

# Hvad består et regnskab af?

I denne første artikel i en serie ses nærmere på de centrale begreber vedrørende standardkontoplanen og det interne og eksterne regnskab.



## KONTOPLAN

Af professor, Per Nikolaj Bukh, Aalborg Universitet og erhvervsPh.d.-stipendiat, Lars Grubbe Dietrichson, Aalborg Universitet

Når der skal aflægges regnskab - eller rettere sagt regnskaber - i fjernvarmevirksomhederne, kræver det naturligvis, at der er et ordentligt registreringsgrundlag til stede. Dette forudsætter i særdeleshed, at alle virksomhedens økonomiske transaktioner er bogført både hensigtsmæssigt og korrekt. Lovgivningen giver nogle minimumskrav for dette, men hvis man skal have ledelsesmæssig nytte af den økonomiske information, kræver det lidt mere. Det er nødvendigt at tage udgangspunkt i, hvad det er for information, der er brug for - og så herfra fastlægge, hvilke krav det stiller til registreringer og økonomistyringsmodel.

I en fjernvarmevirksomhed vil designet af en økonomistyringsmodel måske ikke have den samme ledelsesmæssige topprioritet, som det daglige arbejde med at sikre en effektiv drift. Og der kan være langt fra at tænke på rammerne for bogføringen til de beslutninger om effektiviseringer og kvalitetsfremmende initiativer, som har kundernes bevågenhed. Men fundamentet for disse beslutninger er en økonomisk information, der er hensigtsmæssigt organiseret.

Da fjernvarmevirksomhederne er meget forskellige i deres struktur og størrelse, vil de også have forskellige forudsætninger og muligheder for at udvikle deres egen økonomistyringsmodel. Men nytten afhænger af, at økonomistyringen er tilpasset

den enkelte virksomheds forskellighed, f.eks. hvad angår den måde, aktiviteterne er organiseret på, de relationer, der er til andre forsyningsområder, og i det hele taget, hvad det er for en type virksomhed, man driver. Der er dog nogle fælles strukturer, som gør, at man ikke starter på helt bar bund. Der drejer sig ikke mindst om kontoplanens systematik, hvor Dansk Fjernvarme har udviklet en standardkontoplan, som danner en ganske udmærket ramme for dette arbejde.

Vi vil med denne artikel, samt et par efterfølgende artikler, ud fra et ledesperspektiv præsentere en overordnet ramme for, hvorledes man kan fastlægge kravene til økonomistyringen i det enkelte fjernvarmeværk. Artiklerne er ikke skrevet som en teknisk vejledning til regnskabsfolk, men har som formål at give ledelse, og

eventuelt bestyrelser, en mulighed for at forstå, hvilke sammenhænge, der er mellem registreringerne i kontoplanen, de regnskabsmæssige rapporteringer og den indsigt i omkostningsstrukturen, som dette giver mulighed for. Formålet er i forlængelse heraf at give andre end økonomifolk mulighed for at kunne forholde sig til de krav og behov, der er på dette område.

Vores udgangspunkt er desuden, at en nyttig sammenligning af fjernvarmevirksomheders økonomiske resultater forudsætter en ensartethed i den måde, der rapporteres på og, at data i sig selv er valide. Det gælder i særdeleshed, hvis der er tale om økonomiske nøgletal, der skal indgå i en reguleringsmodel baseret på benchmarking.

I denne første artikel vil vi præsentere de centrale komponenter: Kontoplanen og det eksterne hen-

### FOKUS PÅ KONTOPLANEN

### FOKUS PÅ KONTOPLANEN

I dette og en række tilsvarende indlæg i de kommende numre af Fjernvarmen vil professor Per Nikolaj Bukh og ErhvervsPh.d.-stipendiat Lars G. Dietrichson fra Aalborg Universitet stille skarpt på betydningen af kontoplanen i forbindelse med både aflæggelsen af de lovpligtige regnskaber og som grundlag for udviklingen af en økonomistyringsmetode og rapporteringen af benchmarkdata.

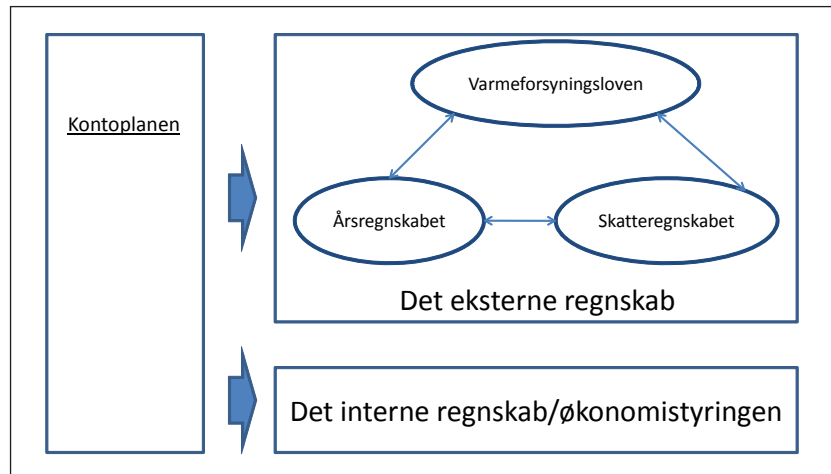
I denne første artikel gennemgås de centrale begreber vedrørende kontoplanen og det interne henholdsvis eksterne regnskab. I de to følgende artikler diskuteres det, hvorledes kontoplanen danner grundlag for artssteds- og formålsopdelte regnskaber samt, hvordan forskellige økonomistyringsmodeller tilsammen udgør det interne regnskab. Endelig vil vi i den sidste artikel vise, hvorledes en omkostningsfordelingsmodel kan indgå i økonomistyringen og danne grundlag for benchmarking.

holdsvis det interne regnskab. I senere artikler her i Fjernvarmen vil vi dels gå mere i detaljer med, hvilke krav, der bør stilles til kontoplanens opbygning samt illustrere, hvorledes dele af økonomistyringen kan designes med udgangspunkt i, at grundlæggende registreringer er foretaget hensigtsmæssigt.

### Hvilke krav stiller lovgivningen til regnskaberne?

Når man driver virksomhed skal man kunne aflægge et regnskab i henhold til den gældende lovgivning. Det drejer sig om *årsregnskabsloven* for aktieselskaber – og det drejer sig for virksomheder, som er skattepligtige, om et *skatteregnskab* af hensyn til den korrekte opgørelse af skattebetalingen. Herudover skal varmeforsyningsvirksomheder som et minimum aflægge regnskab i henhold til *varmeforsyningsloven*. Dog er varmeforsyningsloven ikke en regnskabslov, men en lov om prisbestemmelser, men den indebærer, at der skal afgives regnskabsoplysninger til Energitilsynet.

Fjernvarmesektoren reguleres og styres i dag ved et komplekst samspil mellem de love, regler etc., som gælder generelt for erhvervsvirksomheder, for kommunale selskaber, specifikt for forskellige typer forsyningsvirksomheder samt af konkurrencelov-



Figur 1: Kontoplanen og dens anvendelse til det interne og det eksterne regnskab

I den øverste højre side af figur 1 har vi illustreret sammenhængen mellem det eksterne regnskabs tre rapporteringer, således at pilene imellem rapporterne viser, at det principielt er muligt at afstemme forskellene mellem dem med hensyn til de forskellige regnskabsprincipper. De andre elementer af figuren vender vi tilbage til.

givningen mv. Fjernvarmesektoren er ikke homogen, og mange forskellige forhold afgør, hvilke bestemmelser de enkelte selskaber er omfattet af. Der er både virksomheder, der producerer varme, transmitterer varme og distribuerer varme; enten kun én af disse opgaver eller kombinationer af disse tre.

Alle fjernvarmeselskaber er omfattet af varmeforsyningsloven og kraftvarmeselskaber er herudover omfattet af el-forsyningsloven (som vi i denne artikel ikke går nærmere

ind på). Fjernvarmeselskaber er altid omfattet af "hvile-i-sig-selv" principperne, som betyder, at de i udgangspunktet er fritaget for at udarbejde et skatteregnskab. I de tilfælde, hvor fjernvarmeværket også producerer el, dvs. er et kraftvarmeværk, skal der dog udarbejdes et skatteregnskab for kraftvarmeselskabet som helhed.

Hvad angår forpligtelser i henhold til årsregnskabsloven, kan det enkelte selskab afhængig af sin størrelse og

(Fortsættes næste side)

(Fortsat fra forrige side)

type være placeret i årsregnskabslovens kategori A, B eller C. Et kraftvarmeselskab vil som minimum placeres i kategori B, idet aktiviteterne, der vedrører el, ikke er omfattet af "hvile-i-sig-selv". Kraftvarmeværkets driftsmæssige resultat deles mellem en varmedel og en el-del, hvorefter resultatet fra begge er grundlag for beskatning. Hvad angår varmedelen skal der i henhold til varmeforsyningsloven altid leveres et budget til Energitilsynet, og derefter skal der ved årets afslutning leveres en regnskabsmæssig eftervisning. Herudover skal alle fjernvarmeværker udarbejde opgørelse af afgifter, moms etc. Hvis der produceres varme ved forbrænding af affald, gælder desuden særlige bestemmelser vedrørende prislofter og maksimalpriser.

Det betyder i praksis, at der kan være flere forskellige regelsæt i spil ved fjernvarmevirksomheders regnskabsaflæggelse. Det er kendt stof for enhver revisor, hvorledes forskellene mellem årsregnskabet og skatteregnskabet håndteres, og hvorledes forskellene mellem de to regnskaber afstemmes. Det gælder for eksempel ved opgørelse af udskudt skat og mht. hvad der regnes for en omkostning i driftsregnskabet henholdsvis en fradragsberettiget omkostning.

I de tilfælde, hvor disse andre regelsæt bringes i spil oven i varmeforsyningslovens regler, kompliceres afstemningen, da der nu principielt er tre principper, som der er – eller kan være – forskelle imellem. Der kan principielt laves en forholdsvis entydig afstemning mellem de tre sæt regnskaber; og i nogle tilfælde skal denne afstemning også laves (f.eks. ved angivelse af udskudt skat, henlæggelser etc.). Fælles for disse regnskabsaflæggelser er, at fjernvarmevirksomheden vil kunne få rådgivningsmæssig bistand til at aflægge regnskaberne korrekt; uden at man egentlig ledelsesmæssigt behøver at forstå detaljerne eller at tage stilling til de regnskabstekniske aspekter af det.

Fælles for de tre regnskabsrapporteringer er endvidere, at deres hoved-

formål kan siges at være at tilfredsstille eksterne regnskabsbrugeres behov, frem for at danne grundlag for virksomhedens ledelse. Med en fællesbetegnelse kan de tre regnskabsformer siges at udgøre en fjernvarmevirksomheds *eksterne regnskaber*.

Det er velkendt for alle i fjernvarmebranchen, at Energitilsynet i december 2007 konstaterede, at de fleste fjernvarmevirksomheder havde problemer med at aflægge regnskaberne i fuld overensstemmelse med de eksterne krav. Blandt andet har der været problemer med de administrative regler for indregningen af henlæggelser. Dette gennemgår Energitilsynet i denne tid – og selvom vi ovenfor nedtoner kompleksiteten i den eksterne regnskabsaflæggelse en smule, er der naturligvis ikke tale om en ukompliceret opgave. Sagen er blot, at de krav, som det eksterne regnskab stiller, ikke må overskygge det behov, der er for at organisere den økonomiske information på en måde, så den kan anvendes fremadrettet i arbejdet med at skabe mere effektive fjernvarmevirksomheder. Det er derfor vi med disse artikler sætter fokus på det ledelsesmæssige behov i relation til virksomhedens økonomiske model.

### Kontoplanen: Virksomhedens registreringsmodel

I den venstre side af figur 1 på side 33 har vi vist kontoplanen som en fælles 'indgang' til både det eksterne og interne regnskab. Kontoplanen bestemmer for det første, hvordan virksomhedens økonomiske transaktioner – dvs. ind- og udgående fakturaer, betaling af løn etc. - registreres. For det andet rummer kontoplanen også konti for alle de beregninger, man af hensyn til det eksterne og interne regnskab foretager. Principielt kunne man nøjes med at foretage en systematisk registrering, dvs. bogføring, af alle af transaktionerne med omverdenen én gang – og så foretage de nødvendige beregninger på grundlag af dette uden for bogføringssystemet i et regneark. Men for at kunne foretage afstemninger og systematik opbygges kontoplanen, så dette kan rummes i det samme system.

Det er særlig vigtigt at have fokus på bogføringen af de økonomiske transaktioner, dvs. virksomhedens grundregnskab, idet dette bestemmer, hvor nemt og godt det interne og eksterne regnskab kan opbygges. Den resterende del af kontoplanens struktur er en følge af de krav, det interne og eksterne regnskab stiller – og dermed mere et spørgsmål om teknisk set at få struktureret kontoplanen hensigtsmæssigt.

Ud over de økonomiske registreringer, dvs. beløb, vil man ofte i det samme it-system integrere en række ikke-økonomiske data. Dels fordi disse skal bruges til at beregne beløbene, og dels fordi disse data anvendes i de interne og eksterne rapporter. Det drejer sig f.eks. om personaleoplysninger (skattesatser, adresser, anciennitet etc.), kunderne (rabatvilkår, tilslutninger, arealer etc.) eller produktions- og distributionsforhold (anlægs alder, effektivitet, kvalitet etc.). Nogle gange vil man bruge betegnelsen administrative systemer eller ERP-systemer om de integrerede it-systemer, idet ERP står for Enterprise Resource Planning. Disse systemer går vi ikke yderligere i detaljer med.

### Det interne Regnskab: Økonomistyringen

Tilsvarende det eksterne regnskab, som anvendes ved rapportering til omverdenen, bruger vi betegnelsen det interne regnskab om de regnskaber og modeller, som anvendes til ledelse af virksomheden. Den centrale komponent i det interne regnskab er på den ene side budgettet, samt de processer, periodevise rapporter, beregninger af budgetafvigelse etc. der knytter sig hertil. På den anden side består det interne regnskab også af en række teknikker og metoder til at støtte budgetlægning, vurdere lønsomhed af forskellige aktiviteter etc.

Det skal bemærkes, at dette (interne) budget kan udarbejdes, opstilles og detaljeres, således som der er et ledelsesmæssigt behov for det. Der skal naturligvis være en sammenhæng med det budget, som udarbejdes iht. varmeforsyningsloven. Pointen er blot, at budgettet, der anvendes til virksomhedens styring, ikke behøver

at have samme udformning som det, der afleveres til Energitilsynet.

Med en fællesbetegnelse vil man ofte bruge begrebet økonomistyring nogenlunde synonymt med det interne regnskab, idet ordet 'styring' betoner, at det er en ledelsesmæssig aktivitet, i modsætning til det eksterne regnskab, som "kun" er en rapportering til eksterne interessenter, herunder kunder og myndigheder, om hvad resultatet af periodens drift har været.

I daglig tale bruges begrebet økonomistyring også om hele den finansielle styring, idet man oftest vil have ét it-system, som integrerer bogføring, ekstern rapportering og de rapporteringer, der laves til ledelsesmæssig brug. Men reelt set er der tale om tre forskellige opgaver, og den klassiske problematik er, at fordi bogføringen og det eksterne regnskab er lovreguleret og derfor skal være i orden, så træder den ledelsesmæssige anvendelse i baggrunden og bliver nedprioriteret.

Desuden er principperne for det eksterne regnskab i sagens natur ens virksomheder imellem. Derfor vil disse regnskaber også i et vist omfang være opstillet nogenlunde ens. Så de hensyn, der i opbygningen af kontoplaner tages til det eksterne regnskab, er nemmere at håndtere på en ensartet måde. De enkelte fjernvarmeværkers struktur og organisation samt den måde, man ønsker at lede dem på, kan være meget forskellig, og et godt tilrettelagt internt regnskab - altså økonomistyringen - vil derfor være forskelligt fra fjernvarmeværk til fjernvarmeværk. Det vender vi tilbage til i de efterfølgende artikler her i FJERNVARMEN.

### Afslutning

Selvom økonomistyring og regnskabsvæsen ikke altid står øverst på listen over de mest medrivende ledelsesemner, så er en fornuftigt tilrettelagt økonomistyring - og dermed også en gennemtænkt kontoplan - central.

Både for, at de rigtige beslutninger kan tages, og for at de regnskaber, der aflægges, er korrekte og giver et hensigtsmæssigt billede af fjernvarmevirksomhedens aktiviteter.

Vi har i denne artikel opsummeret nogle af de centrale begreber, der indgår, når kravene til økonomistyringsmodellen skal tilrettelægges. Med dette udgangspunkt vil vi i de følgende artikler skitsere, hvorledes kontoplan og økonomistyring med fordel kan tilrettelægges. Vi har taget et ledelsesperspektiv, således at det ikke har været hensigten at give de præcise definitioner og de regnskabsmæssige regler. Det kan man om ikke andet få hjælp til - men et vist kendskab til principperne er nødvendigt for at kunne forholde sig til, hvad det er, man har brug for. Herunder, hvilke fordele og ulemper der vil være ved at anvende en standardkontoplan.

pnb@pnbukh.com  
lgd@business.aau.dk