye retningslinjer inneheld også krav til dokumentasjon på fleire område, og vil slik kunne bidra til betre etterprøvarheit og kontroll. Når det gjeld dei rutinane som allereie føreligg, registrerer revisjonen at desse i varierende grad er kjent ved skulane, og revisjonen vil presisere viktigheita av at fylkeskommunen sikrar at felles retningslinjer og rutinar er tilstrekkeleg godt kjent og blir følgt. Revisjonen registrerer at det er etablert egne retningslinjer for Hyssingen produksjonsskule, og meiner at ei rekkje av retningslinjene og rutinane som inngår der kan vere relevante også for andre vidaregåande skular. Revisjonen meiner vidare at det, sjølv om det føreligg enkelte retningslinjer og rutinar som er relevante for forretningsdrifta<sup>15</sup>, kunne vore ein føremon med ei meir overordna retningsline for forretningsdrift/oppdragsverksemd, som etablerer sentrale prinsipp for denne verksemda, og som tydeleggjer rammer og overordna krav som skulane må forholde seg til når det gjeld forretningsdrift/oppdragsverksemd. Mellom anna meiner revisjonen det er viktig å rette fokus mot i kva grad skulane kan ha forretningsdrift som ikkje er relatert til opplæringsverksemda som er skulane sitt ansvar. I den grad skulane driv med økonomisk aktivitet som ikkje er relatert til deira lovpålagte oppgåver, aukar risikoen for kryss-subsidiering som kan vere i strid med forbodet mot offentleg støtte. Denne problemstillinga er nærare omtalt i kapittel 4.6 i rapporten.

<sup>15</sup> Sjå også dei etterfølgjande delkapitla i kapittel 4, der det går fram at både fylkeskommunen og enkelte skular har etablert nokre retningslinjer som er relevante for forretningsdrifta.

## 4.5 Økonomisk internkontroll

### 4.5.1 Datagrunnlag

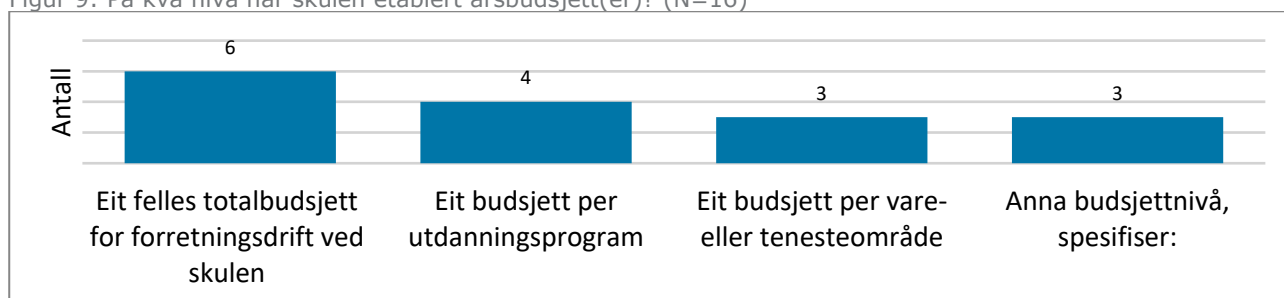
#### Budsjettering

Revisjonen får opplyst i intervju at det er forventa at skulane budsjetterer med oppdragsverksemda si. Hovudregelen er at skulane skal budsjettere med inntekter og utgifter knytt til oppdragsverksemda, noko fylkeskassen og opplæringsavdelinga har presisert for skulane. Det blir presisert at skulane skal ha ei formeining om kva volum det er på forretningsdrifta, og at det er tilstrekkeleg at dette blir gjort på eit overordna nivå. Fylkeskommunen har ikkje utarbeidd skriftlege retningslinjer eller rutinar som gir føringar for korleis skulane skal budsjettere forretningsdrifta. Det går fram av intervju med opplæringsavdelinga at det er krevjande for skulane å forskottere omfanget av oppdrag i løpet av eit år då det kan vere stor variasjon frå år til år. Revisjonen får opplyst i intervju med representantar for opplæringsavdelinga at det viktigaste kravet frå opplæringsavdelinga har vore at oppdragsverksemda ikkje kan bli budsjettert i minus, den skal minimum finansiere seg sjølv.

Det går fram av intervju at den enkelte skule ikkje har utarbeidd skriftlege rutinar for budsjettering av forretningsdrifta, og det blir stadfesta at det er eit krevjande område å budsjettere pga. den store usikkerheita.

I spørjeundersøkinga til rektorane går det fram at 16 av 30 rektorar som har svart at skulen har forretningsdrift, også svarer at skulen utarbeider budsjett for forretningsdrifta. Ved 14 av dei 30 skulane blir dette ikkje gjort. Dei 16 rektorane som opplyste at det blir utarbeidd årsbudsjett for forretningsdrifta, fekk oppfølgings spørsmål om kva nivå årsbudsjetta på skulen har. Svarfordelinga går fram av figuren under.

Figur 9: På kva nivå har skulen etablert årsbudsjett(er)? (N=16)



Dei tre rektorane som svara «anna budsjettnivå» spesifiserte: «elevbedrift», «kostnadssteder» og «inntektene utgjør ca. kr 300.000 og legges inn i skolens budsjett».

Revisjonen får opplyst i intervju med representantar for opplæringsavdelinga at budsjettutkastet som skulane får frå fylkeskommunen er basert på rekneskapsføringa frå det føregåande året, og midlane er fordelt på hovudpostnivå. Dette er eit rammebudsjett. Revisjonen får vidare opplyst i intervju ved skulane at dei tilpassar budsjettutkastet, og fordeler midlane på eit meir detaljert nivå mellom utdanningsprogramma og faga. Det er i hovudsak administrativ leiar og rektor som har ansvar for dette arbeidet, medan avdelingsleiarane blir involvert i prosessen for innspel.

Det går fram av intervju på skulane, og tilbakemelding på dokumentførespurnad ved dei fem utvalte skulane, at skulane i hovudsak ikkje lagar eigne budsjett for forretningsdrifta. I den grad skulane budsjetterer med inntekter frå forretningsdrifta, går dette fram av totalbudsjettet til skulane. Skulane budsjetterer med kostnader knytt til forretningsdrifta i større grad enn dei budsjetterer med inntekter, og også dette går fram av totalbudsjettet til skulane. Det er både ulik praksis mellom skulane, og internt på skulane, for å budsjettere for forretningsdrifta. Dette gjeld særleg budsjettering av inntekter knytt til verksemda. Til dømes er det ein skule som budsjetterer med inntekt frå sal av råvarer, men den same skulen budsjetterer ikkje med inntekt frå kursverksemd til privat sektor til tross for at skulen har begge verksemdar. Revisjonen får opplyst at dette er på grunn av usikkerheita knytt til dei to verksemdene. Revisjonen får opplyst tilsvarende på fleire av skulane. Skulane budsjetterer med inntekt på deler av forretningsverksemda, medan andre deler av forretningsverksemda har så høg usikkerheit knytt til seg at

det ikkje blir budsjettert med inntekter. Ein av skulane opplyser at det blir budsjettert med noko inntekt frå elevoppdrag på køyretøy, byggfag og TIP, og at dette er basert på erfaringstal. Samstundes er det andre skular som ikkje budsjetterer med inntekt frå tilsvarende oppdragsverksemd. Skulane budsjetterer i hovudsak ikkje med inntekt frå utleige av lokale.

Vidare går det fram av intervju at fleire av skulane utarbeider spesifikke budsjett for nye kurs, produkt eller tenester for å vurdere om dei er lønsame. Samstundes blir det i liten grad utarbeidd årlege budsjett for allereie etablerte kurs eller tenester. Unnataket er AMO-kursa for NAV, der eit budsjett for kurset skal inngå i tilbodet. Ein av skulane har etablert prosjektkodar for delar av forretningsdrifta, og utarbeider budsjett knytt opp mot prosjektkodane.

### Ordremottak

Fylkeskommunen har utarbeidd ei retningsline for «byggeoppdrag som elevarbeid», opphavleg frå 1985 og justert i 2003. Det går fram av intervju med representantar for opplæringsavdelinga at retningslina ikkje er tilgjengeleg gjennom kvalitetsportalen til fylkeskommunen, og gjennom intervju ved skulane kjem det fram at retningslina ikkje er godt kjent på skulane. Av retningslina går det fram krav til ordremottak i samband med byggeoppdrag som skal utførast av elevar:

1. Byggherren sender søknad til skolen vedlagt teikningar, spesifikasjonar og eventuelt godkjenning frå bygningsrådet.
2. Søknaden med vedlegg vert lagt fram for skolen sitt yrkesutval for byggfag, som skal vurdere den faglege verdien av oppdraget etter læreplanen for linja.
3. Søknaden med yrkesutvalets vurdering vert lagt fram som sak for skoleutvalet, som prioriterer godkjende oppdrag og – med unntak av i saker som kjem inn under punkt 5 - gjer endeleg vedtak om skolen skal ta på seg byggeoppdraget. I hovudsak bør bygg eller arbeid for offentleg og/eller ideelle formål prioriterast. I saker som kjem inn under punkt 5, skal skoleutvalet gje tilråding overfor opplæringsdirektøren.
4. Ved tvil eller usemje i skoleutvalet ved godkjenning av byggeoppdrag, kan saka leggjast fram for fylkesskolestyret for endeleg avgjerd.
5. Alle søknader om byggeoppdrag frå tilsette skal leggjast fram for opplæringsdirektøren til avgjerd.

Fylkeskommunen har også utarbeidd ei retningsline for sal av varer og tenester for Hyssingen produksjonsskule<sup>16</sup>. Av retningslina går det fram at «alle førespurnadar frå kundar skal loggførast i eige system ved skulen, og det skal dokumenterast kvifor kundar eventuelt ikkje kan prioriterast».

Opplæringsavdelinga har nyleg utarbeidd eit nytt rutinedokument som var planlagt lagt ut på kvalitetsportalen til fylkeskommunen (QM+) i løpet av fyste veka i oktober 2017. Av rutinen går det fram at skulane «ikkje har høve til å drive utleige av køyretøy, maskinar eller anna fylkeskommunal eigedom korkje til tilsette eller eksterne partar. Ved særskilde høve kan det verte gjeve unntak frå regelen etter godkjenning hjå opplæringsdirektøren».

Gjennom intervju på skulane og spørjeundersøkinga går det fram at det er stor variasjon i korleis ordremottak blir gjennomført på skulane, samt i praksisen for val av oppdrag. Fleire av dei som er intervjuet ved skulane viser til at det er omsynet til opplæringa av elevane som er den viktigaste grunngevinga for val av oppdrag. Det inneber at avdelingsleiar, som er ansvarleg for å velje oppdrag, fokuserer på å få oppdrag som er relevante for elevane og som passar inn i progresjonen til elevane. Det er i liten grad fokus på å velje oppdrag basert på lønsamheit. Dette gjeld uavhengig av om det er eit byggjeoppdrag, reparasjonsoppdrag på ulike køyretøy eller maskinar, hogst, eller andre oppdrag som elevane skal gjennomføre.

Ved fleire av skulane blir det opplyst at dei må takke nei til oppdrag fordi skulen ikkje har kapasitet til å gjennomføre alle oppdrag dei blir spurde om, eller fordi oppdraga ikkje passar inn i læreplanen til elevane.

---

<sup>16</sup> Retningslina er retta mot Hyssingen produksjonsskule som starta ordinær drift hausten 2017. Retningslina er ikkje gjort gjeldande for alle skular som sel varer eller tenester. Retningslina er ikkje datert.

I intervju får revisjonen presentert døme på tidlegare byggeoppdrag som ikkje i tilstrekkeleg grad var tilpassa elevane sin kompetanse og kapasitet. På grunn av slike erfaringar har fleire av skulane skjerpa vurderingane knytt til kva oppdrag skulen kan ta på seg. I tillegg er det fleire av skulane som presiserer at dei berre tar eitt oppdrag av gongen per klasse. Desse rutinane er ikkje skriftleggjort ved skulane.

Nokre av skulane annonserer tilbodet sitt, medan andre skular blir kontakta direkte av aktørar i lokalmiljøet, utan annonsering. Pris på oppdrag blir avtalt i forkant av kontraktsignering og/eller arbeidstart. Revisjonen får opplyst at det skal vere kontrakt på alle oppdrag skulane tar på seg, men det blir presisert at det i praksis likevel ikkje alltid blir inngått kontrakt. Det føreligg ikkje skriftlege retningsliner eller malar for inngåing av kontrakt.

På éin skule skiftar elevane på studieprogrammet køyretøy (VG2) dekk på bilane til personalet utan kostnad. Årsaka er at dette er noko elevane skal lære seg, og at det då er viktig med praktisk øving. Fleire av skulane tar oppdrag for tilsette, men det blir opplyst om noko ulik praksis. Rektor ved ein av skulane opplyser at det har vore utfordrande at tilsette har hatt oppdrag dei ønskjer at skulen skal utføre, til dømes å byggje garasje. Det blir vist til at praksis ved skulen har vore at dersom skulen får fleire passande oppdrag som elevane kan utføre, vil skulen velje vekk oppdraget frå den tilsette. Det går vidare fram av intervjuet at skulen kontakta fylkeskommunen for å få retningsliner knytt til val av oppdrag for elevane på bygg og anleggsgag. Rektor og assisterande rektor hadde møte med opplæringsavdelinga våren 2017, og bad om retningslinjer for val av oppdrag. Fylkeskommunen skulle kome med tilbakemelding til skulen i etterkant av møtet, men på tidspunktet for intervju hadde skulen framleis ikkje fått retningsliner eller føringar frå fylkeskommunen vedrørande det å ta på seg oppdrag for tilsette ved skulen. Skulen valte difor å halde fram med val av oppdrag slik dei har gjort tidlegare. Skulen gir uttrykk for eit ønskje om at fylkeskommunen utarbeider ei retningsline for handsaming av slike utfordringar.

Ein av skulane rapporterer i intervju om at det i hovudsak har vore næringslivet som har kontakta skulen med førespurnad om dei kan arrangere spesifikke kurs som er relevante for den lokale næringa. Også knytt til slike førespurnader blir det peika på utfordringar. Mellom anna har skulen etablert kursopplegg utan at det har vore teikna kontrakt eller at skulen har informasjon om omfanget av deltakarar.

## **Fakturering**

Skulane er ansvarlege for å registrere fakturagrunnlag i systemet, medan fylkeskassen produserer, sender ut og følgjer opp faktura med eventuelle purringar eller inkasso. Denne ansvarsdelinga samsvarer med ansvarsdeling knytt til fakturaer på andre område; fylkeskommunen utarbeider alle fakturaar i rekneskapssystemet, den enkelte tenesteeining har ikkje høve til å lage egne fakturaer, til dømes på papir, og sende ut til kundar.

Økonomihandboka til fylkeskommunen, som er tilgjengeleg på intranettet, inneheld inga retningsline for fakturering. I intervju med representant for fylkeskassen blir det stadfesta at det ikkje føreligg formelle krav til detaljeringsgrad ved utarbeiding av fakturagrunnlag, eller ved fakturering. Det er ikkje stilt krav til skulane om korleis fakturagrunnlaget skal utarbeidast, men fylkeskassen har heller ikkje registrert at det har vore ei utfordring at fakturagrunnlag frå skulane har vore mangelfult. I fylkeskommunen sin rettleiar «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap» går det fram følgjande vedrørande fakturering/innkrevjing: «kursdeltakarar som kjem frå verksemder, skular eller institusjonar som ikkje er fylkeskommunale, skal ha tilsendt faktura på vanleg måte via kundemodulen AR - i rekneskapssystemet. Det same gjeld dersom skulane har bruk for å sende rekning anten til elevar eller andre brukarar av skulane sine tenester».

Det går fram av intervju på skulane at det heller ikkje på den enkelte skule er utarbeidd skriftlege retningsliner for utarbeiding av fakturagrunnlag. Ved alle dei fem skulane er det likevel opplyst at det er etablert ein fast praksis der faglærer eller avdelingsleiar er ansvarleg for å utarbeide fakturagrunnlaget og vidareformidle dette til administrasjonen ved skulen, i samband med ulike variantar av elevoppdrag. Det er ikkje etablert rutinar eller fast praksis for kvalitetssikring av fakturagrunnlag (til dømes i form av at avdelingsleiar ser over fakturagrunnlaget før dette blir sendt frå faglærer til merkantilt tilsett for registrering i rekneskapssystemet), men slik kontroll blir med ujamne mellomrom gjennomført likevel. Skulane nyttar malar<sup>17</sup> for fakturagrunnlag som faglærer fyller ut. Revisjonen får opplyst på fleire skular at

---

<sup>17</sup> Revisjonen har observert at det er til dels ulike malar for fakturagrunnlag ved dei ulike skulane.



fakturagrunnlaget ikkje alltid er komplett eller levert til riktig tid for periodisk riktig fakturering av inntekter. Ingen av skulane der det er gjennomført intervju har etablert system for å sikre og halde oversikt over at det blir utarbeidd og sendt fakturagrunnlag for alle oppdrag som blir gjennomført, til dømes gjennom oversikter over alle oppdrag.

Skulane som har kursverksemd retta mot private eller næringslivet opererer med førehandsbetaling for deltakaravgift, og det er kontoret ved skulen som har ansvar for dette. Etter at Visma i 2017 blei tatt i bruk som nytt rekneskapsystem, skal utgåande fakturaer over kr 10.000 bli dirigert til rektor for godkjenning før den blir sendt vidare i systemet.

To av skulane der det er gjennomført intervju har innført ein praksis for byggjeoppdrag der kundane sjølv kjøper og betaler naudsynt materiale for å gjennomføre oppdraget. Dette er eit tiltak skulane har implementert i løpet av dei siste par åra på grunn av utfordringar med vidarefakturering av kostnader knytt til materialar og anna forbruksmateriell. Tilsvarande blir ikkje gjort på andre oppdrag.

Det går vidare fram av intervju at skulane i ulik grad praktiserer internfakturering mellom avdelingar på same skule. Skulane har ikkje utarbeidd egne retningslinjer for internfakturering, til dømes når kantina nyttar råvarer frå skulegard. I fylkeskommunen sin rettleiar «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap» går det fram føringar knytt til internfaktura når ein skule produserer varer eller tenester til andre fylkeskommunale einingar.

I retningslina som fylkeskommunen har utarbeidd for sal av varer og tenester på Hyssingen produksjonsskule går følgjande fram når det gjeld fakturering:

Ved sal til bedrifter og organisasjonar, vil det være meir hensiktsmessig å utstede ein faktura. Faktura bør lagast seinast ei veke etter at varene er levert eller oppdraget er utført, og bør ikkje ha lengre forfall enn 30 dagar.

Ved sal internt (skular, avdelingar) lagar Hyssingen ein internfaktura/rekneskapsbilag som påførast inntektskontering og tilvising før det vert sendt til den interne kunden for tilvising og påføring av utgiftskontering. Fom. 1.1.2017 vil det sei at Hyssingen sender den interne kunden et eBilag i Visma økonomisystem.

### **Bokføring og dokumentering**

I det fylkeskommunale dokumentet «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap» går det fram retningslinjer og rutinar for bokføring. Angående oppdragsverksemd, går det mellom anna fram av rettleiaren at: «dersom skulen sel varer og/eller tenester i konkurranse med andre aktørar (privat eller offentlege) skal slik aktivitet rekneskapsførast på ansvarsstad 300». Vidare går det fram at «alle føringar på oppdragsverksemd ansvarsstad 300 skal ha prosjektnummer i 60xxx/61xxx-serien». I tillegg blir det presisert i rettleiaren at «det er viktig at skulen tenkjer igjennom [kva som er oppdragsverksemd] før det vert oppretta prosjektnummer. Dersom aktiviteten ein driv er av kommersiell karakter og ligg utanfor våre lovpålagte oppgåver er det å sjå som oppdragsverksemd. (...). Det er viktig at skulane kontrollerer at føringane på oppdragsverksemd har prosjektnummer i desse seriane nokre gonger i året og spesielt mot slutten av året».

Revisjonen får opplyst i intervju med fylkeskassen at hovudregelen er at all oppdragsverksemd skal førast på ansvarsstaden «300 oppdragsverksemd» i rekneskapen. Av historiske årsaker er det nokre unntak frå dette, mellom anna fiskeriinntektene og gardsdrift. Vidare går det fram av intervju at fylkeskassen rettleiar skulane med tanke på at dei må skilje ut all aktivitet der dei sel varer eller tenester i ein marknad. Dette blir rekna som skulen si oppdragsverksemd. I samband med årsavslutninga går fylkeskassen gjennom rekneskapane til skulane, og gjer stikkprøver for å avdekke særleg systematiske feilføringar som kan vere gjeldande for fleire av skulane. Dersom ein finn feil, tar fylkeskassen direkte kontakt med skulen for å rette opp i feilen. Når det blir oppdaga systematisk feilføring ved fleire skuler blir det sendt ut ei presisering til alle skulane om korleis den konkrete bokføringa skal vere. Frå fylkeskassen blir det opplyst at talet feil er betydeleg redusert dei seinare åra, men at stikkprøvekontrollane likevel framleis avdekkjer feilføringar.

Det går fram av intervju på skulane at det er administrasjonsleiar som er ansvarleg for bokføring ved skulane.

## Avgiftsplikt

I den fylkeskommunale rettleiaren «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap» går det fram at skiljet mellom sal som er grunngeve i føremålet med undervisninga og sal som ikkje er grunngeve slik, er eit viktig skilje i skulesektoren. Vidare går det fram at skulane må vurdere om det er eit avgiftspliktig sal. Ved sal av varer og/eller tenester i konkurranse med andre aktørar (private eller offentlege) har ein ikkje høve til å krevje mva-kompensasjon, går det vidare fram. Difor har fylkeskassen etablert ansvarsstad 300 oppdragsverksemd. Det blir presisert i rettleiaren at «det er viktig at skulane kontrollerer at føringane på oppdragsverksemd har prosjektnummer i desse seriane nokre gonger i året og spesielt mot slutten av året. Opplæringsavdelinga har kvart år mykje arbeid med å rette opp i posteringar utan prosjektnummer». Skulane blir oppmoda om å tenkje gjennom om ein aktivitet er oppdragsverksemd eller ikkje. I kapittelet om «meirverdiavgift i HFK» i rettleiaren går det fram:

I Hordaland fylkeskommune har skulane som driv gardsdrift, hagebruk, fiskeri eller akvakultur, verksemd som skal føre utgåande meirverdiavgift til alle som dei sel avgiftspliktige varer til. Ved innkjøp til avgiftspliktig verksemd, har ein ikkje krav på mva-kompensasjon, men nyttar *mva-kodar* for vanleg refusjon av inngåande mva.

Det går vidare fram at det ikkje blir gitt kompensasjon når verksemda har rett til frådrag for inngåande meirverdiavgift etter meirverdiavgiftslova. Til dømes når skulen kjøper «ei vare/teneste til bruk både i verksemd med rett på kompensasjon og i verksemd som ikkje gjev rett til kompensasjon, så skal meirverdiavgifta på kjøpet fordelast høvesvis. Fordelinga skjer på grunnlag av varen eller tenesta sin bruk i den delen av verksemda som har rett på kompensasjon». Det går fram av intervju med fylkeskassen at dei har oppmoda skulane om å dokumentere sine vurderingar og berekningar for å avgjere kva som er riktig førehaldstall å bruke. Til dømes går det i retningslina for sal av varer og tenester på Hyssingen produksjonsskule fram at det på bestillingstidspunktet må bli tatt stilling til kva varer, og eventuelt kor stor prosentdel, som skal nyttast til sal eksternt, internt eller til bruk i undervisning.

Skulane er ansvarleg for å kontere kostnader med tilhøyrande mva-koder, samt å føre på mva på fakturagrunnlaget ved utgåande faktura. Det blir presisert at det i liten grad er utfordringar knytt til mva på utgåande fakturaer. Frå og med 2017 leverer fylkeskommunen éin mva-oppgåve for heile fylkeskommunen, i staden for at det blir levert ein per eining som er mva-pliktig. Dermed skal ikkje skulane lenger utarbeide eigne mva-oppgåver. I 2016 var det om lag 8-10 skular som var mva-pliktig.

Det går fram av intervju på skulane at dei ikkje har utarbeidd eigne eller ytterlegare retningsliner knytt til mva og forretningsdrift. Ein av skulane rapporterer at det ikkje blir fakturert mva på utgåande faktura, verken på elevoppdrag eller på produkt som blir selt, til dømes leikehytter. Skulen får mva-kompensasjon for innsatsfaktorane som blir nytta i arbeidet eller produksjonen. Skulen tar til ordet for at det ville vore fordelaktig om fylkeskommunen hadde etablert skriftlege og felles retningsliner for særleg mva på utgåande faktura.

### 4.5.2 Vurdering

Undersøkinga viser at den fylkeskommunale rettleiaren «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap» er eit sentralt fylkeskommunalt dokument på dette området. Rettleiaren gir etter revisjonen si vurdering tydelege føringar for korleis inntekt og direkte kostnader knytt til oppdragsverksemda skal bli bokført. Etter revisjonen si vurdering er likevel ikkje definisjonen av «oppdragsverksemd» eintydig, og det går ikkje klårt fram korleis skulane skal bokføre indirekte kostnader og inntekt frå verksemd som er i konkurranse med andre aktørar, men som likevel ikkje utelukkande er utanfor skulane sine lovpålagte oppgåver. Revisjonen meiner at den uklare definisjonen og dei mange grensetilfella for forretningsdrift tilseier at det er behov for ytterlegare retningsliner og rutinar for å sikre tilstrekkeleg økonomisk internkontroll.

Undersøkinga viser at det er forventa at skulane skal budsjettere med inntekter og utgifter knytt til oppdragsverksemda, men at det ikkje er utarbeidd skriftlege retningsliner eller rutinar som omtalar desse prosessane nærare. Det går vidare fram at skulane er forsiktige med å budsjettere med inntekt på oppdragsverksemda og rapporterer at dette er pga. stor usikkerheit knytt til omsetninga. Det er heller ikkje alle skulane som har forretningsdrift som utarbeider budsjett for denne verksemda. Revisjonen meiner dette ikkje er tilfredsstillande, og at det er viktig at det blir budsjettert med inntekter og utgifter for skulane

si forretningsdrift. Budsjettet er eit viktig styringsverktøy, og sentralt for å sikre at forretningsdrifta er sjølvfinansierande slik det er stilt krav om. Utan budsjett og gode prosessar for budsjettoppfølging, meiner revisjonen det vil vere ein auka risiko for at det skjer ei kryss-subsidiering frå fylkeskommunen si skjerma verksemd til dei konkurranseutsette aktivitetane. Dette vil potensielt vere i strid med reglane om offentleg støtte.

Fylkeskommunen har utarbeidd ei retningsline om ordremottak av byggeoppdrag som er frå 2003. Revisjonen stiller spørsmål ved at retningslina ikkje er tilgjengeleg på intranettet eller kvalitetsportalen til fylkeskommunen, og registrerer også at retningslina ikkje er kjent på skulane. Revisjonen meiner det er viktig at fylkeskommunen sikrar at denne typen retningsliner er både tilgjengeleg og kjent blant dei den er retta mot, og vil også presisere viktigheita av at alle retningsliner og rutinar blir jamleg gjennomgått og oppdatert. Det er utarbeidd ein eigen rutine for Hyssingen produksjonsskule, og revisjonen meiner at noko liknande med fordel kan utarbeidast med tanke på forretningsdrift/oppdragsverksemd ved dei andre vidaregåande skulane i fylket. Mellom anna viser undersøkinga at det er behov for å tydeleggjere kven som har mynde til å avgjere kva oppdrag skulen skal ta på seg, og å etablere ytterlegare rutinar knytt til kontraktsinngåing. Vidare registrerer revisjonen at det er ulik praksis ved skulane når det gjeld å ta oppdrag for tilsette. På dette området er det etter revisjonen si vurdering viktig å ha tydelege, felles retningslinjer, for å styrke internkontrollen og redusere risikoen for uheldig rolleblanding og interessekonflikt.

Undersøkinga viser at det ikkje er etablert særskilde retningsliner for fakturering av forretningsdrift/oppdragsverksemd. Etter revisjonen si vurdering fungerer det likevel som ein risikoreduserande faktor at fylkeskassen handterer all fakturering. Slik sikrar ein at praksisen for fakturering og oppfølging av fakturaer i siste instans er lik, uavhengig av kva skule det dreier seg om. Sidan fakturaer er basert på fakturagrunnlag frå skulane, vil revisjonen samtidig presisere viktigheita av gode internkontrollrutinar ved skulane, som sikrar god oversikt over alle oppdrag som skal fakturerast, og status for utarbeiding av fakturagrunnlag for det enkelte oppdrag. Undersøkinga viser at det per i dag ikkje er alle skular som har tilstrekkeleg gode internkontrollrutinar på dette området. Gode system og rutinar for desse prosessane vil kunne bidra til å redusere risikoen for feil og manglar, og sørge for at arbeidet i minst mogleg grad blir personavhengig.

Når det gjeld bokføring, er det gitt felles retningsliner og etablert enkelte faste kontrollar, men revisjonen registrerer samtidig at det til ein viss grad ligg skjønsmessige vurderingar til grunn for kva som er å rekne som oppdragsverksemd og som dermed kjem inn under krava til etablering av prosjektnummer mv. Det er etter revisjonen si vurdering positivt at det blir føretatt stikkprøvekontrollar for å avdekke systematiske feilføringar, og at slike eventuelle feil blir følgt opp. Samtidig meiner revisjonen at det også er viktig å undersøke i kva grad det er aktivitetar som feilaktig er definert å *ikkje* vere oppdragsverksemd, og som dermed ikkje blir følgt opp i medhald av retningslinene. Dette heng tett saman med behovet for tydelegere definisjonar av kva som er å rekne som oppdragsverksemd, som er nærare omtala mellom anna i avsnitt 4.4.2 over.

Også når det gjeld avgiftsplikt, registrerer revisjonen at ei utfordring er knytt til definisjonen av kva som skal reknast som oppdragsverksemd. Så lenge eit oppdrag er registrert med prosjektnummer og blir ført på ansvarsstad *300 oppdragsverksemd*, er det etablert tydelege retningslinar og rutinar knytt til mva. Revisjonen meiner samtidig at det ikkje er tilfredsstillande at det blir opplyst at skulane ikkje alltid følgjer retningslinene som er etablert når det gjeld bruk av prosjektnummer. Det går også fram at det ikkje alltid føreligg dokumentasjon på vurderingar og berekningar i tilfelle der meirverdiavgift på eit kjøp må fordelast fordi det er kjøpt ei vare eller ein teneste som både skal nyttast i verksemd som gir rett på kompensasjon og i verksemd som ikkje gir rett på kompensasjon. Etter revisjonen si vurdering er det viktig at slike vurderingar og berekningar blir dokumentert. Så lenge dette ikkje blir gjort, er det heller ikkje dokumentert at fordelinga er gjort i samsvar med regelverket. Revisjonen registrerer også at det blir etterlyst ytterlegare retningsliner og rutinar knytt til mva. Dette er eit komplekst fagfelt, og revisjonen meiner dei utfordringar som blir påpeikt indikerer at det er behov for at skulane blir følgt tett opp på dette området, for å sikre at både regelverk og fylkeskommunale retningsliner blir følgt.

Samla sett meiner revisjonen at det berre til ein viss grad er etablert tilfredsstillande tiltak for å sikre økonomisk internkontroll knytt til forretningsdrift ved skulane. Manglande formalisering og oppdatering av retningsliner og rutinar medfører ein risiko for feil og manglar, særlig ved skifte av nøkkelpersonell. Revisjonen meiner at auka grad av felles retningsliner og rutinar vil kunne redusere risikoen for feil og

manglar, og bidra til at aktivitetane i mindre grad blir personavhengig. Særlig er det viktig å sikre at det er tydeleg kva som er å rekne som oppdragsverksemd, og som dermed er omfatta av dei rutinar som føreligg. Vidare er det særlig viktig å ha retningsliner og rutinar som bidrar til å sikre at det ikkje skjer ei kryss-subsidiering frå fylkeskommunen si skjerma verksemd til dei konkurranseutsette aktivitetane. Dette temaet er nærare omtala i neste kapittel.

## 4.6 Rekneskapsmessig skilje og kryss-subsidiering

### 4.6.1 Datagrunnlag

#### Retningsline for å hindre kryss-subsidiering

Frå 1. januar 2015 blei forskrifta om årsrekneskap og årsmelding for kommunar og fylkeskommunar utvida til å krevje tilleggsopplysningar i notane til årsrekneskapen om resultatoppstilling for skulen sin ordinære opplæringsdel og den kommersielle kursverksemda. Seksjonsleiar for fellestenester i fylkeskommunen sendte i februar 2015 eit brev<sup>18</sup> til dei vidaregåande skulane i fylkeskommunen for å tydeleggjere kva endringa i forskrifta betydde for den einskilde skule med oppdragsverksemd:

For kvart rekneskapsår skal fylkeskommunen utarbeide ei oppgåve med resultatoppstillingar for skulen sin lovpålagde opplæringsdel og den kommersielle kursverksemda (atskilte rekneskap). Inntekter og kostnader skal fordelast mellom dei ulike delar av verksemda etter konsekvent anvende og objektivt grunnjevne prinsipp på ein slik måte at skulen sin økonomiske og organisasjonsmessige struktur viser korrekt igjen i dei atskilte rekneskapa. Prinsippa for fordeling av inntekter og kostnader skal opplyst og grunnjevast og skal sjå til at den kommersielle kursverksemda dekkjer alle kostnadene knytt til si verksemd, herunder alle variable kostnader og ein forholdsmessig andel av skulen sine faste kostnader.

I brevet til skulane blir konsekvensen av forskriftsendringa samanfatta slik:

For skular med oppdragsverksemd av eit visst omfang skal det førast rekneskap for heile oppdragsverksemda. Det vil sei at i rekneskapen for ansvarsstad 300 skal det vere fordelt løn, personalforsikring, husleige, reinhald, IT-utstyr, inntekter på løn og alle relevante kostnader som er riktig å fordela på oppdragsverksemd.

Rekneskapet for oppdragsverksemda skal førast heile året slik at skulen kan følgje med på eiga verksemd.

Fylkeskommunen valde dermed å legge om praksisen for *all* oppdragsverksemd, og ikkje berre for maritime og offshorerelaterte tryggleikskurs slik forskrifta krev. I den fylkeskommunale rettleiaren «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap», blir utfordringar knytt til offentleg støtte og kryss-subsidiering omtalt. Det går fram at:

Når ein skule driv oppdragsverksemd er det viktig å vere merksam på samanhangen mellom offentleg støtte og kryssubsidiering. Kryssubsidiering kan beskrivast som ein situasjon der inntekter frå ein del av verksemda vert nytta til å subsidiere ein anna del av verksemda. Ein typisk situasjon er at inntekter frå skjerma verksemd blir nytta til å finansiere konkurranseutsett verksemd. Dette er ei aktuell problemstilling for fylkeskommunen både innafor skulesektoren og tannhelsesektoren.

Døme på kryssubsidiering: Ein skule tilbyr kurs til det private næringsliv saman med andre aktørar i marknaden. Skulen har ikkje kalkulert inn faste kostnader (indirekte kostnader) som husleige, straum etc. i kursavgifta, slik at kurset som skulen tilbyr er mykje rimeligare enn kurs som dei andre aktørane tilbyr.

Ved kryssubsidiering vert det ikkje konkurranse på like vilkår, fordi andre aktørar ikkje har tilgang til dei same subsidiane (til dømes løn og husleige). Dette er konkurransevridande, og bryt med EØS-avtalen art. 61 om offentlig støtte.

Kryssubsidieringa skjer her ved at skulen har dekt inn alle kostnader til drift og vedlikehald av skulebygget til den lovpålagte verksemda (å drive vidaregåande opplæring). Dersom ein nyttar same innsatsfaktorar

---

<sup>18</sup> Hordaland fylkeskommune: Oppdragsverksemd ved dei vidaregåande skulane i Hordaland. 27.02.2015. Ref. 2015/2654-1

(skulebygget, utstyr etc) når ein tilbyr kurs i konkurranse med private aktørar utan å kalkulere desse faste kostnadene inn i kursprisen, går det føre seg kryssubsidiering.

Kapittelet i rettleiaren er avslutta med kommentaren: «fylkeskassen vil komme tilbake med meir informasjon om dette seinare!». Som tidlegare omtalt er ikkje rettleiaren datert, og det går ikkje fram om rettleiaren har blitt utvida med meir informasjon på eit seinare tidspunkt.

I tillegg, som omtalt i avsnitt 4.5.1 over, går det fram krav i rettleiaren om at skulane skal ha eit bevisst forhold til kva ved skulen som er konkurranseutsett verksemd og kva som er lovpålagte oppgåver for skulane.<sup>19</sup> Skulane skal føre all oppdragsverksemd på ansvarsstaden «300 oppdragsverksemd». Vidare blir skulane oppmoda om å etablere prosjektnummer for dei ulike oppdragstypene. Det går fram av intervju med fylkeskassen at all aktivitet, både inntekter og kostnader, der skulane sel varer eller tenester i ein marknad er å rekne som oppdragsverksemd og skal førast på 300-koden i rekneskapet. Ikkje berre for maritime og offshorerelaterte tryggleikkurs slik forskrifta krev.

Revisjonen får opplyst i fleire intervju ved skulane at når til dømes byggfag får inntekter etter sal av leikehus eller andre oppdrag, går ikkje desse inntektene tilbake til bruk på byggfag. Beløpet går inn i skulen sin rekneskap og blir disponert av rektor. Tilsvarande vil eit ev. underskot på oppdragsverksemda bli dekkja av skulen sin rekneskap.

### Skulane sitt rekneskapsmessige skilje mellom skuledrift og forretningsdrift

Som det gjekk fram av tabell 5 over, var det 18 skular som i 2016 førte inntekter frå forretningsdrift på koden «oppdragsverksemd». I rekneskapen for fylkeskommunen for 2016 går følgjande oversikt fram av notane:

Figur 10: Utsnitt frå fylkeskommunen sin rekneskap for 2016

#### Note 19 B: Resultat opplæring

(alle tal i heile tusen)

	Ordinær opplæring	Oppdragsverksemd
Driftsutgifter	2 682 355	24 643
Driftsinntekter	-268 866	-33 688
<b>Resultat</b>	<b>2 413 489</b>	<b>-9 045</b>

Rekneskapen for 2016 syner eit overskot for oppdragsverksemd i dei vidaregåande skulane på 9,0 mill.

Revisjonen får opplyst i intervju at det førekjem tilfelle der skulen er usikker på om ein aktivitet er oppdragsverksemd eller ikkje. Særlig gjeld dette oppdrag der elevane utfører arbeidet som del av undervisninga. Fylkeskassen bistår skulane, om skulane ønskjer dette, med å vurdere kor skiljet går mellom undervisning og oppdragsverksemd. Det blir opplyst at for å konkludere om eit oppdrag er oppdragsverksemd eller skuledrift, spør fylkeskassen mellom anna skulane om kva omfang oppdraget har, og kva som er føremålet med oppdraget (inntening/opplæring/anna). I følgje rettleiaren «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap» skal fordeling av direkte og indirekte kostnader mellom oppdragsverksemd og skuledrift gjerast basert på førehaldstal på eit overordna nivå: «når det til dømes vert kjøpt ei vare/teneste til bruk både i verksemd med rett på kompensasjon og i verksemd som ikkje gjev rett til kompensasjon, så skal meirverdiavgifta på kjøpet fordelast høvesvis. Fordelinga skjer på grunnlag av varen eller tenesta sin bruk i den delen av verksemda som har rett på kompensasjon». Skulen skal til dømes kartlegge kor mykje administrativ tid som totalt går med til forretningsdrifta/opplæringsverksemd, og inkludere dette som kostnader for oppdragsverksemd.

Revisjonen får opplyst i intervju at fylkeskassen og opplæringsavdelinga i mange år har arbeidd med å sikre at skulane er merksame på dette skiljet, men opplever at det framleis er varierende kompetanse på skulane knytt til å skilje mellom oppdragsverksemd og skuledrift. Det oppfattast å vere personavhengig i kva grad skulane har forstått kva som er oppdragsverksemd og kva som er skuledrift. Tidlegare har

<sup>19</sup> Går fram av rettleiaren «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap».

fylkeskassen gjennomført jamlege kurs om problemstillinga, men det siste året har hovudfokus vore på nytt rekneskapsystem i fylkeskommunen. I september 2017 hadde likevel fylkeskassen ei samling for alle merkantilt tilsette ved skulane der dette skiljet var eit eige tema. Det blir lagt til at fylkeskassen er bevisst problemstillinga, og at dette er noko ein særleg ønskjer å fokusere på ved opplæring av nye tilsette på skulane.

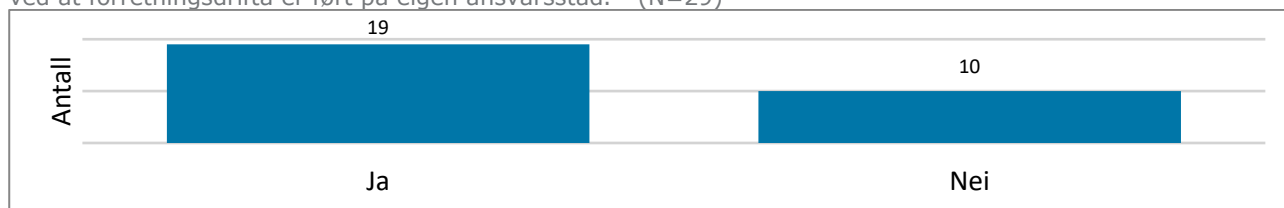
På dei skulane der det er gjennomført intervju, blir det opplyst at det er etablert eit rekneskapsmessig skilje mellom forretningsdrift og skuledrift for den verksemda som ikkje involverer elevane. Likevel får revisjonen fleire døme på at ikkje alle kostnader knytt til slik forretningsdrift blir fordelt i rekneskapan. Til dømes gjeld dette kostnaden knytt til rektor og andre administrativt tilsette si arbeidstid på oppdragsverksemda. Fylkeskassen opplyser i intervju at dei har vore i dialog med skulane som har mest forretningsdrift for å rettleie med det føremål å sikre at dei reknar med alle direkte og indirekte kostnader på oppdragsverksemda.

Revisjonen får opplyst i intervju ved skulane at det ikkje er eit tilsvarande tydeleg skilje når det gjeld elevoppdrag og sal av varer som elevane har produsert, eller har vore med på å produsere, som del av opplæringa. Skulane er tydeleg på at slik verksemd blir gjennomført for å sørgje for best mogleg undervisning og praktisk erfaring for elevane, og at det ikkje er mykje pengar skulane tener på slike oppdrag/sal. Det blir lagt til i intervju med skulane at alternativet til å ta slike oppdrag/å selje, for å gi elevane tilsvarande praktisk erfaring, ville vore at skulen betalte for alt materiell sjølv. Men det blir presisert at elevane då ikkje ville fått tilsvarande brei praktisk erfaring grunna den økonomiske situasjonen på skulane. På den andre sida blir det i intervju med opplæringsavdelinga i fylkeskommunen stadfesta at oppdrag som blir gjennomført som del av undervisninga skal høyre til utdanningsprogrammet ved skulen, og ikkje skal reknast som oppdragsverksemd.

Vidare går det fram av rettleiaren frå fylkeskassen at skulane blir bedt om å gjennomføre fleire kontrollaktivitetar knytt til ansvarsstaden «oppdragsverksemd» i rekneskapan, i samband med årsavslutning. Desse omhandlar i hovudsak at alle føringar på ansvarsstaden skal ha tilhøyrande prosjektkode.

I spørjeundersøkinga blei rektorane spurt om det er etablert eit rekneskapsmessig skilje mellom forretningsdrift og skuledrift ved skulen.<sup>20</sup> 19 rektorar svara «ja», medan 10 rektorar svara «nei», sjå figur 11. Dei 19 som svara «ja» på spørsmålet, fekk eit oppfølgingsspørsmål om den rekneskapsmessige ansvarsstaden for forretningsdrifta dekkjer både inntekter og utgifter. Her svara 17 rektorar «ja» og to rektorar «nei».

Figur 11: Er det etablert eit rekneskapsmessig skilje mellom forretningsdrift og skuledrift ved skulen? Til dømes ved at forretningsdrifta er ført på eigen ansvarsstad.<sup>21</sup> (N=29)

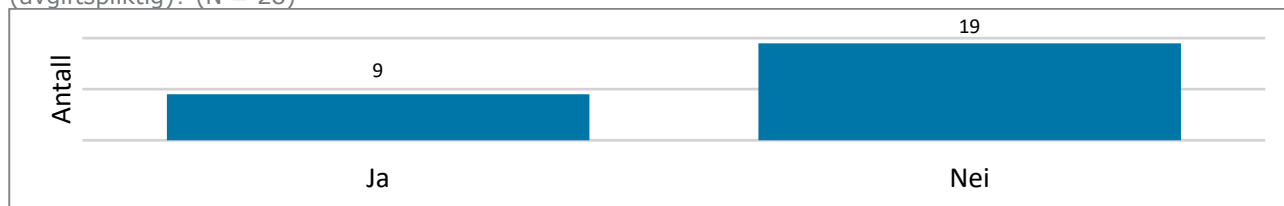


Vidare blei rektorane i spørjeundersøkinga spurt om skulen har sett i verk tiltak for å hindre kryss-subsidiering mellom skuledrift og forretningsdrift. Som det går fram av figuren under, svara 19 av rektorane «nei» på dette spørsmålet, medan ni svara «ja».

<sup>20</sup> Spørsmålet er berre stilt til rektorar som tidlegare i undersøkinga har svart at det er forretningsdrift ved skulen.

<sup>21</sup> Etter spørsmålet i spørjeundersøking ble det gitt følgjande døme: «Til dømes ved at forretningsdrifta er ført på eigen ansvarsstad.»

Figur 12: Har skulen sett i verk tiltak for å hindre kryss-subsidiering mellom skuledrift og forretningsdrift (avgiftspliktig)? (N = 28)



Dei ni rektorane som svara «ja» på spørsmålet, blei vidare spurt kva tiltak dei har sett i verk for å hindre kryss-subsidiering mellom skuledrift og forretningsdrift. Åtte av rektorane spesifiserte kva tiltak som er sett i verk:

- Kurslokalene er leid inn til formålet. Lærerne betales spesielt for oppdrag på kursene. Alle variable utgifter er betalt separat i forhold til kurs/lokale (vask, nett, strøm, leie av lokale...)
- Etablering av elevbedrift
- Vi har eige budsjett for salskurs. Rekneskapsføring på eige ansvarsstad med eigne prosjektnummer for kvart kurs.
- Ingen
- Er en forutsetning slik anbudet settes opp.
- Særskilt kontroll av føringer under ansvarssteder for forretningsdrift.
- Oppdragsverksemd skilt ut i eiga avdeling
- Lage reelle budsjetter/kostnadsoverslag der alle kostnader er med

#### 4.6.2 Vurdering

Det er positivt at fylkeskommunen har følgd opp forskriftsendringa frå 2015 gjennom både brev til skulane som tydeleggjer kva forskriftsendringa betyr for skulane med forretningsdrift/oppdragsverksemd, og gjennom rettleiaren som omhandlar rekneskapsføring. I tillegg har det blitt gitt opplæring og rettleiing. Det er forklart kva som er meint med kryss-subsidiering, og kva som må gjerast for å unngå at kryss-subsidiering førekjem, og er slik lagt godt til rette for etterleving av krav i regelverket. Samtidig registrerer revisjonen at det av rettleiaren går fram at fylkeskassen vil kome tilbake med meir informasjon seinare, utan at det er tydeleg om slik informasjon er gitt. Vidare går det fram av den fylkeskommunale retningslina at krav om rekneskap for heile oppdragsverksemda gjeld berre for «skular med oppdragsverksemd av eit visst omfang», utan at det føreligg nærare definisjonar av kva som er meint med «eit visst omfang» eller at dette går fram av forskrifta. Etter revisjonen si vurdering medfører dette ei utydelegheit i dei fylkeskommunale retningslinene, og det er risiko for ulike fortolkingar. Som nemnd i tidlegare kapittel i rapporten, er det også rom for skjønn i vurderinga av kva som er å rekne som oppdragsverksemd, noko som medfører ein risiko for at ikkje alle skular har same forståing av kva aktivitetar som er omfatta av krava i regelverket og dei fylkeskommunale retningslinene.

Som det går fram av kapittel 4.5 i rapporten, stiller revisjonen spørsmål ved om indirekte kostnader i tilstrekkeleg grad blir fordelt mellom oppdragsverksemda og skuledrifta. Når det gjeld fordeling av indirekte kostnader, er det etter revisjonen si vurdering ikkje tilfredsstillande at retningsliner om å opplyse om og grunngje fordelinga ikkje alltid blir følgd ved skulane. Svar i spørjeundersøkinga viser vidare at det er fleire rektorar, ved skular der det blir opplyst å vere forretningsdrift, som svarer at det ikkje er etablert eit rekneskapsmessig skilje mellom forretningsdrift og skuledrift ved skulen. Det er også fleire rektorar som svarer at det ikkje er etablert tiltak for å hindre kryss-subsidiering mellom skuledrift og forretningsdrift. Svara frå rektorane indikerer at det, til tross for rettleiing som er gitt frå sentralt hald i fylkeskommunen og tiltak som er innført for å skilje ut oppdragsverksemda i rekneskapan, ikkje er etablert tilstrekkelege tiltak for å sikre at regelverket blir etterlevd på dette området. Basert på svara frå rektorane meiner revisjonen det er risiko for at kryss-subsidiering frå fylkeskommunen si skjerma verksemd (opplæring) til dei konkurranseutsette aktivitetane førekjem, og dette kan potensielt vere i strid med reglane om offentlig støtte. Det er viktig at fylkeskommunen undersøker dette nærare, og sett i verk eventuelle ytterlegare

tiltak for å sikre at det blir etablert eit tydeleg rekneskapsmessig skilje mellom skuledrift og oppdragsverksemd ved alle skular som driv økonomisk aktivitet<sup>22</sup>, slik at kryss-subsidiering ikkje førekjem.

## **4.7 Prising av varer og tenester, og konkurranse med lokalt næringsliv**

### **4.7.1 Datagrunnlag**

#### **Prising av varer og tenester**

Fylkeskommunen har ikkje gitt felles, overordna retningsliner for prising av varer og tenester, ut over for utleige av rom på skulane. Fylkeskommunen har heller ikkje etablert føringar knytt til kva omsyn skulane skal ta når det gjeld konkurranse med lokalt næringsliv. Fylkeskommunen har, i rettleiaren «råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap», stilt krav om at oppdragsverksemda skal gå med overskot, og at det ikkje skal oppstå ein situasjon der inntekter frå skjerma verksemd blir nytta til å finansiere konkurranseutsett verksemd.

Det går fram av intervju med fylkeskassen at dei har vore i dialog med skulane som har mest forretningsdrift for å sørge for at dei reknar med alle direkte og indirekte kostnader når dei bereknar naudsynt pris på forretningsdrifta for å ikkje gå med underskot. Omfordelinga av indirekte kostnader skal basere seg på eit definert førehaldstal mellom oppdragsverksemda og skuledrifta, og så skal relevante kostnader fordelast i tråd med dette førehaldstalet. Til dømes skal skulen kartlegge kor mykje arbeidstid som totalt går med til forretningsdrifta, og inkludere dette som kostnader i priskalkylen.

I intervju med ein representant for opplæringsavdelinga blir det peika på at skulane skal vere ein konkurrent i marknaden på lik linje med andre aktørar i marknaden. Skulen skal setje ein salspris basert på normale føresetnader. Desse prinsippa er ikkje skriftleggjort. Revisjonen får opplyst at opplæringsavdelinga har diskutert prising med skulane, seinast i 2014 då opplæringsavdelinga kartla oppdragsverksemda ved skulane for fylkeskassen. Etter det har saka blitt diskutert berre dersom enkeltskular har tatt det opp med opplæringsavdelinga.

Som omtalt tidlegare har fylkeskommunen etablert ei retningsline som berre gjeld for Hyssingen produksjonsskule. I den går det fram følgjande prinsipp for prising: «prisane på varer og tenester skal ikkje vere konkurransehemmande, samstundes som dei skal spegle Hyssingen sin særskilte produksjon utført av ungdommane ved skulen».

Det er ingen av skulane som har utarbeidd skriftlege retningsliner eller rutinar for prising av varer eller tenester, og det går fram at det er etablert ulike praksisar ved skulane når det gjeld fastsetting av pris. Det er ulike praksisar både mellom skulane, og innanfor skulane avhengig av kva verksemd som skal prissettast. For fleire type varer og tenester blir det utarbeidd overordna priskalkyler som i hovudsak inkluderer direkte kostnader knytt til den aktuelle varen eller tenesta. For skulane som sel AMO-kurs til NAV, blir det utarbeidd eit komplett budsjett per kurs som blir inkludert i tilbodet til NAV og synar tilbode pris for tenesta.

Gjennom intervju ved skulane går det fram at nokre av skulane er bevisst på at pris på tenestene skulen sel må vere marknadspris. I eit konkret tilfelle blir det opplyst at skulen ringer rundt til andre tilbydarar for å kartlegge kva marknadsprisen er for tilsvarande kurs. Ved alle skulane der revisjonen har gjennomført intervju, og som har forretningsdrift basert på fylkeskommunen sin definisjon av oppdragsverksemd, blir det gitt uttrykk for at pris skal dekke kostnadene for verksemda. Som omtalt over blir likevel ikkje alle indirekte kostnader inkludert ved alle skulane. I hovudsak blir oppdrag som elevane gjennomfører prissatt basert på sjølvkostmetoden, men utan at lærar eller administrativt tilsette si arbeidstid er rekna med i prisen. Det er i hovudsak faglærar og/eller avdelingsleiar som fastsett pris på oppdraga skulen tar, eller på varene som skulen sel. Rektorane blir i liten grad involvert i dette arbeidet.

Fylkeskommunen har utarbeidd ei retningsline for utleige av rom og ei retningsline for sal av utstyr/inventar. I sistnemnte går det mellom anna fram at det må vere opne prosesser ved sal for å unngå tvil om forfordeling. Hovudregelen skal vere bodrundar, og ein kan nytte finn.no ved sal av nokre produkt,

---

<sup>22</sup> Jf kapittel 4.2 i rapporten, som omhandlar revisjonskriterium. Sjå mellom anna rapport om statsstøtteregulverket som er utarbeidd på oppdrag frå Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

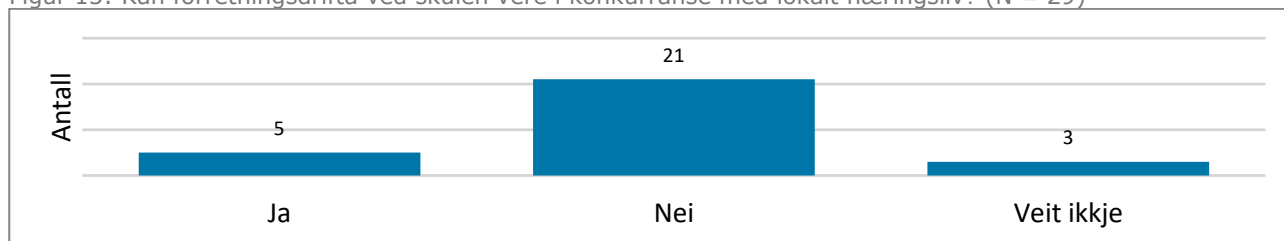


eller mindre kvanta av utstyr/produkt, etterfølgt av bodrunde. Det går fram av intervju med opplæringsavdelinga at rutinen for sal av utstyr/inventar er ferdigstilt og formidla til skulane, sjølv om dokumentet revisjonen fekk tilsendt var merka som utkast. Retningslina for utleige av rom er frå oktober 2013, og det går fram kva priser skulane skal ta. Det blir presisert i retningslina at «fylkesdirektør for opplæring vil justere utleigesatsane med konsumprisindeksen årleg frå og med 2015». Det går fram av intervju med representant for opplæringsavdelinga at retningsline for utlån av skulebygg nyleg blei oppdatert og vidareformidla til skulane. I samband med intervju på skulane er det fleire som opplever at utleigesatsane er låge, og det blir vist til at satsane ikkje har blitt oppdatert sidan 2013. Skulane rapporterer at dei ikkje er trygg på at skulen ikkje tapar pengar på utleigeverksemda ved å etterleve satsane til fylkeskommunen. Opplæringsavdelinga stadfestar i intervju at det ikkje har vore ei årleg justering av utleigesatsane, slik intensjonen var ifølgje rutinen. Men det blir presisert at skulane likevel har stått fritt til å justere utleigesatsane på eiga hand i tråd med konsumprisindeksen.

### Konkurransen med lokalt næringsliv

Revisjonen spurte i spørjeundersøkinga om forretningsdrifta ved skulane kunne vere i konkurranse med lokalt næringsliv. Som det går fram av figuren under, svara fem av rektorane «ja» på dette spørsmålet, 21 svara «nei», medan tre rektorar svara «veit ikkje».

Figur 13: Kan forretningsdrifta ved skulen vere i konkurranse med lokalt næringsliv? (N = 29)



Dei fem rektorane som svara «ja» i undersøkinga fekk oppfølgingsspørsmål om korleis forretningsdrifta ved skulen er i konkurranse, og svarte:

- Elevane handlar i kantina i staden for i butikkane.
- Vi tilbyr kurs som lokalt næringsliv også kan tilby.
- Butikken selger varer som andre butikker selger selv om vi er opptatt av at butikken skal ha en særegen profil og selger mye egenproduserte varer.
- Vi driver en kafe ved skolen.
- Skolen er tildelt oppdragene etter offentlig konkurranse.

I intervju på skulane er den gjennomgåande tilbakemeldinga til revisjonen at skulane ikkje er i reell konkurranse med lokalt næringsliv, samt at skulane samarbeider godt og tett med bedrifter i lokalmiljøet. Ein rektor svarer i spørjeundersøkinga at «skulen har halde seg borte frå verksemd / forretningsdrift der ein kjem i konkurranse med lokale aktørar». Vidare går det fram av intervju at skulane som tar byggjeoppdrag i hovudsak forsøker å ta oppdrag frå ideelle organisasjonar eller foreiningar som ikkje ville hatt høve til å betale for eit profesjonelt utført oppdrag, men understreker at det er omsynet til kva elevane treng av praktisk øving som skal leggast størst vekt på. I tillegg er det lengre gjennomføringstid på oppdraga som skulane tar, samanlikna med profesjonelle aktørar. Dette gjeld oppdrag på alle utdanningsprogramma med forretningsdrift på dei fem skulane som revisjonen undersøkte spesielt. Det går fram at det i hovudsak er læreplanen som legg føringar for når og kor lenge elevane skal vere i verkstaden/ute på eit oppdrag. Vidare går det fram at ingen av skulane har fått tilbakemelding frå lokalt næringsliv om at skulen si verksemd blir opplevd som ei utfordring, og dei opplyser om at tilbakemeldingane frå det lokale næringslivet heller har vore positive då desse oppdraga fører til at elevane som sidan kjem til bedriftene i lære har meir praktisk erfaring.

#### **4.7.2 Vurdering**

Det er blir i undersøkinga gitt uttrykk for at marknadspris skal vere det prinsippet som ligg til grunn for prising av varer og tenester, og at oppdragsverksemd alltid skal gå med overskot.

Samtidig registrerer revisjonen at det ikkje er alle skulane som inkluderer indirekte kostnader i priskalkylane sine for verksemda, og at marknadspris i varierende grad blir kartlagt av skulane. Dette inneber etter revisjonen si vurdering at det ikkje alltid er dokumentert at dei sentrale prinsippa for prissetting blir følgt. Det er risiko for at prisen ikkje fullt ut dekker kostnadene med forretningsdrifta/oppdragsverksemda så lenge oversikta over kostnader ikkje er fullstendig. Revisjonen meiner dermed at det kan vere behov for ytterlegare oppfølging frå fylkeskommunen sentralt, for å tydeleggjere dei overordna prinsippa for prissetting, og sikre at desse blir følgt. Revisjonen stiller også spørsmål ved at rutinar som blir opplyst å vere i bruk, er merka som utkast. Dette kan etter revisjonen si vurdering føre til tvil om i kva grad rutinen er gjeldande eller ikkje. Revisjonen vil presisere viktigheita av at alle retningslinjer og rutinar er daterte, og at det går tydeleg fram kva tid dei sist blei oppdaterte. Dette for å unngå tvil om kva som er gjeldande retningslinjer og rutinar. Revisjonen vil også presisere viktigheita av at prisar for utleige av rom ved skulane blir oppjusterte i samsvar med intensjonen.

Undersøkinga viser vidare at det gjennomgåande blir gitt uttrykk for at store delar av skulane si forretningsdrift ikkje er i reell konkurranse med lokalt næringsliv. Revisjonen har ikkje avdekket forhold som tilseier at dette ikkje stemmer, men vil samtidig presisere at det ifølgje regelverket om offentleg støtte skal lite til for at ein kan seie at ein aktivitet er eigna til å vri, eller true med å vri, konkurransen. Det at det blir produsert varer eller tenester som blir omsett i ein marknad, er i seg sjølv grunn til å vere merksam på risikoen for kryss-subsidiering og ulovleg offentleg støtte, utan at det nødvendigvis blir vurdert å vere ein reell konkurranse lokalt.

### **4.8 Handtering av overskot/underskot av forretningsdrifta**

#### **4.8.1 Datagrunnlag**

Som det går fram av avsnitt 4.6.1 har fylkeskommunen gjennom fylkeskassen sin rettleiar for føring av rekneskap gitt føring om at forretningsdrifta/oppdragsverksemda skal gå med overskot. Fylkeskommunen eller skulane har ikkje utarbeidd skriftlege rutineskildringar for korleis skulane skal handtere overskot/underskot av forretningsdrifta, men det er likevel gitt enkelte føringar om korleis ein skal handtere dette.

Revisjonen får opplyst i intervju med representantar for opplæringsavdelinga at det tidlegare var vanleg at overskot eller underskot knytt til forretningsdrift ved enkeltskular blei overført til eit skulefond på den enkelte skule. I 2014 gjorde fylkesutvalet eit vedtak om maksimumsgrenser for kor store beløp einingar i fylkeskommunen kunne setje av til fond. Reglane gjaldt frå og med årsoppgjeret for 2014. I 2015 blei skulane sine midlar på fond som var overskytande maksimumsgrensa, overført til eit samlefond for opplæringsavdelinga. Ved årsavslutninga for 2016 blei samlefondet brukt til å dekke underskot ved skulane som gjekk med underskot. Det blir presisert i intervju at reglane for avsetting til fond gjeld likt for heile fylkeskommunen, ikkje berre for skulane. Då det er fylkeskassen som formelt utfører eventuelle overføringar til fond, ikkje skulane, er det fylkeskassen som skal sikre at vedtaket blir følgt opp.

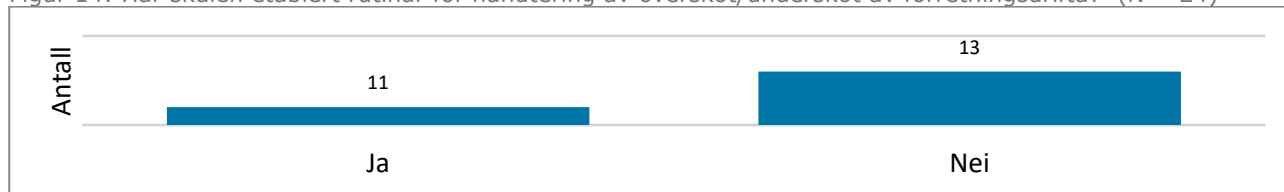
Det blir presisert i intervju med representantar for opplæringsavdelinga at mykje av insentivet til å drive oppdragsverksemd er at skulen kan bruke opptente midlar til å kjøpe ønskja undervisningsutstyr. Tidlegare kunne skulane som gjekk med overskot sette av midlar til fond, og gjere investeringar på seinare tidspunkt, medan skulane no tilpassar seg nye retningslinjer for fond og gjer innkjøpa i same året som overskotet oppstår. Opplæringsavdelinga har formidla til skulane at investeringar i utstyr og liknande er god bruk av fondsmidlar. På tidspunktet for intervju på skulane går det fram at dei tilsette ved skulane ikkje er sikre på kva som er gjeldande føring frå fylkeskommunen når det gjeld disponeringar til fond ved årsslut då det har vore fleire ulike ordningar dei siste åra, og skulane ikkje har fått ei endeleg avklaring frå fylkeskommunen.

Ein skule informerte revisjonen om at skulen rapporterer økonomisk status fire gonger i året. Dette gjeld ikkje forretningsdrift særskilt, men all drift ved skulen. Dersom skulen ligg an til å gå med underskot ved eit rapporteringstidspunkt må rektor sette i verk innsparingstiltak. Dersom skulen ligg an til å gå med

overskot, har rektor høve til å gjere investeringar innan året er omme. Vidare blir det presisert at når til dømes byggfag får inntekter etter sal av leikehus eller andre oppdrag, går ikkje desse inntektene tilbake til bruk på byggfag. Beløpet går inn i skulen sin rekneskap og blir disponert av rektor. Tilsvarande vil eit ev. underskot på oppdragsverksemda bli dekkja av skulen sin rekneskap. Likevel blir det presisert i intervju at skulen er opptatt av å også gi tilbake til dei avdelingane som går med overskot.

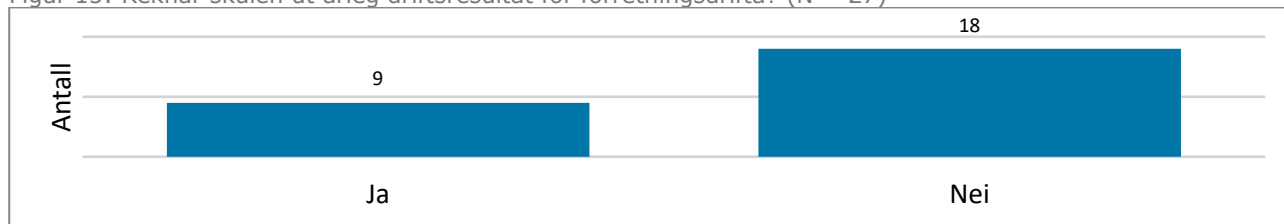
I spørjeundersøkinga blei rektorane spurt om det ved skulen er etablert rutinar for handtering av overskot/underskot av forretningsdrifta. Som det går fram av figuren under, svara 13 rektorar «nei», medan elleve svara «ja».

Figur 14: Har skulen etablert rutinar for handtering av overskot/underskot av forretningsdrifta? (N = 24)



Informasjon frå intervju indikerer likevel at rutinar ikkje er skriftleggjorte. Ingen av skulane der det er gjennomført intervju har etablert skriftlege retningslinjer eller rutinar for handtering av overskot/underskot av forretningsdrifta. Vidare gjekk det fram gjennom spørjeundersøkinga (sjå figur 15 nedanfor) at det berre er ni av skulane som reknar ut årleg driftsresultat for forretningsdrifta.

Figur 15: Reknar skulen ut årleg driftsresultat for forretningsdrifta? (N = 27)



Alle kostnader og inntekter ein skule har, irekna frå forretningsdrift, blir ført i rekneskapen for skulen i fylkeskommunen sitt rekneskapssystem. Ingen av skulane der revisjonen har gjennomført intervju fører separate rekneskap eller skuggerekneskap utanom fylkeskommunen sitt rekneskapssystem, til dømes for forretningsdrifta. Som det går fram over av delkapittel 4.6 blir ansvarsstaden 300 oppdragsverksemd nytta for det skulane definerer som oppdragsverksemd. Ein gjennomgang av rekneskapen frå 2014 til 2016 synar at dette til dømes ikkje inkluderer inntekt frå utleige av lokale<sup>23</sup>, i liten grad sal av matvarar<sup>24</sup> eller anna inntekt frå sal som ikkje er kursverksemd. Til dømes blir alt som gjelder gardsdrift<sup>25</sup> ført på ansvarsstad 290 og alt av fiskeri ført på ansvarsstad 299<sup>26</sup>. Revisjonen får opplyst i intervju at skulane ikkje trekk ut rapport frå rekneskapssystemet som viser den totale forretningsdrifta, inkludert til dømes utleige av lokale og eventuelle elevoppdrag, eller reknar ut resultatet for den totale forretningsdrifta. Det er likevel fleire av skulane som reknar ut resultatet for delar av forretningsverksemda, til dømes eit og eit kurs.

Rektorane som svarte «nei» på spørsmålet om utrekning av årleg driftsresultat for forretningsdrifta fekk følgjande oppfølgingsspørsmål: «etter di oppfatning, gjekk forretningsdrifta ved skulen med overskot eller underskot i 2016?». 13 av rektorane svarte overskot, tre svarte underskot og to svarte at dei ikkje visste. Dei ni rektorane som svarte «ja» fekk oppfølgingsspørsmål om kva driftsresultatet for forretningsdrifta var i 2016. Sju rektorar svarte på dette spørsmålet, og svara varierte mellom underskot på om lag kr 1 million og overskot på kr 1,7 millionar.

<sup>23</sup> I 2014-2016 er det gjort totalt fire føringar på koden «husleige» på ansvarsstaden 300 «oppdragsverksemd»

<sup>24</sup> I 2014-2016 er det gjort totalt 11 føringar på koden «sal av matvarer» på ansvarsstaden 300 «oppdragsverksemd», medan det i same periode er totalt gjort 80 føringar på koden på alle ansvarsstader.

<sup>25</sup> Til dømes sal av bær, frukt, livdyr og slakt, mjølk, hagebruk, skog, osv.

<sup>26</sup> Det er eitt unnatak frå 2014 der sal av fisk/fiskesalslag er ført på Naturbruk (531) i staden for Fiskeri (299).

Revisjonen får opplyst av fylkeskassen at dei, kvart år, går gjennom ansvarsstaden «300 - oppdragsverksemd» for å kontrollere at ikkje forretningsdrifta ved skulane går med underskot. Dersom det tilsynelatande er underskot på forretningsdrifta tar fylkeskassen kontakt med skulen og spør kva årsaka er. I hovudsak finn ein at det er rekneskapsmessige årsaker til eit tilsynelatande underskot, og ikkje at forretningsdrifta hadde eit reelt underskot. Dette er ikkje eit hyppig problem, og representanten frå fylkeskassen kan ikkje hugse å ha erfart eit reelt underskot på forretningsdrifta sett under eitt per skule. Det har førekome at eit enkeltprosjekt eller eit kurs har gått med underskot, men at eit anna kurs har hatt tilstrekkeleg positivt resultat til at resultatet av forretningsdrifta totalt sett har vore positivt. Det blir presisert i intervju at det er veldig viktig at skulane si forretningsverksemd går med overskot for å unngå finansiering av konkurranseutsett verksemd med skulemidlar.

#### 4.8.2 Vurdering

Undersøkinga viser at det i liten grad er etablert rutinar for berekning av, og handtering av, overskot/underskot av forretningsdrifta. Revisjonen stiller spørsmål ved at 2/3 av skulane ifølgje svar i spørjeundersøkinga ikkje reknar ut resultatet av forretningsdrifta, og dermed ikkje har kjennskap til om skulen har eit overskot eller underskot knytt til forretningsdrifta. Dette er etter revisjonen si vurdering ikkje tilfredsstillande, og bør bli sett i samanheng med revisjonen si vurdering i kapittel 4.6 om at det ikkje er etablert tilstrekkeleg med system og rutinar for å hindre kryss-subsidiering. Revisjonen meiner at det, for å sikre at det ikkje førekjem kryss-subsidiering, er ein sentral føresetnad at leiinga ved den enkelte skule har oversikt over både kva som er å rekne som forretningsdrift eller oppdragsverksemd (eller «økonomisk aktivitet», som er omgrepet som er nytta i rapport om offentleg støtte som er utarbeidd på oppdrag frå Kommunal- og moderniseringsdepartementet, jf. kapittel 4.2 om revisjonskriterium), og kva som er resultatet av forretningsdrifta ved skulen. Etter revisjonen si vurdering vil det vere vanskeleg å dokumentere at regelverket blir etterlevd, dersom ein ikkje kan seie sikkert om kravet om at forretningsdrifta skal gå med overskot er oppfylt.

### 4.9 Sal av undervisningstenester

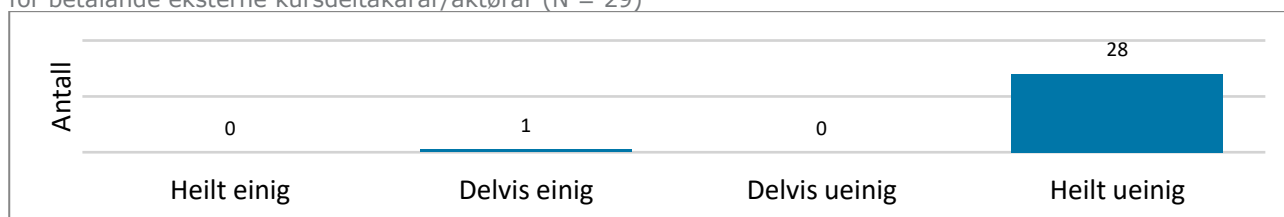
#### 4.9.1 Datagrunnlag

##### Sal av undervisningstenester i regi av enkelttilsette

Personalreglementet slår fast at tilsette som hovudregel ikkje har høve til å ha andre stillingar, drive næringsverksemd eller ha bierverv som kan hindre eller sinke det ordinære arbeidet. Dersom den tilsette er i tvil skal slike saker diskuterast med overordna i forkant. Vidare går det fram av den fylkeskommunale retningslina frå 2013 om utleige av lokale at «utleige til næringsverksemd er ikkje omfatta av dette regelverket. Slik utleige skal godkjennast sentralt i kvart einskild høve». Det er ikkje nærare definert kva som er meint med «sentralt».

I spørjeundersøkinga blei rektorane bedt om å ta stilling til ein påstand om at det førekjem at lærarar (som private aktørar) nyttar skulen sine lokale og utstyr for å arrangere kurs for betalande eksterne kursdeltakarar/aktørar. Svara viser at dette i svært liten grad førekjem, ref. Figur 16 under.

Figur 16: Det førekjem at lærarar (som private aktørar) nyttar skulane sine lokale og utstyr for å arrangere kurs for betalande eksterne kursdeltakarar/aktørar (N = 29)



Resultata frå spørjeundersøkinga blir stadfesta gjennom intervju på skulane, der fire av fem skular opplyser at det ikkje førekjem at tilsette på skulane arrangerer kurs eller sel undervisningstenester på skulen som private aktørar. Revisjonen får opplyst i intervju på ein av skulane at det ikkje er utarbeidd sentrale eller

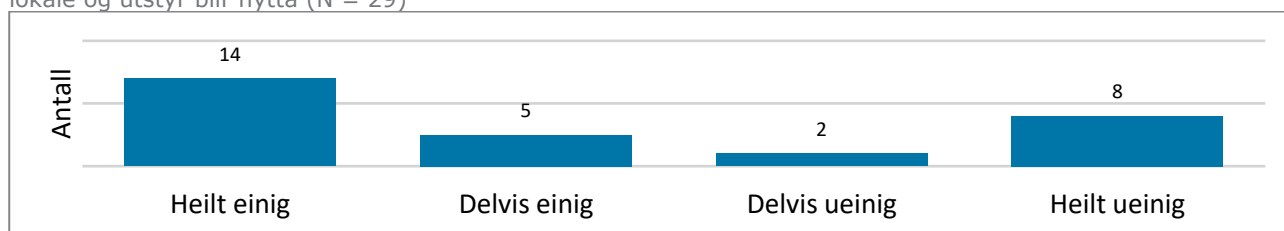
lokale retningslinjer som eksplisitt hindrar at lærarar som private aktørar nyttar skulane sine lokale og utstyr for å arrangere kurs, men at det er godt kjent blant dei tilsette ved skulen at slik verksemd ikkje skal gå føre seg på skulen. Som det går fram over er det retningslinjer som indirekte adresserer slik verksemd.

Unnataket er på ein av skulane der revisjonen får opplyst at ein av lærarane med ei lita stilling på skulen også er instruktør på eit kursinstitutt. Instruktøren nyttar innimellom skulen sitt utandørsområde til små helgekurs på vegne av kursinstituttet. Skulen og læraren har inngått ein avtale der inntekta frå produksjonen i løpet av kurset går til skulen, medan kursavgifta går til kursinstituttet. Læraren eller kursinstituttet betalar ikkje for å nytte skulen sitt område.

### Sal av undervisningstenester i regi av skulen

Når det gjeld sal av undervisningstenester i skulen sin regi, går det fram av svara i spørjeundersøkinga at det førekjem ved ein del skular at skulen arrangerer kurs for betalande eksterne kursdeltakarar/aktørar, der skulen sine lokale og utstyr blir nytta (sjå figuren under).

Figur 17: Det førekjem at skulen arrangerer kurs for betalande eksterne kursdeltakarar/aktørar, der skulen sine lokale og utstyr blir nytta (N = 29)



Det føreligg ikkje ei eiga retningsline eller rutine i fylkeskommunen som skildrar korleis kursverksemd skal bli organisert eller innretta. Som omtalt tidlegare i rapporten er det likevel fleire krav og føringar frå fylkeskommunen som implisitt er relevant for skulane si kursverksemd. Det går fram av spørjeundersøkinga at tre av 26 rektorar er «heilt einig» i at fylkeskommunen har utarbeidd tydelege retningslinjer for skulane si kursverksemd. 18 av rektorane er anten «delvis einig» eller «delvis ueinig» i påstanden, medan fem av rektorane anten er «heilt ueinig» eller konstaterer at fylkeskommunen ikkje har utarbeidd slike retningslinjer.

I spørjeundersøkinga bad også revisjonen rektorane om å ta stilling til påstanden «skulen har utarbeidd egne retningslinjer for skulen si kursverksemd (der kurset er retta mot betalande eksterne kursdeltakarar/aktørar)» og svare om dei var heilt einig, delvis einig, delvis ueinig eller heilt ueinig i påstanden. Av rektorane sine svar går det fram at 23 av skulane (av 27 skular) berre delvis, eller ikkje i det heile, var einig i at skulen har utarbeidd slike retningslinjer.

Tre av rektorane som har svart på spørjeundersøkinga opplyser på eit anna spørsmål at dei har utarbeidd retningslinjer, prosedyrar eller rutineskildringar for eitt eller fleire enkeltkurs som skulen tilbyr. To av dei fem besøkte skulane sel AMO-kurs til NAV, medan tre av skulane sel andre kurs til private aktørar. Ein av skulane revisjonen besøkte sel ikkje noko form for kurs. Det går fram av intervju på skulane som har kursverksemd at ansvaret for kursa er lagt til avdelingsleiar, medan kontoret ved skulen har faktureringsansvar. Utanom ein skule, har ikkje skulane utarbeidd overordna og samla retningslinjer for si kursverksemd, men det er etablert ein fast praksis knytt til organiseringa og gjennomføringa av kursa.

AMO-kurs blir i hovudsak regulert gjennom spesifikasjonar i konkurransegrunnlaget frå NAV, tilbodet frå skulane og den inngåtte kontrakten mellom skulane og NAV. Dei to skulane som arrangerer slike kurs har etablert tiltak for å sikre at både direkte og indirekte kostnader knytt til kurset blir ført på riktig kode i rekneskapen. Som omtalt tidlegare har til dømes ein av skulane etablert ein prosjektkode for AMO-kursa, medan den andre skulen har etablert ein eigen ansvarsstad for all kursverksemd ved skulen. Likevel går det mellom anna fram at ikkje alle timar som alle tilsette, til dømes kontortilsette eller rektor, nyttar på AMO-kursa blir kostnadsført i tilknytning til prosjektet. Ved den eine skulen er til dømes kontoret ved skulen ansvarleg for fakturering av NAV og for å bestille rekvisita til kurset, utan at deira arbeidstid blir inkludert

i rekneskapa for kurset. Det blir presisert i intervju at dette likevel ikkje er konkurransevridande, fordi skulen fakturerer NAV for administrasjonstenester basert på budsjettet i tilbodsdocumentet.

Når det gjeld kurs som ikkje er AMO-kurs, viser skulane i intervju til at dei er opptatt av at undervisninga til elevane skal kome først, og at kursverksemda kjem etter behovet i undervisningstilbodet. Revisjonen får opplyst i intervju ved ein av skulane at skulen burde drive meir med kursverksemd, fordi det gir skulen ei god inntekt. Det blir presisert at skulen allereie har klasserom, materiell, kantine, og internettkapasitet, og at skulen kan leige inn relevant kompetanse for å halde kurs og overskotet frå kursa kan gå til skulen si drift og undervisning.

#### **4.9.2 Vurdering**

Undersøkinga viser at det i liten grad er etablert eigne system og rutinar for regulering av sal av undervisningstenester frå skulen eller enkeltlærarar. Det er likevel fleire retningslinjer som implisitt regulerer verksemda. Revisjonen meiner det er positivt at fleire av skulane har etablert retningslinjer for einskildkurs som skal sikre kvaliteten på kurset, men etterlyser formalisering av overordna prinsipp eller system for korleis skulane skal sikre at sal av undervisningstenester ikkje går på bekostning av dei lovpålagte oppgåvene til skulane. Revisjonen vil også presisere viktigheita av at både direkte og indirekte kostnader som er knytt til kursverksemd blir rekneskapsført på prosjektet som er knytt til kurset, slik at rekneskapsresultatet blir korrekt. Vidare stiller revisjonen spørsmål ved utsegn i intervju, om at ein skule burde drive med meir kursverksemd. Revisjonen meiner at eit slikt utsegn indikerer at det er behov for ytterlegare merksemd rundt forholdet mellom skulane sine lovpålagte oppgåver og oppdragsverksemd, samt om viktigheita av å unngå kryss-subsidiering.

## 5. Konklusjon og tilrådingar

Basert på revisjonen sin definisjon av forretningsdrift går det fram at nesten alle dei vidaregåande skulane i Hordaland har forretningsdrift, men at det er stor variasjon i det økonomiske omfanget og kva type forretningsdrift det er snakk om. Årleg i perioden 2014 til 2016 har skulane totalt tent om lag 58 millionar kroner på den verksemda som er omfatta av revisjonen sin definisjon av forretningsdrift. Undersøkinga viser samtidig at det ikkje er ei felles forståing i fylkeskommunen av kva som er å rekne som forretningsdrift. Fylkeskommunen har etablert ein definisjon på «oppdragsverksemd» som etter revisjonen si vurdering føreset at det blir gjort skjønnsmessige vurderingar, og som dermed medfører risiko for at det blir personavhengig i kva grad rektorane opplever og rapporterer at skulen driv med forretningsdrift/oppdragsverksemd eller ei. Definisjonen av oppdragsverksemd inneber at den enkelte skule må vurdere både om varer og tenester som blir selt er i konkurranse med andre aktørar, og om aktiviteten ligg utanfor skulane sine lovpålagte oppgåver.

Det at skular driv med «økonomisk aktivitet», forretningsdrift eller oppdragsverksemd – uavhengig av kva omgrep ein vel å nytte - medfører ein risiko for at det førekjem kryss-subsidiering frå den skjerna verksemda i fylkeskommunen, og aukar dermed også risikoen for ulovleg offentleg støtte. Undersøkinga har ikkje påvist at dette førekjem i dag, men det går fram at eit fleirtal av skulane med forretningsdrift verken hadde sett i verk tiltak for å hindre kryss-subsidiering, reknar ut årleg driftsresultat for oppdragsverksemda, eller hadde etablert rutinar for handtering av overskot/underskot for oppdragsverksemda. Manglande system og rutinar knytt til desse prosessane aukar etter revisjonen si vurdering risikoen for ulovleg kryss-subsidiering. Revisjonen meiner det er viktig at fylkeskommunen og den enkelte rektor både har eit bevisst forhold til kva som er å rekne som oppdragsverksemd, og kva retningslinjer og rutinar som er naudsynt for å sikre etterleving av både nasjonale og internasjonalt regelverk. Fordi definisjonen av oppdragsverksemd ikkje er tilstrekkeleg tydeleg eller uttømmende, medfører dette ein risiko for at inntekter og kostnader blir rekneskapsført ulikt på dei ulike skulane, og dermed skjuler eventuell kryss-subsidiering, til tross for at fylkesadministrasjonen har utarbeidd ein rettleiar som gir tydelege føringar for bokføring av kostnader og inntekter frå oppdragsverksemd.

Revisjonen vurderer det som positivt at fylkesadministrasjonen dei siste åra har tatt fleire grep for å heve den interne kontrollen med rutinebeskrivingar og rettleiarar som er relevante for omsetting av varer og tenester ved skulane, men stiller spørsmål ved at etterleving av fleire av rutinane ikkje blir følgt opp. Enkelte av retningslinjene eller rutinane er heller ikkje tilgjengeleg på fylkeskommunen sitt intranett eller kvalitetsportal. Organiseringa av forretningsdrifta er i liten grad formalisert eller skriftleggjort, verken mellom fylkesadministrasjonen og skulane, eller mellom tilsette på skulane. Fylkeskommunen har ikkje gitt formelle anbefalingar eller signal om korleis skulane bør organisere forretningsdrifta, og det er ikkje stilt krav om at skulane skal utarbeide retningslinjer eller instruksar for forretningsdrifta og medfølgjande ansvarsdeling. Vidare viser undersøkinga at det er behov for å tydeleggjere kven som har mynde til å avgjere kva oppdrag skulen skal ta på seg, og å etablere ytterlegare rutinar knytt til kontraktsinngåing. Revisjonen registrerer at det er ulik praksis ved skulane når det gjeld å ta oppdrag for tilsette, og vil understreke risikoen dette medfører for uheldig rolleblanding og interessekonflikt.

Samla sett er det revisjonen si vurdering at det per i dag ikkje er etablert tilstrekkeleg med sentrale og lokale system og rutinar for forretningsdrifta ved skulane, slik at ein sikrar betryggande kontroll på dette området.

Basert på det som kjem fram i undersøkinga vil revisjonen tilrå at Hordaland fylkeskommune sett i verk følgjande tiltak:

- 1) Etablerer ein tydeleg definisjon av oppdragsverksemd/forretningsdrift, irekna tydeleggjering av forholdet mellom skulane sine lovpålagte oppgåver og oppdragsverksemd/forretningsdrift, og sikrar at definisjonen blir gjort kjent på skulane.
- 2) Utarbeider ei overordna og felles retningsline knytt til forretningsdrift som slår fast prinsipp og forventingar til rektorane knytt til forretningsdrift ved skulane.

- 3) Sikrar at rektorane sitt ansvar for økonomistyring i eiga eining går tydeleg fram av delegeringsreglement og/eller andre relevante styringsdokument.
- 4) Etablerer, og held ved like, ei oversikt over forretningsdrifta ved dei ulike skulane.
- 5) Utarbeider, og/eller reviderer eksisterande retningsliner og rutinar som skal sikre tilstrekkeleg internkontroll knytt til forretningsdrift, irekna:
  - a) korleis forretningsdrift skal bli budsjettert
  - b) kva oppdrag skulane kan utføre og korleis utvalsprosessen bør bli dokumentert
  - c) første fase av oppdragsfakturering som skulen er ansvarleg for
  - d) riktig fordeling av kostnader knytt til oppfølging av mva
  - e) eit rekneskapsmessig skilje mellom skuledrift og forretningsdrift som sikrar at det ikkje skjer kryss-subsidiering
  - f) rutinar for prissetting og kva prissettingsprinsipp som skal bli lagt til grunn av skulane.
- 6) Gjennomgår praksisen knytt til forretningsdrift/oppdragsverksemd ved skulane, og vurderer om det er behov for ytterlegare tiltak for å sikre at kryss-subsidiering og ulovleg offentleg støtte ikkje førekjem



# Vedlegg 1: Høyringsuttale



Deloitte - Larsen, Merete Solheim (NO - Oslo)

Dato: 03.01.2018  
Vår ref.: 2017/17740-2  
Saksbehandlar: birhau  
Dykkar ref.:

## Forvaltningsrevisjonsrapport til verifisering og høyring

Fylkesrådmannen viser til høyringsutkast forvaltningsrevisjon – forretningsdrift i vidaregåande skular del 2, motteke 8. desember 2017. Høyringsutkastet gjev ei er grundig gjennomgang av forretningsdrifta ved dei vidaregåande skulane. Forvaltningsrevisjonen gjev viktige bidrag til det vidare arbeidet med oppfølging av oppdragsverksemd og forretningsdrift ved dei vidaregåande skulane.

Fylkesrådmannen er i ferd med å slutføre ei sak om oppdragsverksemda ved dei vidaregåande skulane. Saka er planlagd lagt fram for fylkestinget i mars 2018. Mange av funna i forvaltningsrevisjonen samsvarer med egne observasjonar gjort i med denne saka.

Rune Haugsdal  
Fylkesrådmann

Birthe Andersen Haugen  
seksjonsleiar

*Brevet er godkjent elektronisk og har derfor inga underskrift.*

Hordaland fylkeskommune  
OPPLÆRINGSAVDELINGA

Agnes Mowinckels gate 5  
PB 7900  
5020 Bergen

TF: 55 23 90 00  
e-post: [hfk@hfk.no](mailto:hfk@hfk.no)  
[www.hordaland.no](http://www.hordaland.no)

Org.nr. NO 938 626 367 mva.  
Kontonr. 5201 06 74239



# Vedlegg 2: Revisjonskriterium

## Internkontroll

Det går fram av kommunelova<sup>27</sup> § 23 nr. 2 at administrasjonssjefen i fylkeskommunen «skal sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjer, og at den er gjenstand for betryggende kontroll».

Kommunelova gjev inga nærare skildring av kva som ligg i "betryggende kontroll," men det går fram av Ot.prp. nr. 70 (2002–2003)<sup>28</sup> at

Selv om administrasjonssjefen etter kommuneloven i dag ikke eksplisitt er pålagt å etablere internkontroll, må det regnes som fast praksis at administrasjonssjefen har ansvar for etablering av internkontroll i administrasjonen. Etableringen av en tilstrekkelig internkontroll må regnes som en nødvendig del av administrasjonssjefens ledelsesansvar.<sup>29</sup>

I Ot.prp. nr. 70 (2002–2003) går det vidare fram at internkontroll blir definert i vid forstand som ein prosess, sett i verk og gjennomført av leiarar og tilsette i verksemda med føremål å sikre måloppnåing på følgjande område:

- Målretta og effektiv drift
- Påliteleg ekstern rapportering
- Etterleving av gjeldande lover og regelverk

Det finst fleire rammeverk for korleis ein kan utarbeide eit internkontrollsystem. Eit av dei mest brukte rammeverka for internkontroll er COSO-modellen.<sup>30</sup> Hovudelementa i COSO-modellen er felles for fleire av dei ulike rammeverka for internkontroll. Dei viktigaste elementa er:

- Kontrollmiljø
- Risikovurdering
- Kontrollaktivitetar
- Kommunikasjon og informasjon
- Leiinga si oppfølging

## Bokføringslov- og forskrift

Bokføringslova stiller krav til spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av rekneskapsopplysningar. Dette omfattar mellom anna krav om at rekneskapsystemet skal vere oversiktleig, og at bokføringa skal sikre fullstendighet, realitet, nøyaktighet, ajourhald, dokumentasjon, sporbarheit, oppbevaring og sikring av rekneskapsdokumentasjonen (§ 4). I § 6, første ledd, i lova går det fram:

Bokførte opplysningar skal lett kunne følges fra dokumentasjonen via spesifikasjoner frem til pliktig regnskapsrapportering. Det skal likeledes på en lett kontrollerbar måte være mulig med utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering å kunne finne tilbake til dokumentasjonen for de enkelte bokførte opplysningene.

I bokføringsforskrifta § 5-3-2 går det fram at det er eit krav til å bruke kassaapparat eller tilsvarande system for registrering av kontantsal<sup>31</sup>:

---

<sup>27</sup> Kommunal- og regionaldepartementet: Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven). LOV-1992-09-25-107.

<sup>28</sup> Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon).

<sup>29</sup> Kapittel 1.5.4

<sup>30</sup> Sjå norsk oversetting i Internkontroll – et integrert rammeverk. Norges interne revisorers forening (1996), Oslo: Norges interne revisorers forening (NIRF).

<sup>31</sup> «kontantsal» viser i denne samanhengen til «salg der kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjeres opp ved levering» (forskrifta § 5-3-1), slik som ved bruk av kontantar, bankkort eller kredittkort.

Bokføringspliktige skal registrere kontantsalg fortløpende på kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system og dokumentere kontantsalget ved daterte, nummererte summeringsstrimler (kassaruller) eller tilsvarende rapport, med mindre annet er bestemt i denne forskrift. Beløp som registreres på kassaapparatet skal være lett synlig for kunden med mindre det er vanskelig gjennomførbart.

Det er unntak for kravet til eit slikt system dersom salet gjeld ambulerande eller sporadisk kontantsal som ikkje overstig tre gongar grunnbeløpet i folketrygda i løpet av eit rekneskapsår. Ein skal då dokumentere kontantsal «fortløpende i innbundet bok, der sidene er forhåndsnummerert, ved gjenpart av daterte forhåndsnummererte salgsbilag eller ved oppstilling over ut- og innleverte varer og kontanter» (§ 5-4-1).

Når ein brukar kassaapparat, terminalar og tilsvarende system, skal ein i følgje § 5-4-3 ta daglege oppgjer med summeringsstrimler eller rapportar over opplysningar som er registrerte på systemet.

### Offentleg støtte og kryss-subsidiering

EØS-avtalen artikkel 61 forbyr som hovudregel offentlig støtte til næringslivet. EØS-avtalen nedfeller utgangspunktet for reglane for offentlig støtte. Det er i lov om offentlig støtte tatt inn føresegn som skal sikre Noregs forpliktingar i medhald av traktaten. Kryss-subsidiering faller innanfor det som blir definert som offentlig støtte. Subsidiert frå skjerma verksemd til konkurranseutsett del kan vere i strid med regelverket, dersom konsekvensen er at den konkurranseutsette delen får økonomiske fordelar frå offentlege midlar. Det er ikkje spesifikk krav i regelverket om korleis offentlege aktørar skal hindre kryss-subsidiering. EFTA sitt kontrollorgan, ESA, krev likevel at det blir nytta effektive verkemiddel for å hindre kryss-subsidiering der det er risiko for dette. Det finst ei rekkje unntak frå forbodet, men «for å få støtten unntatt i henhold til disse hjemlene må støtten som hovedregel notiseres til og godkjennes av ESA før den godkjennes»<sup>32</sup>. Det er også unntak for bagatellmessig støtte, som er definert som støttebeløp opp til 200 000 euro fordelt over tre rekneskapsår. Det er ikkje krav om notisering eller rapportering om bagatellmessig støtte, men det er krav til transparens i samband med bagatellmessig støtte:

Bagatellmessig støtte kan gis i enhver form til de fleste formål så lenge støtten er transparent. Det vil si at støttegiver må kunne beregne nøyaktig støtteelement (brutto tilskuddsekivalent) i forkant av tildelingen (...).<sup>33</sup>

Fornyings-, administrasjons- og kirke departementet har utarbeidd ei rettleiing til regelverket<sup>34</sup>. Her er etablering av eit rekneskapsmessig skilje eit av verkemidla som blir drøfta. Det blir anbefalt å opprette separate rekneskap for den skjerma og den konkurranseutsette delen av verksemda. Vidare blir det vist til at eit alternativt verkemiddel er organisatoriske tiltak. Dette kan dreie seg om å skilje dei to delane i ulike rettssubjekt.

I rapporten det er sitert frå over, som er utarbeidd på oppdrag frå Kommunal- og moderniseringsdepartementet, er føretaksomgrepet i statsstøtteregelverket særskild drøfta:

Statsstøttereglene får bare anvendelse på «foretak». Foretaksbegrepet bygger ikke på hva en gjerne i norsk dagligtale omtaler som et foretak, men er et eget EØS-rettslig begrep som er gitt et selvstendig innhold gjennom rettspraksis. I lys av denne rettspraksisen er et foretak enhver enhet som utøver økonomisk aktivitet. Det å levere varer eller tjenester i et marked vil normalt anses som en økonomisk aktivitet. En enhet i en kommune som på en eller annen måte utøver økonomisk aktivitet vil anses som et foretak. Dette selv om enheten ikke er skilt ut i et eget selskap eller er en egen etat.<sup>35</sup>

<sup>32</sup> ALT Advokatfirma AS på oppdrag for Kommunal- og regionaldepartementet, «Kommunal virksomhet i lys av EØS-avtalens statsstøtteregler – aktiviteter som er omfattet av statsstøttereglene, sentrale problemstillinger og forebyggende tiltak», (2013). Side 26.

[https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport\\_kommunal\\_virksomhet\\_statsstotteregele.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport_kommunal_virksomhet_statsstotteregele.pdf)

<sup>33</sup> <https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/konkurransepolitikk/regler-om-offentlig-stotte-listeside/bagatellmessig-stotte/id2412660/>

<sup>34</sup> EØS-avtalens regler om offentlig støtte, desember 2010, Fornyings-, administrasjons- og kirke departementet: [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fad/vedlegg/konkurransepolitikk/offentlig-stotte/offentlig\\_stotte\\_veildere\\_2011.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fad/vedlegg/konkurransepolitikk/offentlig-stotte/offentlig_stotte_veildere_2011.pdf)

<sup>35</sup> [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport\\_kommunal\\_virksomhet\\_statsstotteregele.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport_kommunal_virksomhet_statsstotteregele.pdf)

Det går også fram av rapporten at:

Når kommuner driver økonomisk aktivitet i EØS-rettslig forstand, er det en fare for at den aktuelle enheten mottar økonomiske fordeler som andre markedsaktører ikke mottar, herunder at det skjer en krysssubsidiering fra kommunens skjermede virksomhet til de konkurranseutsatte aktivitetene. Dette vil potensielt være i strid med støtteregele.

Frå 1. januar 2015 trådde følgjande utviding i forskrifta om årsrekneskap og årsmelding for kommunar og fylkeskommunar i kraft:

§ 5. Noter til årsregnskapet

I årsregnskapet skal gis følgjande tilleggsopplysninger i noter, (...):

(...).

9. Fylkeskommuner som har skoler som tilbyr maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs i markedet i tillegg til den ordinære opplæringen, skal vise resultatoppstillingar for skolens ordinære opplæringsdel og den kommersielle kursvirksomheten. Inntekter og kostnader skal fordeles mellom de forskjellige deler av virksomheten etter konsekvent anvendte og objektivt begrunnede prinsipper på en slik måte at skolens økonomiske og organisasjonsmessige struktur gjenspeiles korrekt i de atskilte regnskaper. Prinsippene for fordeling av inntekter og kostnader skal opplyses og begrunnes, og skal være slik at den kommersielle kursvirksomheten dekker alle kostnadene knyttet til sin virksomhet, herunder alle variable kostnader og en forholdsmessig andel av skolens faste kostnader.

# Vedlegg 3: Grunnlagsdata

## Skulane som fekk spørjeundersøkinga frå revisjonen

Tabell 7: Skulane som mottok spørjeundersøkinga

Amalie Skram videregående skole	Os gymnas
Arna-Garnes videregående skule	Os videregående skule
Askøy videregående skole	Osterøy videregående skule
Austevoll videregående skule	Rogne videregående skule
Austrheim videregående skule	Rubbestadnes videregående skule
Bergen Katedralskole	Sandsli videregående skule
Bergen maritime videregående skole	Slåtthaug videregående skule
Bømlo videregående skule	Sotra videregående skule
Etne videregående skule	Stend videregående skule
Fitjar videregående skule	Stord videregående skule
Fusa videregående skule	Tertnes videregående skule
Fyllingsdalen videregående skole	U. Phil videregående skole
Hjeltnes videregående skule	Årstad videregående skole
Knarvik videregående skule	Åsane videregående skole
Kvinnherad videregående skule	Voss gymnas
Laksevåg videregående skule	(Gamle) Voss videregående skule
Langhaugen videregående skole	(Nye) Voss videregående skule
Nordahl Grieg videregående skole	Fagskolen i Hordaland
Norheimsund-Øystese videregående skule	Hordaland helsefagskole
Odda videregående skule	Hyssingen produksjonsskole
Olsvikåsen videregående skule	

## Definisjon av forretningsdrift

I spørjeundersøkinga ble forretningsdrift definert på følgjande måte:

Med "forretningsdrift" meiner vi alle variantar av verksemd som skulen tar betalt for. Forretningsdrift er ofte knytt til yrkesfaglege utdanningsprogram, men kan også førekomme på studiespesialiserande utdanningsprogram, eller på skulen uavhengig av utdanningsprogram.

Døme på forretningsdrift kan vere elevarbeid som skulen tar betalt for, oppdragsverksemd utført av elevar eller tilsette, sal av varer/råvarer, kurs arrangert av skulen eller av lærarar, utleige av lokaler, maskinar eller utstyr, med mer.

Revisjonen har vidare vurdert kva kontonr./kontonamn i rekneskapen som kan forståast som «forretningsdrift», basert på HFK sin artskontoplan<sup>36</sup>. Vurderinga bygger på definisjonen over.

---

<sup>36</sup> Hordaland fylkeskommune: Artskontoplan. Datert 16.02.2016. Hovudpost 6. Side 16-17.

Tabell 8: Oversyn over kontonummer og kontonamn som inngår i revisjonen sin definisjon av forretningsdrift i rekneskapen

Kontonr.	Kontonamn	Forklaring i artskontoplanen til HFK	Kommentar
16203	Overføring kurs	Oppdragsverksemd	
16215	Reklame-/annonseinntekter		
16221	Inntekter frå elevarbeid		Koden liggar innanfor kompensasjonsområdet og skal i hovudsak vere prisa til sjølvkost. Unnataket frå hovudregelen om sjølvkost er dersom vederlaget er avgiftsfritt i utgangspunktet.
16230	Inntekt kursverksemd, private		
16231	Inntekt kursverksemd, kommunale	Gjeld kommunar og fylkeskommunar	
16232	Inntekt kursverksemd, staten		
16233	Konsulentoppdrag		
16270	Andre sals-, leige- og bonusinntekter	Også bortskrivning av differansar	
16291	Billettinntekter		
16301	Husleige	Avgiftsfritt	
16304	Leigeinnt. Maskiner/transport		
16501	Sal av matvarer	Inklusiv catering 15%	
16502	Sal frå arbeidsverksemd		
16503	Sal av elevarbeid		Koden ligger utanfor kompensasjonsområdet og sal i denne kategorien skal inkludere mva.
16504	Sal frå skog	Tømmer og ved	
16505	Sal frå jordbruk		
16506	Sal av livdyr og slakt		
16507	Sal av mjølk		
16508	Vidaresal av varer		
16510	Sal frå hagebruk/gartneri		
16511	Sal av frukt- og bærplanter		
16512	Sal av prydbuskar/tre		
16513	Sal av utplantingsplanter		
16514	Sal av potteplanter		
16515	Sal av snittblomar		
16516	Sal av veksthusgrønsaker		
16517	Sal av frilandsgrønsaker		
16518	Sal av frukt		
16519	Sal av bær		
16520	Sal av fisk		
16521	Sal av fisk gjennom fiskesalslag		

16529	Andre avgiftspliktige salsinntekter		
16530	Tenester	Inklusiv konsulentar	
16540	Husleige og anna utleige	Avgiftspliktig	
16551	Eksport	Avgiftspliktig med 0-sats	
16601	Sal av inventar/utstyr		Koden er inkludert som forretningsdrift da det gjelder avhending mot betaling.
16602	Sal av bilar, maskiner, teknisk utstyr		

### **Oversyn over skular som rapporterer at dei ikkje har forretningsdrift, men som revisjonen meiner har forretningsdrift**

Tabell 9 synar kva skular som i spørjeundersøkinga svara at dei ikkje har forretningsdrift men som revisjonen har funnet indikatorar i rekneskapet for 2016 på at det er ført inntekter på kontonummer som revisjonen vurderer som forretningsdrift. I tillegg går det fram kva kontonamn det gjeld, kommentar og totalsum på inntekter på kontoane.

Tabell 9: Skular som opplyste i spørjeundersøkinga at dei ikkje har forretningsdrift men som har ført inntekter i rekneskapet for 2016 som indikerer at dei har forretningsdrift

Skule	Svar i spørjeundersøkinga <sup>37</sup>	Indikator frå rekneskap 2016	Kontonamn (tal på føringar i 2016 i parentes)	Totalsum kr	Kommentar
Bømlo vidaregåande skule	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (2)	7 600	
Etne vidaregåande skule	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (2) Inntekter frå elevarbeid (3)	117 017	
Nordahl Grieg vidaregåande skule	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (1)	12 698	
Olsvikåsen vidaregåande skule	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (1) Husleige (1)	50 970	
Os gymnas	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (1) Husleige (1)	4 295	
Osterøy vidaregåande skule	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (2) Husleige (1)	62 337	
Sandsli vidaregåande skule	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (3) Husleige (2) Sal av matvarer (2) Inntekter frå elevarbeid (1)	132 686	Ei kontoføring på "Andre sals- og bonusinntekter" står med positivt fortegn, med beløp 25 441
Slåtthaug vidaregåande skule	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (5) Inntekt kursverksemd, kommune (2) Inntekter frå elevarbeid (2) Billettinntekter (1)	353 677	Ei kontoføring på "Andre sals- og bonusinntekter" står tom.
Voss gymnas	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (2) Billettinntekter (2) Husleige (1)	364 025	
Voss vidaregåande skule	Ikkje forretningsdrift	Forretningsdrift	Andre sals- og bonusinntekter (3) Husleige (2) Inntekt kursverksemd, kommune (1) Inntekter frå elevarbeid (1) Konsulentoppdrag (1) Leigeinnt. Maskiner/transport (1) Sal av elevarbeid (3) Vidaresal av varer (1)	592 887	

<sup>37</sup> Rektorane ved skulane ble spurt «Har din skule forretningsdrift?», med «ja» og «nei» som moglege svaralternativ.



## Tal på skular som har ført inntekt på ulike arter i 2014, 2015 og 2016

Tabell 10 gir eit fullstendig oversyn over kor mange skular som har ført inntekt på kva konto/artskode for åra 2014-2016, inkludert samla rekneskap og budsjett per konto.

Tabell 10: Fullstendig oversyn over tal på skular på kvar konto/artskode med kontonummer og med rekneskap og budsjett for åra 2014-2016

Kontonamn	Kontonr	Rekneskap 2014	Budsjett 2014	Tal på skular (2014)	Rekneskap 2015	Budsjett 2015	Tal på skular (2015)	Rekneskap 2016	Budsjett 2016	Tal på skular (2016)
Andre avgiftspliktige salsinntekter	16529	238 902	0	3	93 698	0	3	53 290	0	2
Andre sals- og bonusinntekter	16270	2 244 226	0	34	2 471 163	-1 007 312	35	1 970 629	0	37
Billettinntekter	16291	324 956	13 000	3	149 125	33 000	5	426 661	0	4
Eksport	16551	0	0	0	98 308	0	1	366 640	0	1
Husleige, avgiftsfritt	16301	6 882 807	7 803 000	37	7 596 954	8 048 000	35	6 893 909	161 000	31
Husleige og anna utleige, avgiftspliktig	16540	122 785	0	-	55 251	0	-	39 487	0	-
Inntekt kursverksemd, kommuner	16231	1 347 797	0	12	1 756 529	0	10	1 146 182	0	11
Inntekt kursverksemd, privat	16230	12 549 212	0	16	11 569 019	0	14	7 997 290	0	10
Inntekt kursverksemd, staten	16232	15 505 466	0	8	15 186 504	0	8	18 405 166	0	7
Inntekter frå elevarbeid	16221	2 722 727	0	18	2 504 401	0	20	2 064 088	0	19
Konsulentoppdrag	16233	256 495	0	5	225 271	0	4	235 233	0	6
Leigeinnt. Maskiner/transport	16304	9 512	0	3	14 640	0	2	38 581	0	4
Overføring kurs	16203	0	0	0	67 500	0	1	51 750	0	1
Sal av bilar, maskiner, tekn	16602	252 500	0	7	76 000	0	6	0	0	0
Sal av bær	16519	7 607	0	1	9 921	0	1	0	0	0
Sal av elevarbeid	16503	1 115 206	0	7	1 053 073	0	6	721 093	0	9
Sal av fisk / fiskesalslag	16521	1 211 535	0	2	2 440 411	0	2	3 175 106	0	2
Sal av frukt	16518	188 928	0	1	74 895	0	1	44 172	0	1
Sal av frukt- og bærplanter	16511	266 189	0	1	220 015	0	1	172 908	0	1
Sal av inventar/utstyr	16601	287 589	267 000	11	72 941	1 314 000	10	29 390	0	2
Sal av livdyr og slakt	16506	1 594 054	0	2	2 321 611	0	2	2 196 631	0	3
Sal av matvarer	16501	458 146	15 810 000	19	246 772	16 382 000	17	215 520	287 000	6
Sal av mjølk	16507	2 067 440	0	2	2 416 643	0	2	2 396 587	0	3
Sal av prydbuskar/tre	16512	200 844	0	1	106 835	0	1	86 077	0	1
Sal av utplantingsplanter	16513	1 513 681	0	1	1 792 543	0	1	1 656 392	0	1

Sal frå hagebruk/gartneri	16510	5 104 623	0	3	4 242 924	0	3	5 102 453	0	1
Sal frå jordbruk	16505	277 762	0	1	353 247	0	2	273 733	0	3
Sal frå skog	16504	845 001	0	2	208 954	0	2	293 214	0	2
Tenester	16530	458 598	0	3	523 483	0	2	475 304	0	3
Vidaresal av varer	16508	416 683	0	6	100 066	0	3	267 148	0	3
<b>Sum</b>		<b>58 471 271</b>	<b>23 893 000</b>	<b>-</b>	<b>58 048 697</b>	<b>24 769 688</b>	<b>-</b>	<b>56 794 634</b>	<b>448 000</b>	<b>-</b>

### **Oversyn over inntekt fordelt på arter og per skule**

Tabell 11 under synar kvar grupper av forretningsdrift-arter dei ulike skulane har ført kor mykje inntekt på i 2016. Dette er arter som revisjonen kvalifiserer som forretningsdrift.

Tabell 11: Skulane sit rekneskap og budsjett innan forretningsdrift for 2016 fordelt på artskategoriar

Skolenavn	Artskategori	Artsskildring	Regnskap 2016	Budsjett 2016
Amalie Skram videregående skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	2 467 935	0
	16290-16299	Billettinntekter (utanfor avgiftsområdet)	165 859	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	601 344	0
Arna videregående skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	164 411	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	12 555	0
Askøy videregående skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	234 730	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	10 540	0
Austevoll vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	2 433 339	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	2 477 777	0
Austrheim vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	81 675	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	810	0
Bergen Katedralskole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	2 577	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	272 055	0
Bergen maritime videregående skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	4 066 641	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	10 500	0
Bergens Tekniske fagskole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	399 668	0
Bømlo vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	7 700	0
Etne vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	117 017	0
Fana Gymnas	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	73 870	0
Fitjar vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	62 845	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	12 765	0
Fusa vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	143 331	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	8 350	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	1 063 969	0
Fyllingsdalen videregående skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	4 000	0
Hjeltnes vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	346 568	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	1 383 295	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	2 473 227	153 000
Knarvik vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	611 382	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	65 365	0

Kvinnherad vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	240 363	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	1 985	0
Laksevåg vidaregåande skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	40 900	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	13 705	0
Langhaugen vidaregåande skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	7 500	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	106 763	0
Lønborg vidaregåande skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	21 649	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	1 890	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	630	0
Nordahl Grieg vidaregåande skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	12 698	0
Norheimsund vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	66 530	0
	16290-16299	Billettinntekter (utanfor avgiftsområdet)	2 050	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	149 200	161 000
Nye Voss vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	60 817	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	1 387 650	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	863 129	0
Odda vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	4 000	0
Olsvikåsen vidaregåande skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	8 600	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	32 370	0
Os gymnas	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	2 295	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	2 000	0
Os vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	4 920 525	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	500	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	76 706	0
Osterøy vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	59 837	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	2 500	0
Rogne vidaregåande skule	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	7 820	0
Rubbestadnes vidaregåande skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	156 065	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	193 954	0
Sandslid vidaregåande skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	48 149	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	4 700	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	79 837	0

Slåtthaug videregående skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	331 459	0
	16290-16299	Billettinntekter (utanfor avgiftsområdet)	22 218	0
Stend videregående skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	631 659	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	1 228 201	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	8 007 393	0
Stord videregående skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	12 149 629	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	48 868	0
Tertnes videregående skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	20 829	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	67 360	0
U. Phil videregående skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	24 900	0
Voss gymnas	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	60 591	0
	16290-16299	Billettinntekter (utanfor avgiftsområdet)	236 534	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	66 900	0
Voss hudflidskule	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	27 950	0
Voss Jordbruksskole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	-7 383	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	934 819	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	1 908 341	134 000
	16600-16699	Sal av driftsmiddel	5 000	0
Voss videregående skule	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	190 456	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	144 500	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	257 931	0
Øystese gymnas	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	9 666	0
	16300-16399	Husleigeinntekter, utleige av lokale (utanfor avgiftsområdet)	57 406	0
Årstad videregående skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	1 561 881	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	274 511	0
	16600-16699	Sal av driftsmiddel	24 390	0
Åsane videregående skole	16200-16289	Anna sal av varer og tenester, gebyr o.l. utanfor avgiftsområdet	102 904	0
	16500-16599	Anna avgiftspliktig sal av varer og tenester innanfor avgiftsområdet	52 304	0
<b>SUM</b>			<b>56 794 634</b>	<b>448 000</b>

# Vedlegg 4: Sentrale dokument og litteratur

## Lov og forskrift

- Kommunal- og moderniseringsdepartementet: Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven). LOV-1992-09-25-107.
- Ot.prp.nr 70 (2002-2003): Om lov om endringer i lov 25.september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)
- Forskrift om årsrekneskap og årsmelding for kommunar og fylkeskommunar, (Forskrift om årsregnskap og årsberetning) FOR-2000-12-15-1424

## Dokument frå Hordaland fylkeskommune

- Hordaland fylkeskommune sitt driftsrekneskap for 2014, 2015 og 2016
- Årsrekneskap for 2016
- Hordaland fylkeskommune si artskontoplan
- Fullmaktsdelegering – Opplæring, 2016
- Brev frå opplæringsavdelinga til dei vidaregåande skulane, «Oppdragsverksemd ved dei vidaregåande skulane i Hordaland». 27.02.2015. Ref. 2015/2654-1
- Råd og praktiske opplysningar i samband med føring av rekneskap, (udatert), fylkeskommunal rettleiar
- Produksjonsskulen - Retningsliner for sal av varer og tenester, 2017
- Utkast til fylkeskommunale rutinar og rettingsliner
- Personalreglementet til HFK, 2015
- Godkjenning av byggeoppdrag - elevarbeid, 2003, retningsline
- Retningsline for utlån av skulebygg

## Anna litteratur

- EØS-avtalens regler om offentlig støtte, desember 2010, Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet:  
[https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fad/vedlegg/konkurransopolitikk/offentlig-stotte/offentlig\\_stotte\\_veildere\\_2011.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fad/vedlegg/konkurransopolitikk/offentlig-stotte/offentlig_stotte_veildere_2011.pdf)
- ALT Advokatfirma AS på oppdrag for Kommunal- og regionaldepartementet, «Kommunal virksomhet i lys av EØS-avtalens statsstøtteregler – aktiviteter som er omfattet av statsstøttereglene, sentrale problemstillinger og forebyggende tiltak», (2013).  
[https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport\\_kommunal\\_virksomhet\\_statsstottereglene.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kmd/komm/rapporter/rapport_kommunal_virksomhet_statsstottereglene.pdf)
- Bagatellmessig støtte (2015):  
<https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/konkurransopolitikk/regler-om-offentlig-stotte-listeside/bagatellmessig-stotte/id2412660/>

## Anna kjelder

- Hordaland fylkeskommune si heimeside: [www.hordaland.no](http://www.hordaland.no)
- Søkjarhandboka 2017



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.no](http://www.deloitte.no) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 245,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.