


**Rapport
fra
udvalget om et udrednings-
arbejde på § 4-området**

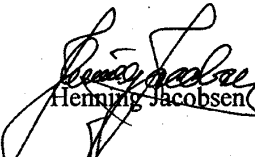
**2. udgave
Marts 2000**

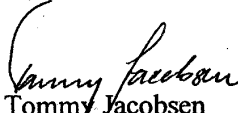


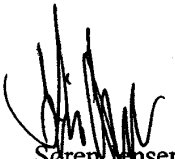
Rigsrevisionen

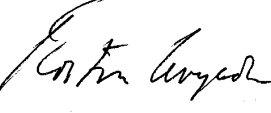
Denne rapport afgives af et udvalg bestående af repræsentanter for Rigsrevisionen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR, Kommunernes Revisionsafdeling, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune og Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962. Den er en opfølgning af den betænkning, som et udvalg udarbejdede i juli 1992, og som senere er offentliggjort i statsrevisorernes publikation "Vejledende retningslinjer for revision af statsstøttede institutioner mv. (rigsrevisorlovens § 4)."


Vibeke Andersen


Henning Jacobsen

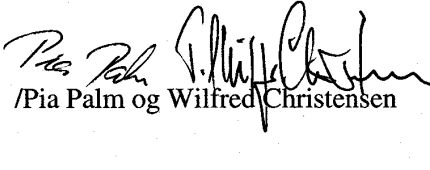

Tommy Jacobsen


Søren Jensen


Morten Levysohn


Michael Rasmussen


Arne Stage Petersen


/Pia Palm og Wilfred Christensen

Indholdsfortegnelse

	Side
I. Indledning	7
II. Resumé	10
III. Generelle overvejelser	15
A. God offentlig revisionskik – udgangspunktet for krav om forvaltningsrevision	15
B. Fordeling af ansvar mellem tilskudsmodtager, revisor og tilskudsyder	16
C. Anvendelse af ledelseserklæringer mv.	17
IV. Udvalgets overvejelser om nye modelinstrukser	19
A. Indledning	19
B. Erklæringsbekendtgørelsen og den eksisterende modelinstruks... ..	20
C. Bagatelgrænser	21
D. Ajourført modelinstruks for revision af tilskud til institutioners samlede virksomhed (drift)	24
E. Ny modelinstruks for revision af projekttilskud	32
V. Udvalgets overvejelser om og forslag til ny høringsprocedure	38
Bilag:	
1. Ajourført modelinstruks for revision af tilskud til institutioners samlede virksomhed (drift) med bemærkninger	39
2. Ny modelinstruks for revision af projekttilskud med bemærkninger.	46
3. Paradigma for ”blank” påtegning på et regnskab om revision af tilskud til en institutions samlede virksomhed (drift)	52
4.a. Paradigma for ”blank” påtegning på et regnskab om revision af tilskud til et projekt mv.	53
4.b. Paradigma for ”blank” revisorerklæring	54
5. Rigsrevisionens vejledning om ”God offentlig revisionskik”, november 1998	55

I. Indledning

1. På grundlag af et forudgående udvalgsarbejde, der blev afsluttet i 1992, udgav statsrevisorerne i februar 1993 publikationen ”Vejledende retningslinjer for revision af statsstøttede institutioner mv. (rigsrevisorlovens § 4)” med en model til brug ved udarbejdelse af revisionsinstrukser for revisorer ved institutioner, fonde, foreninger mv. omfattet af rigsrevisorlovens § 4 (”modelinstruksen”). Publikationen, der tillige indeholdt en praktisk vejledning i forvaltningsrevision vedrørende statsstøttede institutioner mv., afløste og videreudviklede et tidligere arbejde på dette område i statsrevisorernes beretning nr. 6/1981 om udarbejdelse af vejledende retningslinjer for revisionen af institutioner, foreninger, fonde mv., der modtager statsstøtte (rigsrevisorlovens § 4).

2. Rigsrevisor inviterede på baggrund af individuelle drøftelser med samarbejdspartnerne i maj 1998 revisorforeningerne og de kommunale revisionsorganer til at deltage i et nyt udredningsarbejde vedrørende modelinstruksen.

Rigsrevisor anførte bl.a.:

”I ”§ 4-publikationen”, s. 13, var der redegjort for den praksis, der havde udviklet sig med hensyn til, at Rigsrevisionen altid sender nye instrukser til høring hos samarbejdspartnerne i de kommunale revisionsorganer og i de private revisororganisationer, forinden den udtaler sig efter rigsrevisorlovens § 10, stk. 2. Dette er væsentligt for at sikre en høj kvalitet, men det har vist sig at være særdeles ressourcebelastende på grund af mængden og vanskeligt, fordi de frister, som tilskudsyderne sætter, ofte er utroligt korte. Det bør drøftes, om denne procedure kan ændres, så den for alle parter får et mere tilfredsstillende forløb.

Det kan endvidere drøftes, om standardinstruksen bør have endnu en modernisering, herunder så ”Erklæringsbekendtgørelsen” bliver taget i betragtning, så de erklæringer, som revisorerne skal afgive, i højere grad ligner dem de er vant til at afgive, uden at de får mindre værdi for Rigsrevisionen og tilskudsyder.

Det trænger sig endvidere mere og mere på at få etableret en standardisering af, hvilke afvigelser det giver anledning til, når der er tale om mindre tilskud, projekttilskud e.l. Det kunne med andre ord formentlig være hensigtsmæssigt, såfremt vi i fællesskab kunne foreslå en standard for, hvordan der skal forholdes med revisorvalg, forvaltningsrevision og rapportering i relation til tilskud, hvis karakter eller samlede størrelse tilsiger at ressourceforbruget til revision mv. bør begrænses”.

Udvalget fik herefter til opgave at fremkomme med forslag til ændring af den nuværende modelinstruks for § 4-området samt at udarbejde nye standardinstrukser på særlige områder, hvor der måtte være behov herfor.

3. I udredningsarbejdet har følgende deltaget:

Afdelingschef Morten Levvysohn, Rigsrevisionen (formand)
Kontorchef Vibeke Andersen, Rigsrevisionen
Direktør Henning Jacobsen, Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962
Kontorchef Tommy Jacobsen, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune
Statsautoriseret revisor Søren Jensen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
Registreret revisor Arne Stage Petersen, Foreningen Registrerede Revisorer FRR
Direktør Michael Rasmussen, Kommunernes Revisionsafdeling.
Sekretariatsfunktionerne er blevet varetaget af specialkonsulent Pia Palm og fuldmægtig Wilfred Christensen, Rigsrevisionen.

Det første møde fandt sted i august 1998, og der har været afholdt i alt 5 møder.

Udvalgets rapport har afslutningsvis været forelagt for de organisationer mv., der var repræsenteret i udvalget. Rigsrevisionen har tillige på et møde drøftet rapporten med udvalgte ministerier.

4. Udvalget har afgrænset udredningsarbejdet, så spørgsmål vedrørende interne revisioner (området for rigsrevisorlovens § 2, jf. § 9) og særligt lovregulerede områder, fx

revision af tilskud fra EU (strukturfondene), revision af kommunale regnskaber på visse dele af det sociale område o.l., ikke er blevet behandlet. I det omfang særlige regler på disse områder ikke er til hinder herfor, kan udvalgets forslag dog også anvendes her. Udvalget har ikke behandlet ”Vejledning i praktisk forvaltningsrevision” optrykt i 1993-publikationen. Med de modifikationer, der fremgår af denne betænkning, kan der dog stadig henvises til denne publikation for vejledning om praktisk forvaltningsrevision. Den kan ses på Rigsrevisionens hjemmeside på Internettet (Internetadresse: www.rigsrevisionen.dk).

II. Resumé

5. Udvalget har taget udgangspunkt i, at begrebet god offentlig revisionskik forudsætter en afgrænsning af ansvaret mellem tilskudsyder, tilskudsmodtagers ledelse og dennes revisor.

Tilskudsyder har ansvaret for, at tilskudsordningen får den ønskede virkning. Det påhviler derfor tilskudsyder at operationalisere de mål, der er fastsat i retsgrundlaget, og at opstille generelle succeskriterier for hele tilskudsordningen. For det enkelte tilskud må tilskudsyder fastsætte konkrete resultatmål og krav til tilskudsmodtagers rapportering om opfyldelsen af resultatmålene.

Hvad angår tilskudsmodtager har ledelsen ansvaret for og opgaven med forvaltning samt regnskabsaflæggelse mv.

Revisor skal foretage en vurdering af, hvorledes institutionens ledelse har varetaget opgaven.

6. Det er herefter udvalgets opfattelse, at det ved udformningen af regnskabs- og revisionsinstrukser bør tilstræbes, at revisor kan basere sit arbejde på oplysninger tilvejebragt af tilskudsmodtager. På denne måde kan tilskudsyder bedst og billigst få sikkerhed for, at den tilsigtede effekt af en given tilskudsordning opnås. Det er derfor vigtigt, at tilskudsyder i en selvstændig administrations- og regnskabsinstruks eller i tilsagnsskrivelsen opstiller specifikke krav til rapporteringen fra tilskudsmodtager. Det gælder såvel krav til opstilling af regnskaber og anden økonomisk information som krav til rapportering om faglige resultater. Regnskab og rapportering om opfyldelsen af resultatmålene (resultatoplysninger) bør være forsynet med ledelsens erklæring om oplysningernes rigtighed.

7. Udvalget har fundet, at det vil være hensigtsmæssigt dels at ajourføre den eksisterende modelinstruks, som herefter målrettes til revision af driftstilskud, dels at udforme en særlig modelinstruks for projektilskud.

Det er udvalgets opfattelse, at de 2 modelinstrukser med de ledsagende bemærkninger bør kunne dække de fleste tilfælde af tilskudsrevision. Af hensyn til enkelhed og klarhed har udvalget valgt ikke at beskrive mulige undtagelsessituationer. Ved udformning af konkrete instrukser, hvor der gør

sig særlige forhold gældende, kan der derfor ske nødvendige fravigelser fra modelinstrukserne, jf. dog pkt. 18.

8. Modelinstruksens krav til rapportering bør som udgangspunkt følge de krav, der stilles til de privatpraktiserende revisorer ifølge erklæringsbekendtgørelsen (Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 90 af 22. februar 1996 om statsautoriserede og registrerede revisors erklæringer mv.). På den anden side indebærer de særlige forhold ved tilskudsrevision – herunder kravet om forvaltningsrevision – nogle forskelle. Udvalget har tilstræbt at nyformulere kravene til revisors rapportering i modelinstruksernes § 7, så begge hensyn bedre tilgodeses.

9. Hvor der er tale om små tilskud, kan omkostningerne til revision beslaglægge en væsentlig del af tilskuddet, hvis der stilles uforholdsmæssigt store krav til revisionen. Udvalget har derfor overvejet muligheden for at indføre bagatelgrænser, der begrænser kravene til revisionens indhold, til revisors rapportering om den udførte revision og til revisors faglige kvalifikationer. Hensynet til at begrænse revisionsomkostningerne må dog afvejes med statens interesse i at sikre, at tilskuddene anvendes bedst muligt til de givne formål.

10. Løbende tilskud til institutioners samlede virksomhed (drift) udbetales sjældent med meget små beløb. Der er derfor ikke foreslået bagatelgrænser for revisionen af sådanne tilskud. Tilskudsyder har brug for dokumentation for, at mål/resultatkrav er nået, og at der er taget skyldige økonomiske hensyn. Tilskudsmodtager har ligesom tilskudsyder interesse i at dokumentere, at institutionens midler er anvendt bedst muligt til det givne formål.

11. Hvor der er tale om projektilskud, har udvalget fastsat en nedre grænse på 500.000 kr. for, hvornår der skal stilles krav om aflæggelse af et fuldt revideret projektrengskab.

12. Hvis tilskuddet (tilsagnet) udgør 500.000 kr. eller derover, skal tilskudsmodtager aflægge et projektrengskab revideret efter begrebet god offentlig revisionsskik.

Revisor skal efterprøve, om projektrengskabet er rigtigt (uden væsentlige fejl og mangler), om tilskudsbetinger-

ne er opfyldt, om tilskuddet er anvendt til projektets formål, om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed ved anvendelsen af tilskuddet, om tilskudsmodtagers ledelse har udarbejdet produktivitets- og effektivitetsanalyser/virksomhedsregnskaber, og om de oplysninger, som tilskudsmodtager har meddelt tilskudsyder om opfyldelsen af resultatkravene til projektet, er dokumenterede.

13. Revisionen af projekter, hvor tilskuddet (tilsagnet) udgør 500.000 kr. eller derover, skal udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor eller af et kommunalt revisionsorgan.

14. Ved revision af projekter under 500.000 kr. må tilskudsyder vurdere ud fra risikoforholdene, tilskudsordningens samlede væsentlighed, samlede udgifter til kontrol og revision, hvilken kontrol, der er mest forsvarlig og hensigtsmæssig.

Hvis det findes hensigtsmæssigt kan revisionen ske i henhold til modelinstruksen for projektilskud, som i givet fald kan lempes på forskellige punkter.

Fx kan der under beløbsgrænsen på 500.000 kr. anvendes ikke-uddannede (foreningsvalgte) revisorer, ligesom der kan slækkes på kravene til forvaltningsrevision og revisors rapportering. Det vil dog normalt være væsentligt at fastholde krav om, at revisionen omfatter, at revisor påser, at tilskuddet er brugt sparsommeligt efter formålet, samt at regnskabet er rigtigt dvs. uden væsentlige fejl og mangler.

Hvor der ikke stilles krav om aflæggelse af et revideret projektregnskab, må tilskudsyder på anden måde sikre sig, at tilskuddet anvendes økonomisk forsvarligt til det givne formål.

15. Udvalget har i betænkningen fremsat forslag til de nye modelinstrukser. I betænkningen er det anført, hvilke forskelle der er mellem den nye driftsinstruks og den hidtidige samt forskelle mellem drifts- og projektinstrukserne.

Ændringerne i driftsinstruksen består hovedsagelig i følgende:

I § 4 er det præciseret, hvori revisionsarbejdet består.

Revisor påser ved den afsluttende revision, at regnskabet er opstillet i overensstemmelse med gældende regler, hvilket forudsætter, at det pågældende ministerium fast-

sætter sådanne regler, normalt i en administrations- og regnskabsinstruks (bekendtgørelse). Det beror på konkrete omstændigheder, hvilke krav tilskudsyder fastsætter generelt i en administrations- og regnskabsinstruks, og hvilke krav der fastsættes fx i en tilsagns- og vilkårsskrivelse.

Bestemmelsen om forvaltningsrevision forudsætter, at tilskudsyder stiller krav til tilskudsmodtager om mål og resultater og om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet samt rapportering herom.

I § 5 er det tydeliggjort, at tilskudsmodtager har pligt til at forsyne revisor med den fornødne oplysninger til brug for udførelse af forvaltningsrevision, og det understreges, at oplysningspligten ikke kun gælder oplysninger af betydning for vurdering af selve regnskabet.

§ 6 er ændret, så straksindrapportering også skal ske, når tilskudsmodtagers levedygtighed mv. er usikker.

Endelig er hele instruksen på en række punkter moderniseret. Dette gælder særligt bestemmelsen i § 7 om rapportering, der som nævnt er bragt i bedre overensstemmelse med ”Erklæringsbekendtgørelsen” om revisors rapportering.

16. *I den ny modelinstruks for projekttilskud er revision, herunder rapportering, søgt tilpasset til omstændighederne ved projekttilskud, så opgaverne bliver mere konkrete, ligesom der er indført konkrete bagatelgrænser.*

Bestemmelsen i § 7 indebærer, at rapportering om den udførte revision af projekttilskud kan afgives i tilslutning til revisors påtegning på projektregnskabet.

Indholdet af afrapporteringen skal omfatte revisors vurdering og konklusion vedrørende de i § 4 nævnte forhold.

I bilag 1 og 2 er gengivet tekst til de nye modelinstrukser med et nyskrevet bemærkningssæt.

17. Med hensyn til fremgangsmåden ved høring i forbindelse med udstedelse af nye eller ændring af eksisterende revisionsinstrukser foreslås en ændring, så instruksudstedende myndigheder (ministerierne mfl.) fremover forinden fremsendelsen til Rigsrevisionen indhenter udtalelser om nye og ændrede instrukser direkte fra samarbejdspartnerne: Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR, Kommunernes Revisionsafdeling, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune og

Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962. De instruksudstedende myndigheder bør ved fremsendelsen til høring hos revisororganisationerne mv. give organisationerne en passende høringsfrist så vidt muligt på minimum 1 måned. Det følger af rigsrevisorlovens § 10, stk. 2, at Rigsrevisionen herefter skal have det endelige udkast forelagt til høring.

18. Udvalget har drøftet implementeringen af de nye modelinstrukser.

Det er udvalgets opfattelse, at eksisterende revisionsinstrukser ikke nødvendigvis bør ændres straks som følge af fremkomsten af de nye modelinstrukser, men at dette kan afvente et passende tidspunkt for ajourføring inden for de nærmeste år.

Det er udvalgets opfattelse, at der med forslagene til nye modelinstrukser er tilvejebragt et sådant grundlag for de instruksudstedende myndigheder, at afvigelser herfra normalt ikke bør forekomme, og at andre formuleringer i givet fald må motiveres klart og eksplicit.

III. Generelle overvejelser

A. God offentlig revisionsskik – udgangspunktet for krav om forvaltningsrevision

19. God offentlig revisionsskik er et begreb, der udtrykker forudsætningerne og betingelserne for udførelsen og indholdet af revision af statsregnskabet, offentlige institutioner mv. eller regnskaber for institutioner, virksomheder, hvor staten har ydet tilskud, garanti m.m. Rigsrevisionen har i samarbejde med de deltagende faglige samarbejdspartnere udarbejdet en vejledning (bilag 5) om begrebet, som er udsendt i november 1998.

20. Efter rigsrevisorlovens § 3 efterprøver revisionen, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med de meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis (finansiel revision). Endvidere foretages en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet (forvaltningsrevision).

Rigsrevisorlovens § 3 vedrører regnskaber omfattet af rigsrevisorlovens § 2, der omfatter statens regnskaber samt bl.a. regnskaber for institutioner mv., hvis udgifter mv. dækkes af statstilskud eller bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov etc. Bestemmelsen danner dog også sammen med rigsrevisorlovens § 6 udgangspunkt for de krav, der fra statens side må stilles til revisionen af institutioner på § 4-området.

21. Regnskaber for institutioner, virksomheder, kommuner etc. omfattet af rigsrevisorlovens §§ 4 og 5, revideres af private eller kommunale revisorer. Revisionen af dette område gennemføres for væsentlige tilskudsområders vedkommende med udgangspunkt i revisionsinstrukser (bekendtgørelser), udstedt af det tilskudsydende ministerium efter høring af bl.a. Rigsrevisionen, revisororganisationerne og de kommunale revisorer.

Rigsrevisionen kan direkte eller gennem vedkommende minister indkalde regnskaber til gennemgang. Ved gennemgangen i henhold til rigsrevisorlovens § 6 skal navnlig påses, at regnskabet er underkastet betryggende revision,

at vilkårene for tilskud mv. er opfyldt, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med givne bestemmelser, og at der i øvrigt er taget skyldige økonomiske hensyn.

Rigsrevisorloven angiver en overordnet ramme for indholdet i god offentlig revisionskik. Det nærmere indhold af revisionen har udviklet sig af den praksis, som er udviklet i Rigsrevisionen i samarbejdet med ministerier om udfærdigelse af revisionsinstrukser og i samarbejdet med revisorer, der reviderer offentlige regnskaber.

B. Fordeling af ansvar mellem tilskudsmodtager, revisor og tilskudsyder

22. Begrebet god offentlig revisionskik forudsætter en afgrænsning af ansvaret mellem tilskudsyder, tilskudsmodtagers ledelse og dennes revisor. Udgangspunktet er, at ledelsen har ansvaret for og opgaven med forvaltning samt regnskabsaflæggelse mv. Revisor skal foretage en vurdering af, hvorledes institutionens ledelse har varetaget opgaven.

23. Ved forvaltningen af tilskud har tilskudsyder ansvar for, at tilskudsordningen får den ønskede virkning og dermed opfylder det politiske mål. Det påhviler tilskudsyder at operationalisere de mål, der er fastsat i retsgrundlaget. Herunder bør der opstilles generelle succeskriterier for hele tilskudsordningen med henblik på at kunne vurdere, om ordningens tilsigtede samfundsmæssige effekt er nået. Og for det enkelte tilskud må der fastsættes konkrete resultatmål og krav til tilskudsmodtagers rapportering om opfyldelsen af resultatmålene. Det bør ske i en selvstændig instruks (bekendtgørelse), der indeholder krav til tilskudsmodtagers administration og regnskabsaflæggelse. Krav, der er individuelle for det enkelte tilskud, kan fremgå af tilsagns- og vilkårsskrivelsen til tilskudsmodtager.

Hertil kommer tilskudsyders kontrol- og tilsynsopgaver, som ikke er nærmere behandlet her.

24. Tilskudsmodtagers (ledelsens) ansvar og opgaver bør fastlægges i lovgivningen, vedtægter mv. Det bør heri understreges, at det er ledelsens ansvar at sikre, at mål, strategier og handlingsplaner foreligger, og at der foretages resultatopfølgning. Herunder har ledelsen ansvaret for at aflægge regnskab for anvendelsen af midlerne.

Ledelsen skal sikre, at der tages skyldige økonomiske hensyn.

Det er ledelsens ansvar at opbygge hensigtsmæssige administrative systemer og en hensigtsmæssig intern kontrol, der bl.a. skal sikre en god styring af økonomien, samt at love og andre regler overholdes.

Ledelsen identificerer og fastsætter hensigtsmæssige og fyldestgørende resultatmål.

Styringen omfatter resultatstyring, aktivitetsstyring, kapacitetsstyring og finansiell styring.

Ledelsen overvåger løbende opfyldelsen af kontrolmål, og iværksætter om nødvendigt de fornødne forholdsregler til sikring af driften og organisationens aktiviteter.

Det indebærer, at der skal tilrettelægges en forvaltning, der omfatter de nødvendige regnskabs- og økonomistyrings-systemer, herunder interne kontroller. Herefter kan der aflægges et rigtigt regnskab, dvs. uden væsentlige fejl og mangler. Endvidere udarbejdes årsberetninger mv., der dokumenterer, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med forudsætningerne, og at de tilsigtede resultater er opnået.

Hvor der ikke i lovgivningen mv. er fastsat fornødne retningslinjer for ledelsens ansvar og opgaver, forudsættes det, at tilskudsyder udarbejder en administrations- og regnskabsinstruks. Hvor det er hensigtsmæssigt, kan en regnskabsinstruks dække flere tilskudsordninger.

25. Det er revisors ansvar at planlægge og udføre revision, herunder gennemgå og vurdere, om ledelsen har opfyldt sine forpligtelser til at sikre, at der er taget skyldige økonomiske hensyn. Revisor skal tillige rapportere om den foretagne revision og om resultaterne heraf.

C. Anvendelse af ledelseserklæringer mv.

26. Udvalget har overvejet, om det er muligt i et vist omfang at anvende ledelseserklæringer og ledelsesudarbejdede produktivets- og effektivitetsopgørelser som grundlag for revisors arbejde, så revisor ikke selvstændigt skal foretage produktivets- og effektivitetsopgørelser mv. En mulighed er, at tilskudsmodtager udarbejder resultatanalyser eller eventuelt en beretning, der har form af et tilpasset virksomhedsregnskab. Endvidere kan der stilles krav om, at tilskudsmodtagers ledelse afgiver en redegørelse for, hvorledes der ved forvaltningen er udvist sparsommelig-

hed. Revisors opgave vil herefter være at forholde sig til materialet og vurdere pålideligheden af de data, der ligger til grund for ledelsens egne opgørelser og redegørelser samt ledelsens konklusioner.

Udvalget skal i den forbindelse bemærke, at det også er i tilskudsmodtagers egen interesse selv at evaluere sine resultater og at opgøre produktivitet og effektivitet. Opgørelserne kan også gøre det muligt for tilskudsyder at sammenligne forskellige tilskudsmodtagers resultater samt at foretage evaluering.

27. Det forekommer ikke sjældent, at revisor i revisionsinstrukser pålægges at udføre en række detaljerede kontroller, fx kontrol med overholdelsen af tilskudsbetingelser og kontrol af tilskudsgrundlag mv. I nogle tilfælde er der ikke tale om egentlig revision, men snarere om administrative kontrolopgaver, der som udgangspunkt bør udføres af tilskudsyder selv.

Når revisor pålægges disse opgaver, er det ofte ud fra en betragtning om, at det er arbejdsbesparende for tilskudsyder. Tilskudsyder må dog være opmærksom på, at revisors arbejde er omkostningskrævende, ligesom revisor ikke i alle tilfælde er nærmest til at vurdere forhold, der ikke er af regnskabsmæssig karakter. Tilskudsyder bør derfor nøje overveje, hvorledes nødvendige kontroller kan gennemføres bedst og billigst muligt og så vidt muligt undgå at revisor pålægges andre opgaver end de egentlige revisionsmæssige.

28. Det er udvalgets opfattelse, at det ved udformningen af regnskabs- og revisionsinstrukser bør tilstræbes, at revisor kan basere sit arbejde på oplysninger tilvejebragt af tilskudsmodtager. På denne måde kan udgifterne til revision begrænses, samtidig med at tilskudsyder bedst og billigst kan få sikkerhed for, at den tilsigtede effekt af en given tilskudsordning opnås. Det er derfor vigtigt, at tilskudsyder opstiller specifikke krav til rapporteringen fra tilskudsmodtager. Det gælder såvel krav til opstilling af regnskaber og anden økonomisk information som krav til rapportering om faglige resultater. Regnskab og resultatoplysninger bør være forsynet med ledelsens erklæring om oplysningernes rigtighed.

IV. Udvalgets overvejelser om nye modelinstrukser

A. Indledning

29. Som nævnt fik udvalget til opgave at fremkomme med forslag til ændring af den nuværende modelinstruks samt at udarbejde nye standardinstrukser på særlige områder, hvor der måtte være behov herfor.

Det er udvalgets opfattelse, at den nuværende modelinstruks som udgangspunkt har fungeret tilfredsstillende på området vedrørende revision af regnskaber for institutioner mv., der modtager løbende tilskud til den samlede drift. Imidlertid har udvalget overvejet, om fremkomsten af erklæringsbekendtgørelsen bør give anledning til ændringer. Endvidere har udvalget drøftet, om der bør anvendes faste beløbsgrænser (bagatelgrænser) ved fastsættelse af revisionskrav, samt om kravene til revisors arbejde på andre felter kan begrænses med henblik på effektivisering af revisors arbejde.

Udvalget har fundet, at det vil være hensigtsmæssigt dels at ajourføre den eksisterende modelinstruks, som herefter målrettes til revision af driftstilskud, dels at udforme en særlig modelinstruks for projekttilskud.

Afgrænsningen mellem de 2 modelinstrukser foretages som udgangspunkt således, at modellen for driftstilskud anvendes til revision af tilskud, der ydes til institutionens samlede virksomhed (drift). Modellen for projekttilskud, hvorved forstås tilskud til en opgave, der er afgrænset i tid, ressourcer, økonomi og kvalitet, og hvis resultat og afslutning kan opstilles og konstateres entydigt, er primært tænkt anvendt til revision af det afsluttende projektregnskab. Den kan dog eventuelt også i modificeret form anvendes ved revision af delregnskaber for projekter.

30. Udvalget har drøftet, om der herudover bør udarbejdes en særlig modelinstruks for tilfælde, hvor der ydes tilskud til drift af en mindre del, et særligt område eller særlige aktiviteter hos en tilskudsmodtager, der udarbejder regnskab og revideres efter andre regler. Det kan fx være årsregnskabsloven eller regler i instrukser, der følger af, at vedkommende modtager egentligt driftstilskud. Udvalget har fundet, at tilskudsyder bør tilstræbe at opstille mål og stille resultatkrav samt yde tilskuddet på basis af et budget.

I sådanne tilfælde bør instruksen for projektilskud kunne finde tilsvarende anvendelse. Kun når det undtagelsesvis ikke er muligt at opstille mål og resultatkrav samt at yde tilskuddet på basis af et budget, bør den almindelige drifts-tilskudsinstruks finde anvendelse. På den baggrund har udvalget ikke fundet anledning til at udarbejde en særskilt instruks for disse tilskud.

31. Det er udvalgets opfattelse, at de 2 modelinstrukser med de ledsagende bemærkninger bør kunne dække de fleste tilfælde af tilskudsrevision. Af hensyn til enkelhed og klarhed har udvalget valgt ikke at beskrive mulige undtagelsessituationer. Ved udformning af konkrete instrukser, hvor der gør sig særlige forhold gældende, kan der derfor ske nødvendige fravigelser fra modelinstrukserne, jf. dog pkt. 43 in fine.

B. Erklæringsbekendtgørelsen og den eksisterende modelinstruks

32. ”Erklæringsbekendtgørelsen” (Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 90 af 22. februar 1996 om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer mv.) trådte i kraft den 1. maj 1996. Samtidig ophævedes bekendtgørelse nr. 121 af 23. februar 1989 om revisorers påtegninger på regnskaber, bekendtgørelserne nr. 764 og 765 af 22. august 1994 om statsautoriserede og registrerede revisorers virksomhed.

Erklæringsbekendtgørelsen gælder umiddelbart for registrerede og statsautoriserede revisorer. Hvis reglerne ønskes taget i anvendelse for andre – fx visse kommunale revisionsorganer – må reglerne inkorporeres i revisionsinstruksen.

33. I erklæringsbekendtgørelsen er kravene til revisors påtegning ændret. Ifølge § 4 skal revisors påtegning på et revideret regnskab indeholde følgende punkter i fast rækkefølge: 1) en identifikation af det regnskab, der er revideret, 2) en omtale af, at det af bestyrelsen og direktionen eller et tilsvarende ledelsesorgan (ledelsen) eller af hvervgiveren udarbejdede regnskab er revideret, 3) en omtale af den udførte revision, 4) forbehold eller oplysning om at påtegningen er uden forbehold, 5) supplerende oplysninger, og 6) en konklusion om den udførte revision.

Det fremgår udtrykkeligt af § 19 i erklæringsbekendtgørelsen, at revisor skal føre en revisionsprotokol, hvis det er foreskrevet i lovgivningen eller i en virksomheds vedtægter, eller det i øvrigt ønskes af hvervgiver. Desuden fremgår det af § 19, at revisionsprotokollen ikke kan erstattes af andre meddelelser fx ”management-letters”, idet alle relevante forhold skal indføres i revisionsprotokollen. Endvidere fremgår det af § 19, stk. 2, at revisor efter at have foretaget revision – som mindstekrav – skal indføre oplysninger om hvilke revisionsarbejder, der er udført, samt oplysninger om væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende virksomhedens bogholderi, regnskabsvæsen eller intern kontrol.

Endelig fremgår det af § 19, stk. 6, at det i protokollatet til årsregnskabet skal oplyses, hvorvidt revisor opfylder lovgivningens habilitetsbestemmelser, samt om revisor har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om.

Der er i bekendtgørelsen opregnet de forhold, der indebærer, at der i revisionspåtegningen skal tages forbehold, bl.a. hvis regnskabet ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens eller eventuelle andre bestemmelser krav til regnskabsaflæggelsen.

Modelinstruksens krav til rapportering bør som udgangspunkt følge de krav, der stilles til de privatpraktiserende revisorer ifølge erklæringsbekendtgørelsen. På den anden side indebærer de særlige forhold ved tilskudsrevision – herunder kravet om forvaltningsrevision – nogle forskelle. Udvalget har tilstræbt at nyformulere kravene til revisors rapportering i modelinstruksens § 7, så begge hensyn bedre tilgodeses.

C. Bagatelgrænser

34. Modtagere af statslige tilskud bør aflægge et regnskab, der revideres i overensstemmelse med god offentlig revisionskik efter regler fastsat i en revisionsinstruks. Revisionen bør udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor eller af et kommunalt revisionsorgan, og rapportering om den udførte revision bør ske i en revisionspåtegning og i en revisionsprotokol.

Hvor der er tale om små tilskud, kan omkostningerne til revision imidlertid beslaglægge en væsentlig del af tilskuddet, hvis der stilles uforholdsmæssigt store krav til revisionen. Udvalget har derfor overvejet muligheden for at

indføre bagatelgrænser, der begrænser kravene til revisionens indhold, til revisors rapportering om den udførte revision og til revisors faglige kvalifikationer. Hensynet til at begrænse revisionsomkostningerne må dog afvejes med statens interesse i at sikre, at tilskuddene anvendes bedst muligt til de givne formål. Konflikt mellem disse hensyn vil især være aktuel, hvor det enkelte tilskud er af beskedent størrelse, mens tilskudsordningens samlede finanslovbevilling udgør et væsentligt beløb.

Driftstilskud

35. Det er efter udvalgets erfaring sjældent, at løbende tilskud til institutioners samlede virksomhed (drift) udbetales med meget små beløb. Udvalget har derfor ikke fundet anledning til at foreslå bagatelgrænser for revisionen af sådanne tilskud, heller ikke for udførelse af forvaltningsrevision. Udvalget har i den forbindelse også lagt vægt på, at institutioner, der modtager statstilskud til den løbende drift, typisk drives med andre mål for øje end økonomisk gevinst. Om sådanne ikke-økonomiske mål er nået, vil normalt ikke fremgå af regnskabet. Tilskudsyder har derfor brug for dokumentation for, at mål/resultatkrav er nået, og at der er taget skyldige økonomiske hensyn. Tilskudsmodtager har ligesom tilskudsyder interesse i at dokumentere, at institutionens midler er anvendt bedst muligt til det givne formål.

Efter udvalgets opfattelse bør kravene til revisionen altid fremgå af en revisionsinstruks, eventuelt en generel instruks omfattende flere enkeltinstitutioner.

Projekttilskud

36. Hvor der er tale om projekttilskud, bør der efter udvalgets opfattelse fastsættes en nedre grænse for, hvornår der skal stilles krav om aflæggelse af et fuldt revideret projektregnskab. Beløbsgrænsen bør fastsættes på grundlag af det afgivne tilsagn, som angiver statens samlede engagement i det enkelte projekt. Udvalget finder, at en nedre grænse på 500.000 kr. vil være acceptabel.

Hvor der ikke stilles krav om aflæggelse af et fuldt revideret projektregnskab, dvs. når tilsagnet er under 500.000 kr., må tilskudsyder på anden måde sikre sig, at

tilskuddet anvendes økonomisk forsvarligt til det givne formål.

Tilskudsyder må ud fra den konkrete tilskudsordnings samlede risiko og væsentlighed vurdere, hvilken kontrol der er mest forsvarlig og hensigtsmæssig, henset til de samlede udgifter til kontrol og revision. Kontrollen kan fx ske ved, at tilskudsyder indkalder og gennemgår projektregnskabet med tilhørende ledelseserklæring fra tilskudsmodtager. Tilskudsyder bør i sådanne tilfælde altid forbeholde sig ret til at indkalde grunddokumentation for de afholdte udgifter. Der kan også ske revision i henhold til modelinstruksen for projektilskud, som i givet fald kan lempes på forskellige punkter.

Fx kan der under beløbsgrænsen på 500.000 kr. anvendes ikke-faguddannede (foreningsvalgte) revisorer, ligesom der kan slækkes på kravene til forvaltningsrevision og revisors rapportering. Det vil dog normalt være væsentligt at fastholde krav om, at revisionen omfatter, at revisor skal påse, at regnskabet er rigtigt dvs. uden væsentlige fejl og mangler, og at midlerne er anvendt sparsommeligt til det givne formål.

I den model for revisionsbestemmelser for tilskudsmodtagere, som fremgår af Finansministeriets publikation "Forvaltning af tilskud" (maj 1996), s. 63, var der fastsat en grænse på 100.000 kr., hvorunder der ikke skulle udføres revision.

Udvalget finder ikke, at der generelt kan peges på en sådan fast bagatelgrænse, men tilskudsyder må som nævnt i det enkelte tilfælde vurdere, hvordan revision og kontrol mest forsvarligt og hensigtsmæssigt kan tilrettelægges. Udvalget har derfor kun peget på, at der, når tilsagnet for projektilskud er 500.000 kr. eller mere, bør udføres fuld revision efter modelinstruksen.

37. Hvis revisionen udføres af tilskudsmodtagers sædvanlige revisor, der ikke er faguddannet, skal revisor opfylde almindelige habilitetskrav, dvs. at der ikke må foreligge omstændigheder, der er egnede til at vække tvivl om vedkommendes uafhængighed (jf. principperne i lov om statsautoriserede revisorer, § 13, og lov om registrerede revisorer, § 7).

38. For projekttilskud på 500.000 kr. eller mere gælder, at revisor skal forsyne projektreghnskabet med en revisionspåtegning/-erklæring, jf. pkt. 41. Herudover skal revisor afgive en beretning om det udførte revisionsarbejde samt revisors vurdering og konklusion, særligt om tilskudsmodtagers erklæring om opfyldelse af de opstillede resultatkrav og eventuelle produktivitets- og effektivitetsanalyser. Beretningen kan afgives i tilslutning til påtegningen eller i en særskilt revisionsprotokol.

Kravene til revisionen bør efter udvalgets opfattelse fremgå af en revisionsinstruks, eventuelt en generel instruks omfattende flere små tilskudsområder. Hvor projekttilskud gives til institutioner, hvis årsregnskab revideres efter en revisionsinstruks udstedt af en statslig myndighed, bør tilskudsyder nøje overveje, i hvilket omfang denne instruks kan træde i stedet for særlige bestemmelser om revision af projekttilskuddet. Tilskudsyder bør dog altid sikre sig særskilt rapportering om opfyldelse af projektets resultatmål mv. fra tilskudsmodtagers ledelse.

Tilsvarende gælder for projekttilskud under 500.000 kr., hvor tilskudsyder finder anledning hertil.

D. Ajourført modelinstruks for revision af tilskud til institutioners samlede virksomhed (drift)

39. Udvalget har på baggrund af sine overvejelser, jf. kap. III og IV, A-C, fundet det hensigtsmæssigt at foretage en gennemgang af den nuværende modelinstruks og at opstille forslag til ændringer hertil samt at knytte bemærkninger til ændringerne i de enkelte bestemmelser, jf. nedenfor.

Gennemgang af den nuværende modelinstruks

Ad overskriften

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
Vejledende retningslinjer for udarbejdelse af revisionsinstruks for revisorer ved institutioner, foreninger, fonde mv., der er omfattet af rigsrevisorlovens (lovbekendtgørelse nr. 489 af 24. juni 1991) § 4.	Vejledende retningslinjer for udarbejdelse af revisionsinstruks for revisorer ved institutioner, foreninger, fonde mv., der er omfattet af rigsrevisorlovens § 4 (lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997), og som løbende modtager tilskud til sin samlede virksomhed (drift).
Bemærkninger:	
Den ændrede overskrift er en konsekvens af, at der er behov for en særskilt modelinstruks for institutioner mv., der ydes tilskud til den samlede drift. Der er ofte tale om institutioner, hvis formål og virke er lovhjemlet. Henvisningen til rigsrevisorloven er ajourført.	

Ad indledningsbestemmelsen

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
Revisionsinstruks for revisor ved..... Nærværende instruks, der omfatter revisionen af regnskaberne for institutionens samlede virksomhed samt øvrige kontrolopgaver, er udstedt med hjemmel i.....	Ingen.

Ad § 1

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
§ 1. Revisionen udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor, af Kommunernes Revisionsafdeling, af Direktoratet for Stadens Revision eller af andre kommunale revisionsorganer.	§ 1. Revisionen udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor, af Kommunernes Revisionsafdeling, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune eller af andre kommunale revisionsorganer. <i>Stk. 2.</i> I tilfælde af revisorskift skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til fratrædelsen.
Bemærkninger:	
Den nye bestemmelse i stk. 2 om tiltrædende og fratrædende revisor svarer til den tilsvarende bestemmelse i årsregnskabslovens § 61 e, stk. 4. Det er herefter kutyme blandt professionelle revisorer at rette henvendelse til den fratrædende revisor ved revisorskift.	

Ad § 2

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
<p>§ 2. Revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som dette begreb er fastlagt i § 3 i lov om revisionen af statens regnskaber m.m. (lovbekendtgørelse nr. 489 af 24. juni 1991).</p> <p>Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Der foretages endvidere en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og ved driften af de institutioner (virksomheder), der er omfattet af regnskabet.</p>	<p>§ 2. Revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som dette begreb er fastlagt i § 3 i lov om revisionen af statens regnskaber m.m. (lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997) og nærmere præciseret i stk. 2 og §§ 3-7.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Der foretages endvidere en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler, og ved driften af de institutioner, der er omfattet af regnskabet.</p>
Bemærkninger:	
Henvisningen til rigsrevisorloven er ajourført.	

Ad § 3

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
<p>§ 3. Revisionen kan udføres ved stikprøvevise undersøgelser. Revisionens omfang afhænger af institutionens (virksomhedens) administrative struktur og forretningsgange, herunder den interne kontrol og andre forhold af betydning for regnskabsaflæggelsen.</p>	<p>§ 3. Revisionens omfang afhænger af institutionens administrative struktur og forretningsgange, herunder den interne kontrol og andre forhold af betydning for regnskabsaflæggelsen.</p>
Bemærkninger:	
Bestemmelsen om, at revisionen kan udføres ved stikprøvevise undersøgelser, er flyttet til § 4.	

Ad § 4

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
<p>§ 4. Der foretages sædvanligvis revision i årets løb. Revisor foretager mindst én gang årligt et uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn. Som led i revisionen, jf. § 3, undersøger revisor de eksisterende forretningsgange, herunder forretningsgangene vedrørende registrering af tilskudsudløsende faktorer, med henblik på at påse, om den interne kontrol er betryggende.</p>	<p>§ 4. Der foretages sædvanligvis revision i årets løb. Som led i revisionen undersøger revisor de eksisterende forretningsgange, herunder forretningsgangene vedrørende registrering af tilskudsudløsende faktorer, med henblik på at påse, om den interne kontrol er betryggende. Ud over systemrevision udfører revisor i nødvendigt omfang substansrevision. Revisionen udføres som udgangspunkt ved stikprøvevis undersøgelse. Uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn indgår i revisionen.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Ved den afsluttende revision påses det, at årsregnskabet er opstillet i overensstemmelse med de regler, der er fastsat herfor i ministeriets administrations- og regnskabsinstruks (bekendtgørelse nr.), og at det ikke indeholder væsentlige fejl eller mangler, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis.</p> <p><i>Stk. 3.</i> Ved forvaltningsrevisionen undersøges det, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved tilskudsmodtagers forvaltning. Revisionen udføres med udgangspunkt i tilskudsmodtagers rapportering til tilskudsyder om mål og opnåede resultater samt om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.</p>

Bemærkninger:

Nyformuleringen af bestemmelsen tilsigter at præcisere, hvori revisionsarbejdet består, og er samtidig udtryk for en modernisering og bedre afbalancering af revisors opgaver.

De nye bestemmelser i stk. 2 og 3, der må ses i sammenhæng med stk.1, fastslår, at revisionen omfatter revision i årets løb, herunder system- og substansrevision, revision af årsregnskabet og forvaltningsrevision.

Bestemmelsen i stk. 2 om, at revisor ved den afsluttende revision påser, at regnskabet er opstillet i overensstemmelse med gældende regler, forudsætter, at det pågældende ministerium fastsætter sådanne regler, normalt i en administrations- og regnskabsinstruks (bekendtgørelse).

Bestemmelsen om forvaltningsrevision i stk. 3 forudsætter, at tilskudsyder stiller krav til tilskudsmodtager om mål og resultater og om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet samt rapportering herom.

Det beror på konkrete omstændigheder, hvilke krav tilskudsyder fastsætter generelt i en administration- og regnskabsinstruks, og hvilke krav der fastsættes fx i en tilsagns- og vilkårsskrivelse.

Ad § 5

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
<p>§ 5. Institutionen (virksomheden) skal give revisor de oplysninger, som må anses af betydning for bedømmelsen af institutionens (virksomhedens) regnskab. Institutionen (virksomheden) skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige, og skal sørge for, at revisor får de oplysninger og den bistand, som revisor anser for nødvendig for udførelsen af sit hverv.</p>	<p>§ 5. Institutionen skal give revisor de oplysninger, som må anses af betydning for bedømmelsen af institutionens regnskab samt for revisors vurdering af forvaltningen, herunder mål og opnåede resultater. Institutionen skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige, og skal sørge for, at revisor får de oplysninger og den bistand, som revisor anser for nødvendig for udførelsen af sit hverv.</p>
Bemærkninger:	
<p>I første punkt er der tilføjet en ny bestemmelse om oplysninger til brug for revisors vurdering af forvaltningen samt mål og opnåede resultater. Bestemmelsen sigter på at tydeliggøre ledelsens pligt til at forsyne revisor med de fornødne oplysninger til brug for udførelse af forvaltningsrevision, jf. § 2 og § 4, samt at understrege, at oplysningspligten ikke kun gælder oplysninger af betydning for vurdering af selve regnskabet.</p>	

Ad § 6

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
<p>§ 6. Bliver revisor opmærksom på lovovertrædelser eller tilsidesættelser af forskrifter af væsentlig betydning i forbindelse med midlernes forvaltning, påhviler det revisor straks at give institutionen (virksomheden) meddelelse derom, samt påse, at institutionen (virksomheden) inden 3 uger giver tilskudsyder meddelelse herom. I modsat fald er det revisors pligt at orientere tilskudsyder. Revisors bemærkninger indsendes sammen med meddelelsen.</p>	<p>§ 6. Bliver revisor opmærksom på lovovertrædelser eller tilsidesættelser af forskrifter af væsentlig betydning i forbindelse med midlernes forvaltning, påhviler det revisor straks at give institutionen meddelelse derom, samt påse, at institutionen inden 3 uger giver tilskudsyder meddelelse herom. I modsat fald er det revisors pligt at orientere tilskudsyder. Revisors bemærkninger indsendes sammen med meddelelsen.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Det samme gælder, hvis revisor under sin revision eller på anden måde bliver opmærksom på, at fortsættelse af driften er usikker af økonomiske eller andre grunde.</p>
Bemærkninger:	
<p>Den nye bestemmelse i stk. 2 er medtaget for at tydeliggøre vigtigheden af straksrapportering om problematiske forhold i relation til, om tilskudsmodtager er en "going concern".</p>	

Ad § 7

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
<p>§ 7. Revisor fører en revisionsprotokol. I revisionsprotokollen indføres beretning om, hvilket revisionsarbejde, der er udført, samt alle væsentlige forhold, der har givet anledning til bemærkninger.</p> <p>Specielt oplyses om revisors undersøgelse af samt vurdering og konklusioner vedrørende institutionens interne kontrol og registreringssystemer, institutionens formål (navnlig om dispositioner uden for formålet), sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.</p> <p>Ved revisionen af årsregnskabet indføres beretning om den udførte revision, herunder:</p> <ul style="list-style-type: none"> • om revisor opfylder de i lovgivningen indeholdte habilitetsbetingelser, • om revisor under sin revision har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, • om revisor anser regnskabet for aflagt efter lovgivningens og vedtægternes krav til regnskabsaflæggelsen, • om statsstøtten er anvendt i overensstemmelse med de givne vilkår, og refusion samt tilskudsgrundlaget er opgjort i overensstemmelse med gældende regler. <p>I revisionsprotokollen indføres endvidere oplysninger om særlige kontrolarbejder, afgivelse af særlige beretninger, rådgivning eller assistance.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Det reviderede regnskab forsynes med en påtegning, hvoraf skal fremgå, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i denne instruks. Forbehold skal fremgå af påtegningen.</p> <p><i>Stk. 3.</i> Genpart af årets revisionsprotokollater indsendes af institutionen (virksomheden) til tilskudsyderen med det påtegnede årsregnskab.</p>	<p>§ 7. Det reviderede årsregnskab forsynes med en revisionspåtegning, hvoraf skal fremgå, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i denne instruks. Forbehold skal fremgå af påtegningen.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Revisor skal føre en revisionsprotokol.</p> <p><i>Stk. 3.</i> I protokollen skal der indføres oplysninger om:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. hvilke revisionsarbejder der er udført og resultatet heraf, samt 2. væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende institutionens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol. <p>Revisor skal endvidere redegøre for den udførte forvaltningsrevision. Specielt oplyses om revisors undersøgelse af samt vurdering og konklusioner vedrørende sparsommelighed, produktivitet og effektivitet samt om dispositioner uden for institutionens formål.</p> <p>Det skal i protokollatet til årsregnskabet oplyses:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hvorvidt revisor opfylder lovgivningens habilitetsbestemmelser, • hvorvidt revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, • hvorvidt revisionen har givet anledning til bemærkninger med hensyn til, om statsstøtten er anvendt i overensstemmelse med de givne vilkår, samt • hvorvidt revisionen har givet anledning til bemærkninger med hensyn til, om refusion og tilskudsgrundlag er opgjort i overensstemmelse med gældende regler. <p>I revisionsprotokollen indføres endvidere oplysninger om særlige rapporter eller erklæringer, afgivelse af særlige beretninger, rådgivning og assistance.</p> <p><i>Stk. 4.</i> Genpart af revisionsprotokollater indsendes af institutionen til tilskudsyder sammen med det påtegnede årsregnskab.</p>

Bemærkninger:
Den ændrede affattelse af bestemmelsen er væsentligst af redaktionel karakter og tager sigte på en modernisering og bedre overensstemmelse med "Erklæringsbekendtgørelsen" om revisors rapportering. Bl.a. er det fundet naturligt, at krav til påtegningen nævnes først.

Ad § 8

Nuværende formulering:	Forslag til ændringer:
§ 8. Nærværende instruks træder i kraft den.....med virkning for..... Samtidig ophæves instruks af.....	Ingen.

40. I bilag 1 er optrykt forslaget til modelinstruks med bemærkninger af mere blivende karakter.

I bilag 3 er der optrykt et eksempel på, hvorledes en ("blank") revisionspåtegning på et årsregnskab kan udformes.

E. Ny modelinstruks for revision af projektilskud

41. Udvalget har som nævnt i kap. III fundet, at det var påkrævet at udarbejde en ny modelinstruks for revision af projektilskud mv. Udvalgets forslag til en sådan modelinstruks gengives nedenfor, med bemærkninger om de punkter, hvor instruksens afviger fra den nye instruks om revision af tilskud til institutioners samlede virksomhed (drift):

Ny modelinstruks for revision af projektilskud mv.

Ad indledningsbestemmelsen

Ny modelinstruks for driftstilskud:	Ny modelinstruks for projektilskud:
Revisionsinstruks for revisor ved..... Nærværende instruks, der omfatter revisionen af regnskaberne for institutionens samlede virksomhed samt øvrige kontrolopgaver, er udstedt med hjemmel i.....	Revisionsinstruks for revision af regnskaber for projektilskud på 500.000 kr. eller derover ydet i henhold til lov nr. ... Instruksens er udstedt med hjemmel i lov nr. ...
Bemærkninger:	
For projektilskud er indført en minimumsgrænse på 500.000 kr. for aflæggelse af revideret regnskab. Ved tilskud herunder vurderer tilskudsyder, hvordan den samlede kontrol skal tilrettelægges ud fra risikoforholdene, tilskudsordningens samlede væsentlighed og samlede udgifter til kontrol og revision. Kravene til revision vil i givet fald kunne lempes på forskellige punkter. Fx kan der anvendes ikke-faguddannede (foreningsvalgte) revisorer, ligesom der kan slækkes på kravene til forvaltningsrevision og revisors rapportering. Det vil dog normalt være væsentligt at fastholde krav om, at revisionen omfatter, at revisor påser, at tilskuddet er brugt sparsommeligt efter formålet, samt at regnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler.	

Ny modelinstruks for driftstilskud:	Ny modelinstruks for projektilskud:
§ 1. Revisionen udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor, af Kommunernes Revisionsafdeling, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune eller af andre kommunale revisionsorganer. <i>Stk. 2.</i> I tilfælde af revisorskift skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til fratrædelsen.	§ 1. Revisionen udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor, af Kommunernes Revisionsafdeling, af Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune eller andre kommunale revisionsorganer. <i>Stk. 2.</i> I tilfælde af revisorskift i projektperioden skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til fratrædelsen.
Bemærkninger:	
Ingen.	

Ny modelinstruks for driftstilskud:	Ny modelinstruks for projekttilskud:
<p>§ 2. Revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som dette begreb er fastlagt i § 3 i lov om revisionen af statens regnskaber m.m. (lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997) og nærmere præciseret i stk. 2 og §§ 3-7.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Der foretages endvidere en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler, og ved driften af de institutioner, der er omfattet af regnskabet.</p>	<p>§ 2. Revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som dette begreb er fastlagt i § 3 i lov om revisionen af statens regnskaber mv. (lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997) og nærmere præciseret i stk. 2 og §§ 3-7.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Ved revisionen efterprøves, om projektreghskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter, samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Der foretages endvidere en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler, der er omfattet af projektreghskabet.</p>
Bemærkninger:	
Bestemmelsen svarer til § 2 i modelinstruksen for driftstilskud.	

Ny modelinstruks for driftstilskud:	Ny modelinstruks for projekttilskud:
<p>§ 3. Revisionens omfang afhænger af institutionens administrative struktur og forretningsgange, herunder den interne kontrol og andre forhold af betydning for regnskabsaflæggelsen.</p>	<p>§ 3. Revisionens omfang afhænger af tilskudsmodtagers administrative struktur og forretningsgange, herunder den interne kontrol og andre forhold af betydning for regnskabsaflæggelsen. Desuden har tilskuddets (tilsagnets) størrelse betydning for revisionens omfang.</p>
Bemærkninger:	
I bestemmelsen er det præciseret, at revisionens omfang ved projekttilskud også afhænger af tilsagnets størrelse. Dette uddybes i § 4 om revisors opgaver.	

Ny modelinstruks for driftstilskud:	Ny modelinstruks for projektilskud:
<p>§ 4. Der foretages sædvanligvis revision i årets løb. Som led i revisionen undersøger revisor de eksisterende forretningsgange, herunder forretningsgangene vedrørende registrering af tilskudsudløsende faktorer, med henblik på at påse, om den interne kontrol er betryggende. Ud over systemrevision udfører revisor i nødvendigt omfang substansrevision. Revisionen udføres som udgangspunkt ved stikprøvevise undersøgelser. Uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn indgår i revisionen.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Ved den afsluttende revision påses det, at årsregnskabet er opstillet i overensstemmelse med de regler, der er fastsat herfor i ministeriets administrations- og regnskabsinstruks (bekendtgørelse nr.), og at det ikke indeholder væsentlige fejl eller mangler, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis.</p> <p><i>Stk. 3.</i> Ved forvaltningsrevisionen undersøges det, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved tilskudsmodtagers forvaltning. Revisionen udføres med udgangspunkt i tilskudsmodtagers rapportering til tilskudsyder om mål og opnåede resultater samt om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.</p>	<p>§ 4. Ved revisionen skal revisor efterprøve:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Om projektregnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler 2. Om tilskudsbetingelserne er opfyldt, herunder bestemmelserne i ministeriets administrations- og regnskabsinstruks (bekendtgørelse nr.) 3. Om tilskuddet er anvendt til formålet 4. Om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed 5. Om de oplysninger, som tilskudsmodtager har meddelt tilskudsyder om opfyldelsen af resultatkravene, er dokumenterede 6. Om tilskudsmodtagers ledelse har udarbejdet de produktivets- og effektivitetsanalyser/virksomhedsregnskab, som tilskudsyder har foreskrevet, samt at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige. <p><i>Stk. 2.</i> Revisionen udføres ved stikprøvevise undersøgelser.</p>
Bemærkninger:	
<p>Bestemmelsen, der beskriver revisionens indhold og omfang ved projektilskud, begrænser i modsætning til modelinstruksen for driftstilskud revisionens indhold til efterprøvelse af 6 forhold for derved at undgå uforholdsmæssigt store udgifter til revision. Hvor tilskudsyder konkret vurderer, at ikke alle 6 forhold er relevante kan disse yderligere begrænses.</p>	

Ny modelinstruks for driftstilskud:	Ny modelinstruks for projekttilskud:
<p>§ 5. Institutionen skal give revisor de oplysninger, som må anses af betydning for bedømmelsen af institutionens regnskab samt for revisors vurdering af forvaltningen, herunder mål og opnåede resultater. Institutionen skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige, og skal sørge for, at revisor får de oplysninger og den bistand, som revisor anser for nødvendig for udførelsen af sit hverv.</p>	<p>§ 5. Tilskudsmodtager skal give revisor de oplysninger, som må anses af betydning for bedømmelsen af projektregnskabet samt for revisors vurdering af forvaltningen, herunder mål og opnåede resultater. Tilskudsmodtager skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige og skal sørge for, at revisor får de oplysninger og den bistand, som revisor anser for nødvendig for udførelsen af sit hverv.</p>
Bemærkninger	
Bestemmelsen svarer til § 5 i modelinstruksen for driftstilskud, men er affattet med henblik på projekttilskud ("projektregnskab").	

Ny modelinstruks for driftstilskud:	Ny modelinstruks for projekttilskud:
<p>§ 6. Bliver revisor opmærksom på lovovertrædelser eller tilsidesættelser af forskrifter af væsentlig betydning i forbindelse med midlernes forvaltning, påhviler det revisor straks at give institutionen meddelelse herom, samt påse, at institutionen inden 3 uger giver tilskudsyder meddelelse herom. I modsat fald er det revisors pligt at orientere tilskudsyder. Revisors bemærkninger indsendes sammen med meddelelsen.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Det samme gælder, hvis revisor under sin revision eller på anden måde bliver opmærksom på, at fortsættelse af driften er usikker af økonomiske eller andre grunde.</p>	<p>§ 6. Bliver revisor opmærksom på lovovertrædelser eller tilsidesættelser af forskrifter af væsentlig betydning i forbindelse med midlernes forvaltning, påhviler det revisor straks at give tilskudsmodtager meddelelse herom, samt at påse, at tilskudsmodtagers ledelse inden 3 uger giver tilskudsyder meddelelse herom. I modsat fald er det revisors pligt at orientere tilskudsyder. Revisors bemærkninger indsendes sammen med meddelelsen.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Det samme gælder, hvis revisor under sin revision eller på anden måde bliver opmærksom på, at projektets gennemførelse er usikker af økonomiske eller andre grunde.</p>
Bemærkninger:	
Bestemmelsen svarer til § 6 i modelinstruksen for driftstilskud, men er affattet med henblik på projekttilskud.	

Ny modelinstruks for driftstilskud:	Ny modelinstruks for projektilskud:
<p>§ 7. Det reviderede årsregnskab forsynes med en revisionspåtegning, hvoraf skal fremgå, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i denne instruks. Forbehold skal fremgå af påtegningen.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Revisor skal føre en revisionsprotokol.</p> <p><i>Stk. 3.</i> I protokollen skal der indføres oplysninger om:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. hvilke revisionsarbejder der er udført og resultatet heraf, samt 2. væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende institutionens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol. <p>Revisor skal endvidere redegøre for den udførte forvaltningsrevision. Specielt oplyses om revisors undersøgelse af samt vurdering og konklusioner vedrørende sparsommelighed, produktivitet og effektivitet samt om dispositioner uden for institutionens formål.</p> <p>Det skal i protokollatet til årsregnskabet oplyses:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hvorvidt revisor opfylder lovgivningens habilitetsbestemmelser, • hvorvidt revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, • hvorvidt revisionen har givet anledning til bemærkninger med hensyn til, om statsstøtten er anvendt i overensstemmelse med de givne vilkår, samt • hvorvidt revisionen har givet anledning til bemærkninger med hensyn til, om refusion og tilskudsgrundlag er opgjort i overensstemmelse med gældende regler. <p>I revisionsprotokollen indføres endvidere oplysninger om særlige rapporter eller erklæringer, afgivelse af særlige beretninger, rådgivning og assistance.</p> <p><i>Stk. 4.</i> Genpart af revisionsprotokollater indsendes af institutionen til tilskudsyder sammen med det påtegnede årsregnskab.</p>	<p>§ 7. Det reviderede projekregnskab forsynes med en påtegning, hvoraf det skal fremgå, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i denne instruks. Forbehold skal fremgå af påtegningen.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Revisor skal afgive en revisionsberetning med revisors vurdering og konklusion vedrørende den udførte revision, jf. § 4. Beretningen kan afgives i tilslutning til påtegningen eller i en revisionsprotokol.</p> <p><i>Stk. 3.</i> Genpart af revisionsberetningen indsendes af tilskudsmodtager til tilskudsyder sammen med det påtegnede projekregnskab.</p>

Bemærkninger:
Bestemmelsen i stk. 1 svarer til § 7, stk. 1 i modelinstruksen for driftstilskud. Revisors rapportering om den udførte revision af projekttilskud skal ikke nødvendigvis ske i en revisionsprotokol, men kan afgives i tilslutning til revisors påtegning på projektreghnskabet. Indholdet af afrapporteringen skal omfatte revisors vurdering og konklusion vedrørende de i § 4 nævnte forhold.

Ny modelinstruks for driftstilskud:	Ny modelinstruks for projekttilskud:
§ 8. Nærværende instruks træder i kraft den med virkning for ... Samtidig ophæves instruks af	§ 8. Nærværende instruks træder i kraft denmed virkning for Samtidig ophæves instruks af
Bemærkninger:	
Ingen.	

I bilag 2 er denne modelinstruks optrykt med bemærkninger af en mere blivende karakter.

I bilag 4a er optrykt et eksempel på, hvorledes en ("blank") revisionspåtegning på et projektreghnskab kan udformes.

Hvis projektmidlerne indgår i et regnskab, der i forvejen er underlagt revision i henhold til lov eller en revisionsinstruks udstedt af en statslig myndighed, kan der i stedet for et egentligt projektreghnskab udarbejdes en regnskabsopgørelse for projektet på grundlag af tilskudsmodtagers regnskab. I disse tilfælde forsynes regnskabsopgørelsen efter revisorpraksis med en revisorerklæring. Et eksempel på udformning af en sådan erklæring er medtaget i bilag 4b.

V. Udvalgets overvejelser om og forslag til ny høringsprocedure

42. Udvalget har drøftet fremgangsmåden ved høring i forbindelse med udstedelse af nye eller ændring af eksisterende revisionsinstrukser.

Efter rigsrevisorlovens § 10, stk. 2, skal Rigsrevisionen høres om udkast til revisionsinstrukser og ændringer af sådanne. I praksis har dette høringsarbejde været udført i samarbejde mellem de deltagende samarbejdspartnere. Rigsrevisionen har således videresendt udkast til nye eller ændrede revisionsinstrukser til udtalelse hos samarbejdspartnerne, forinden Rigsrevisionen afgav sin udtalelse.

Da ministerierne ofte ønsker høringssvar inden for meget snævre tidsfrister, har proceduren givet anledning til vanskeligheder.

43. Udvalget har drøftet forskellige muligheder for ændring af høringsproceduren. Udvalget finder, at de instruksudstedende myndigheder (ministerierne mfl.) fremover forinden fremsendelsen til Rigsrevisionen selv må indhente udtalelser om nye og ændrede instrukser direkte fra samarbejdspartnerne: Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR, Kommunernes Revisionsafdeling, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune og Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962. De instruksudstedende myndigheder bør ved fremsendelsen til høring hos revisororganisationerne mv. give organisationerne en passende høringsfrist, så vidt muligt på minimum 1 måned. Det følger af § 10, stk. 2, at Rigsrevisionen herefter skal have det endelige udkast forelagt til høring.

Udvalget har drøftet implementeringen af de nye modelinstrukser.

Det er udvalgets opfattelse, at eksisterende revisionsinstrukser ikke nødvendigvis bør ændres straks som følge af fremkomsten af de nye modelinstrukser, men at dette kan afvente et passende tidspunkt for ajourføring inden for de nærmeste år.

Det er udvalgets opfattelse, at der med forslagene til nye modelinstrukser er tilvejebragt et sådant grundlag for de instruksudstedende myndigheder, at afvigelser herfra normalt ikke bør forekomme, og at andre formuleringer i givet fald må motiveres klart og eksplicit.

Bilag 1

Ajourført modelinstruks for revision af tilskud til institutioners samlede virksomhed (drift) med bemærkninger

Vejledende retningslinjer for udarbejdelse af revisionsinstruks for revisorer ved institutioner, foreninger, fonde mv., der er omfattet af rigsrevisorlovens § 4 (lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997), og som modtager tilskud til sin samlede virksomhed (drift)

Revisionsinstruks for revisor ved.....
Nærværende instruks, der omfatter revisionen af regnskaberne for institutionens samlede virksomhed samt øvrige kontrolopgaver, er udstedt med hjemmel i

§ 1. Revisionen udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor, af Kommunernes Revisionsafdeling, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune eller af andre kommunale revisionsorganer.

Stk. 2. I tilfælde af revisorskift skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til fratrædelsen.

§ 2. Revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som dette begreb er fastlagt i § 3 i lov om revisionen af statens regnskaber m.m. (lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997) og nærmere præciseret i stk. 2 og §§ 3-7.

Stk. 2. Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Der foretages endvidere en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler, og ved driften af de institutioner, der er omfattet af regnskabet.

§ 3. Revisionens omfang afhænger af institutionens administrative struktur og forretningsgange, herunder den in-

terne kontrol og andre forhold af betydning for regnskabsaflæggelsen.

§ 4. Der foretages sædvanligvis revision i årets løb. Som led i revisionen undersøger revisor de eksisterende forretningsgange, herunder forretningsgangene vedrørende registrering af tilskudsudløsende faktorer, med henblik på at påse, om den interne kontrol er betryggende. Ud over systemrevision udfører revisor i nødvendigt omfang substansrevision. Revisionen udføres som udgangspunkt ved stikprøvevise undersøgelser. Uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn indgår i revisionen.

Stk. 2. Ved den afsluttende revision påses det, at årsregnskabet er opstillet i overensstemmelse med de regler, der er fastsat herfor i ministeriets administrations- og regnskabsinstruks (bekendtgørelse nr.), og at det ikke indeholder væsentlige fejl eller mangler, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Stk. 3. Ved forvaltningsrevisionen undersøges det, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved tilskudsmodtagers forvaltning. Revisionen udføres med udgangspunkt i tilskudsmodtagers rapportering til tilskudsyder om mål og opnåede resultater samt om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

§ 5. Institutionen skal give revisor de oplysninger, som må anses af betydning for bedømmelsen af institutionens regnskab samt for revisors vurdering af forvaltningen, herunder mål og opnåede resultater. Institutionen skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige, og skal sørge for, at revisor får de oplysninger og den bistand, som revisor anser for nødvendig for udførelsen af sit hverv.

§ 6. Bliver revisor opmærksom på lovovertrædelser eller tilsidesættelser af forskrifter af væsentlig betydning i forbindelse med midlernes forvaltning, påhviler det revisor straks at give institutionen meddelelse derom, samt påse, at institutionen inden 3 uger giver tilskudsyder meddelelse

herom. I modsat fald er det revisors pligt at orientere tilskudsyder. Revisors bemærkninger indsendes sammen med meddelelsen.

Stk. 2. Det samme gælder, hvis revisor under sin revision eller på anden måde bliver opmærksom på, at fortsættelse af driften er usikker af økonomiske eller andre grunde.

§ 7. Det reviderede årsregnskab forsynes med en revisionspåtegning, hvoraf skal fremgå, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i denne instruks. Forbehold skal fremgå af påtegningen.

Stk. 2. Revisor skal føre en revisionsprotokol.

Stk. 3. I protokollen skal der indføres oplysninger om:

1. hvilke revisionsarbejder der er udført og resultatet heraf, samt
2. væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende institutionens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol.

Revisor skal endvidere redegøre for den udførte forvaltningsrevision. Specielt oplyses om revisors undersøgelse af samt vurdering og konklusioner vedrørende sparsommelighed, produktivitet og effektivitet samt om dispositioner uden for institutionens formål.

Det skal i protokollatet til årsregnskabet oplyses:

- hvorvidt revisor opfylder lovgivningens habilitetsbestemmelser,
- hvorvidt revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om,
- hvorvidt revisionen har givet anledning til bemærkninger med hensyn til, om statsstøtten er anvendt i overensstemmelse med de givne vilkår, samt
- hvorvidt revisionen har givet anledning til bemærkninger med hensyn til, om refusion og tilskudsgrundlag er opgjort i overensstemmelse med gældende regler.

I revisionsprotokollen indføres endvidere oplysninger om særlige rapporter eller erklæringer, afgivelse af særlige betingelser, rådgivning og assistance.

Stk. 4. Genpart af revisionsprotokollater indsendes af institutionen til tilskudsyder sammen med det påtegnede årsregnskab.

§ 8. Nærværende instruks træder i kraft den med virkning for Samtidig ophæves instruks af

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser:

Ad overskriften

Modelinstruksen anvendes for institutioner mv., hvor der ydes statstilskud til den samlede virksomhed (drift). Der er ofte tale om institutioner mv., hvis formål og virke er lov hjemlet.

Ad indledningsbestemmelsen

Det er vigtigt at præcisere, hvilke regnskaber der er omfattet af revisionsinstruksen. Hjemmelen til at udstede en revisionsinstruks bør fremgå tydeligt.

Som hovedregel bør revisionsinstrukser udstedes i bekendtgørelsesform, jf. § 4-publikationen, 1993, s. 23f.

Ad § 1. Revisionen bør udføres af professionelle revisorer.

Bestemmelsen i stk. 2 om revisorskift svarer til den tilsvarende bestemmelse i årsregnskabslovens § 61 e, stk. 4.

Det bør fremgå af en administrations- og regnskabsinstruks, at tilskudsmodtager har pligt til at oplyse tilskudsyder om revisorskift.

Ad § 2. Kravet, om at revisionen udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, er nærmere forklaret i Rigsrevisionens vejledning fra november 1998 om "God offentlig revisionsskik".

I denne sammenhæng er udgangspunktet, at tilskudsyder opstiller generelle mål og succeskriterier samt resultatmål. Tilskudsmodtager har ansvaret for og opgaven med forvaltning samt regnskabsaflæggelse og resultatrapportering. Revisors ansvar og opgave bliver herefter at foretage

en vurdering af, hvorledes institutionens ledelse har varetaget opgaven.

Efter § 2 skal revisor bl.a. påse, om regnskabet er rigtigt. Heri ligger, at regnskabet er uden væsentlige fejl og mangler.

Ad § 3. Bestemmelsen tilsigter at lade revisor afgøre revisionens omfang ud fra de anførte kriterier.

Ad § 4. Bestemmelsen tilsigter at præcisere, hvori revisionsarbejdet består, og er samtidig udtryk for en modernisering og bedre afbalancering af revisors opgaver. Herefter udføres revision i årets løb, afsluttende revision og forvaltningsrevision. Uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn indgår i revisionen. Såfremt der på grund af særlige forhold ikke er udført uanmeldt kasseeftersyn, oplyser revisor om baggrunden herfor.

Bestemmelserne i stk. 2 og 3, der må ses i sammenhæng med stk. 1, fastslår, at revisionen omfatter revision i årets løb, herunder system- og substansrevision, revision af årsregnskabet og forvaltningsrevision.

Bestemmelsen i stk. 2 om at revisor ved den afsluttende revision påser, at regnskabet er opstillet i overensstemmelse med gældende regler, forudsætter, at det pågældende ministerium fastsætter sådanne regler, normalt i en administrations- og regnskabsinstruks (bekendtgørelse).

Bestemmelsen om forvaltningsrevision i stk. 3 forudsætter, at tilskudsyder stiller krav til tilskudsmodtager om mål og resultatstyring samt sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

Det beror på konkrete omstændigheder, hvilke krav tilskudsyder fastsætter generelt i en administration- og regnskabsinstruks, og hvilke krav der fastsættes fx i en tilsagns- og vilkårsskrivelse.

Ad § 5. Bestemmelsen understreger institutionsledelsens pligt til af egen drift at meddele revisor oplysninger af betydning for revisionen. Bestemmelsen bør være ledsaget af en bestemmelse vedrørende regnskabsaflæggelsen om, at ledelsen skal underskrive regnskabet.

Bestemmelsen i første pkt. om oplysninger til brug for revisors vurdering af forvaltningen samt mål og opnåede resultater skal tydeliggøre ledelsens pligt til at forsyne re-

visor med de fornødne oplysninger til brug for udførelse af forvaltningsrevision, jf. § 2 og § 4 samt understrege, at oplysningspligten ikke kun gælder oplysninger af betydning for vurderingen af regnskabet.

Ad § 6. Det er et grundlæggende princip, at institutionens egen ledelse har pligt til at meddele tilskudsyder relevante oplysninger om institutionens forhold. Denne pligt bør også fremgå af en administrations- og regnskabsinstruks. Proceduren kan forekomme besværlig frem for at revisor direkte orienterer tilskudsyder, men bestemmelsen understreger den væsentlige adskillelse, der skal bestå mellem ledelsens og revisors ansvar for at sikre revisionens uafhængighed og revisors tavshedspligt.

I tilfælde, hvor institutionen skal give tilskudsyder meddelelse om lovovertrædelser eller forskriftstilsidesættelser bør ledelsen af praktiske grunde samtidig give revisor en kopi.

Bestemmelsen i stk. 2 understreger vigtigheden af straksrapportering om problematiske forhold i relation til, om tilskudsmodtager er en ”going concern”.

Ad § 7. Bestemmelsen om revisors rapportering er affattet med sigte på en bedre overensstemmelse med ”Erklæringsbekendtgørelsen”.

Revisor skal forsyne regnskabet med en påtegning samt føre en revisionsprotokol. Forbehold skal fremgå af påtegningen. I protokollen redegøres for revisionens udførelse og resultater.

Rapporteringen om sædvanlige finansielle revisions-handlinger bør begrænses til væsentlige regnskabsposter i resultatopgørelse og balance, samt andre væsentlige regnskabsmæssige forhold af særlig eller usædvanlig karakter. Rapporteringen skal derfor ikke nødvendigvis omfatte alle de revisionshandlinger, der er anført i revisionsinstruksen.

Rapporteringen om undersøgelsen af institutionens forretningsgange, interne kontrol, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, bør indeholde bredere vurderinger, hvormed menes en karakteristik, som i almindelige vendinger giver oplysning om, hvad revisor har iagttaget og mener herom.

I protokollatet oplyses specielt om revisors vurdering af forretningsgange, interne kontrol, eventuelle nye edb-sy-

stemer, bogføring og regnskabsaflæggelse, herunder om foretagne kasse- og beholdningseftersyn.

Rapporteringen om forvaltningsrevision tager udgangspunkt i tilskudsmodtagers rapportering til tilskudsyder om mål og opnåede resultater samt om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

Vedrørende sparsommelighedsaspektet kan revisor fx oplyse om gennemgangen af udvalgte poster og dispositioner, omtale hvorvidt der er indhentet tilbud, anføre om kontrolprocedurerne vurderes som tilfredsstillende og anføre eventuelle særlige bemærkninger vedrørende opsamling og anbringelse af likvide midler.

Revisor kan oplyse, om institutionen selv har foretaget målinger af produktiviteten og fremkomme med sin vurdering af sådanne målinger. Revisor kan også oplyse om eventuelle egne produktivetsmålinger. Desuden kan omtales ressourceanvendelsen til særlige aktiviteter i institutionen/virksomheden, samt omkostnings- eller produktivetsudviklingen.

Revisor kan tillige oplyse, om der foreligger oplysninger til undersøgelse af effektiviteten, og hvorvidt institutionen eller revisor eventuelt har foretaget en vurdering heraf. Revisor kan desuden fx oplyse, om institutionens formål er operationelt, og om der foreligger opsplittning af et overordnet formål i delmålsætninger og eventuelt i strategier. Det må endvidere kommenteres, hvis institutionens aktiviteter ligger uden for formålet, eller hvis der er sket ændringer i formålet.

Der skal oplyses om særlige rapporter eller erklæringer, afgivelse af særlige beretninger, rådgivning og assistance, herunder eventuelt med at tilvejebringe et grundlag for undersøgelser af produktivitet eller effektivitet. Der bør også oplyses om den udførte kontrol af tilskudsgrundlaget.

Ad § 8. Det bør undgås, at ikrafttræden er tilbagevirkende.

Bilag 2

Ny modelinstruks for revision af projektilskud med bemærkninger

Revisionsinstruks for revision af regnskaber for projektilskud på 500.000 kr. eller derover ydet i henhold til lov nr.

....

Instruksen er udstedt med hjemmel i lov nr.

§ 1. Revisionen udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor, af Kommunernes Revisionsafdeling, af Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune eller andre kommunale revisionsorganer.

Stk. 2. I tilfælde af revisorskift i projektperioden skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til fratrædelsen.

§ 2. Revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionskik, således som dette begreb er fastlagt i § 3 i lov om revisionen af statens regnskaber mv. (lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997) og nærmere præciseret i stk. 2 og §§ 3-7.

Stk. 2. Ved revisionen efterprøves, om projektregnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter, samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Der foretages endvidere en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler, der er omfattet af projektregnskabet.

§ 3. Revisionens omfang afhænger af tilskudsmodtagers administrative struktur og forretningsgange, herunder den interne kontrol og andre forhold af betydning for regnskabsaflæggelsen. Desuden har tilskuddets (tilsagnets) størrelse betydning for revisionens omfang.

§ 4. Ved revisionen skal revisor efterprøve:

1. Om projektregnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler
2. Om tilskudsbetingelserne er opfyldt, herunder bestemmelserne i ministeriets administrations- og regnskabsinstruks (bekendtgørelse nr.)
3. Om tilskuddet er anvendt til formålet
4. Om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed
5. Om de oplysninger, som tilskudsmodtager har meddelt tilskudsyder om opfyldelsen af resultatkravene, er dokumenterede
6. Om tilskudsmodtagers ledelse har udarbejdet de produktivits- og effektivitetsanalyser/virksomhedsregnskab, som tilskudsyder har foreskrevet, samt at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige.

Stk. 2. Revisionen udføres ved stikprøvevise undersøgelser.

§ 5. Tilskudsmodtager skal give revisor de oplysninger, som må anses af betydning for bedømmelsen af projektregnskabet samt for revisors vurdering af forvaltningen, herunder mål og opnåede resultater. Tilskudsmodtager skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige og skal sørge for, at revisor får de oplysninger og den bistand, som revisor anser for nødvendig for udførelsen af sit hverv.

§ 6. Bliver revisor opmærksom på lovovertrædelser eller tilsidesættelser af forskrifter af væsentlig betydning i forbindelse med midlernes forvaltning, påhviler det revisor straks at give tilskudsmodtager meddelelse herom, samt at påse, at tilskudsmodtagers ledelse inden 3 uger giver tilskudsyder meddelelse herom. I modsat fald er det revisors pligt at orientere tilskudsyder. Revisors bemærkninger indsendes sammen med meddelelsen.

Stk. 2. Det samme gælder, hvis revisor under sin revision eller på anden måde bliver opmærksom på, at projektets gennemførelse er usikker af økonomiske eller andre grunde.

§ 7. Det reviderede projektregnskab forsynes med en påtegning, hvoraf det skal fremgå, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i denne instruks. Forbehold skal fremgå af påtegningen.

Stk. 2. Revisor skal afgive en revisionsberetning med revisors vurdering og konklusion vedrørende den udførte revision, jf. § 4. Beretningen kan afgives i tilslutning til påtegningen eller i en revisionsprotokol.

Stk. 3. Genpart af revisionsberetningen indsendes af tilskudsmotager til tilskudsyder sammen med det påregnede projektregnskab.

§ 8. Nærværende instruks træder i kraft den med virkning for..... Samtidig ophæves instruks af

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser:

Ad overskriften

Modelinstruksen anvendes ved tilskud til projekter, hvorved forstås en opgave, der er afgrænset i tid, ressourcer, økonomi og kvalitet, og hvis resultat og afslutning kan opstilles og konstateres entydigt. Modellen kan endvidere anvendes for revision af tilskud til en afgrænset del af institutionens virksomhed, hvis der for den givne aktivitet er opstillet et konkret formål, et godkendt budget og entydige resultatkrav.

Modellen er primært tænkt anvendt til revision af det afsluttende projektregnskab. Den kan dog eventuelt også i modificeret form anvendes ved revision af delregnskaber for projekter.

Ad indledningsbestemmelsen

Det er vigtigt at præcisere, hvilke projektregnskaber der er omfattet af revisionsinstruksen. Hjemmelen til at udstede en revisionsinstruks bør fremgå tydeligt.

Som hovedregel bør revisionsinstrukser udstedes i bekendtgørelsesform, jf. § 4-publikationen, 1993, s. 23f.

Der er kun taget stilling til revisionsbestemmelser for tilskud, hvor tilsagnet overstiger 500.000 kr.

Ved projekttilskud under 500.000 kr. kræves ikke et fuldt revideret projektregnskab, men her må tilskudsyder

på anden måde sikre sig, at tilskuddet anvendes økonomisk forsvarligt til det givne formål. Tilskudsyder må vurdere ud fra risikoforholdene, tilskudsordningens samlede væsentlighed samt samlede udgifter til kontrol og revision, hvilken kontrol, der er mest forsvarlig og hensigtsmæssig. Kontrollen kan fx ske ved, at tilskudsyder indkalder og gennemgår projektreghskabet med tilhørende ledelseserklæring fra tilskudsmodtager. Tilskudsyder bør i sådanne tilfælde altid forbeholde sig ret til at indkalde grunddokumentation for de afholdte udgifter. Dette kan hensigtsmæssigt fremgå af regnskabsbestemmelserne for den pågældende tilskudsordning.

Revisionen kan også ske i henhold til bestemmelserne i denne modelinstruks, som i givet fald kan lempes på forskellige punkter.

Fx kan der under beløbsgrænsen på 500.000 kr. anvendes ikke-faguddannede (foreningsvalgte) revisorer, ligesom der kan slækkes på kravene til forvaltningsrevision og revisionsrapportering. Det vil dog normalt være væsentligt at fastholde krav om, at revisionen omfatter, at revisor påser, at tilskuddet er brugt sparsommeligt efter formålet, samt at regnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler.

Ad § 1. Bestemmelsen vedrører revisorvalget. Revisionen foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor, af Kommunernes Revisionsafdeling eller Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune eller andre kommunale revisororganer.

Bestemmelsen i stk. 2 om revisorskift, svarer til den ligegyldende bestemmelse i § 61 e, stk. 4 i årsregnskabsloven.

Det bør fremgå af en administrations- og regnskabsinstruks, at tilskudsmodtager har pligt til at oplyse tilskudsyder om revisorskift.

Ad § 2. Kravet, om at revisionen udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, er nærmere forklaret i Rigsrevisionens vejledning fra november 1998 om ”God offentlig revisionsskik”.

I denne sammenhæng er udgangspunktet, at tilskudsyder opstiller generelle mål og succeskriterier samt resultatmål. Ledelsen for tilskudsmodtager har ansvaret og opgaven for forvaltning samt regnskabsaflæggelse og resul-

tatrapportering. Revisors ansvar bliver herefter at foretage en vurdering af, hvorledes institutionens ledelse har varetaget opgaven.

Efter § 2 skal revisor bl.a. påse, om regnskabet er rigtigt. Heri ligger, at projektregnskabet er uden væsentlige fejl og mangler.

Ad § 3. Bestemmelsen tilsigter at lade revisor afgøre revisionens omfang ud fra de anførte kriterier.

Ad § 4. Bestemmelsen tilsigter at præcisere, hvori revisionsarbejdet består. For at undgå uforholdsmæssigt store revisionsudgifter begrænses revisionens indhold til efterprøvelse af 6 forhold, som yderligere kan begrænses når tilskudsyder vurderer, at ikke alle forhold er relevante. Vedrørende forhold 5 og 6 forudsættes det, at tilskudsyder har fastsat resultatkrav til projektet. Det beror på konkrete omstændigheder, hvilke krav tilskudsyder fastsætter generelt i en administrations- og regnskabsinstruks, og hvilke krav der fastsættes fx i en tilsagns- og vilkårsskrivelse.

Ad § 5. Bestemmelsen understreger tilskudsmodtagers pligt til af egen drift at meddele revisor oplysninger af betydning for revisionen. Bestemmelsen bør være ledsaget af en bestemmelse vedrørende regnskabsaflæggelsen om, at tilskudsmodtagers ledelse skal underskrive projektregnskabet.

Bestemmelsen i første pkt. om oplysninger til brug for revisors vurdering af forvaltningen samt mål og opnåede resultater skal tydeliggøre ledelsens pligt til at forsyne revisor med de fornødne oplysninger til brug for udførelse af forvaltningsrevision, jf. § 2 og 4, og understrege, at oplysningspligten ikke kun gælder oplysninger af betydning for vurderingen af projektregnskabet.

Ad § 6. Det er et grundlæggende princip, at tilskudsmodtagers egen ledelse har pligt til at meddele tilskudsyder relevante oplysninger om institutionens forhold. Denne pligt bør også fremgå af en administrations- og regnskabsinstruks. Proceduren kan forekomme besværlig frem for at revisor direkte orienterer tilskudsyder, men bestemmelsen understreger den væsentlige adskillelse, der skal bestå mellem ledelsens og revisors ansvar for at sikre revisionens uafhængighed og revisors tavshedspligt.

I tilfælde, hvor tilskudsmodtager skal give tilskudsyder meddelelse om lovovertrædelser eller forskriftstilsidesættelser, bør ledelsen af praktiske grunde samtidig give revisor en kopi.

Bestemmelsen i stk. 2 understreger vigtigheden af straksrapportering om problematiske forhold, i relation til om tilskudsmodtager er en ”going concern”.

Ad § 7. Revisor skal forsyne regnskabet med en påtegning og udarbejde en beretning om den udførte revision. Forbehold skal fremgå af påtegningen.

Rapporteringen om sædvanlige finansielle revisions-handlinger bør begrænses til væsentlige regnskabsposter i resultatopgørelse og balance samt andre væsentlige regnskabsmæssige forhold af særlig eller usædvanlig karakter. Rapporteringen skal derfor ikke nødvendigvis omfatte alle de revisions-handlinger, der er anført i revisionsinstruksen.

Rapporteringen om undersøgelsen af tilskudsmodtagers forretningsgange, interne kontrol, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, bør indeholde revisors vurderinger.

I beretningen oplyses specielt om revisors vurdering af de forhold revisor skal efterprøve efter § 4. Rapporteringen om forvaltningsrevision tager udgangspunkt i tilskudsmodtagers rapportering om mål og opnåede resultater samt om sparsommelighed og eventuelt produktivitet og effektivitet.

Ad § 8. Det bør undgås, at ikrafttræden er tilbagevirkende.

Bilag 3

Paradigma for "blank" påtegning på et regnskab om revision af tilskud til en institutions samlede virksomhed (drift)

Revisionspåtegning

Undertegnede har revideret det af ledelsen aflagte årsregnskab for 20xx for NN.

Den udførte revision

Undertegnede har i overensstemmelse med almindeligt anerkendte revisionsprincipper og i øvrigt efter XX styrelses instruks for revision af NN institution tilrettelagt og udført revisionen med henblik på at opnå begrundet overbevisning om, at årsregnskabet er uden væsentlige fejl eller mangler. Under revisionen har vi ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko efterprøvet grundlaget og dokumentationen for de i årsregnskabet anførte beløb og øvrige oplysninger. Vi har herunder taget stilling til den af ledelsen valgte regnskabspraksis og de udøvede regnskabsmæssige skøn samt vurderet, om årsregnskabets informationer som helhed er fyldestgørende.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold/.....

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsregnskabet er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelsen, og at det giver et retvisende billede af institutionens aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultat.

Sted:		Dato:	
Revisor:			

Bilag 4a**Paradigma for "blank" påtegning på et regnskab om revision af tilskud til et projekt mv.****Revisionspåtegning**

Undertegnede har revideret det af ledelsen aflagte afsluttende projektregnskab for perioden for NN.

Den udførte revision

Undertegnede har tilrettelagt og udført revisionen efter XX styrelsens instruks for revision af projektet med henblik på at opnå begrundet overbevisning om, at projektregnskabet er rigtigt dvs. uden væsentlige fejl og mangler. Under revisionen har vi ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko efterprøvet grundlaget og dokumentationen for de i projektregnskabet anførte beløb og øvrige oplysninger. Vi har herunder taget stilling til den af ledelsen valgte regnskabspraksis og de udøvede regnskabsmæssige skøn samt vurderet, om projektregnskabets informationer som helhed er fyldestgørende.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at projektregnskabet er aflagt i overensstemmelse med

Sted:		Dato:	
Revisor:			

Bilag 4b

Paradigma for "blank" revisorerklæring

Undertegnede bekræfter, at den af NN-institution udarbejdede regnskabsopgørelse for (navn på projekt/delaktivitet) med samlede udgifter på ... kr. og indtægter på ... kr. for (perioden ...) er i overensstemmelse med regnskabet for Y (kommune/institution mv.), som vi reviderer i henhold til ... -lov eller ...-revisionsinstruks.

Det udførte arbejde

Vi har udført de revisionshandlinger, som er påkrævet til opfyldelse af kravene i XX-styrelses instruks for revision af (projekt/delaktivitet), med henblik på at opnå en begrundet overbevisning om, at regnskabsopgørelsen er uden væsentlige fejl eller mangler. Gennemgangen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at regnskabsopgørelsen er aflagt i overensstemmelse med (kravene til regnskabsbestemmelserne i instruks fra XX-styrelse).

Sted:		Dato:	
Revisor:			

Rigsrevisionens vejledning om ”God offentlig revisionskik”, november 1998

Begrebet God Offentlig Revisionskik (GOR)

I. Indledning

1. Formålet med vejledningen er at præcisere forudsætninger og indhold af begrebet GOR.

Hensigten med vejledningen er at fastlægge en norm for den professionelle ydelse, som revisorer skal præstere, når de reviderer områder, der er omfattet af dette begreb. Samtidig er det hensigtsmæssigt, at der er klarhed hos alle implicerede parter – ministerier, institutioner, borgere og revisorer – med hensyn til, hvad begrebet dækker. Det er klart, at udførelse af god offentlig revision forudsætter professionalisme, men det er ikke fundet hensigtsmæssigt at beskrive mere præcise krav til revisoruddannelse mv.

For det første fastlægger vejledningen rammerne for begrebet GOR samt anvendelsesområdet og målgruppen for vejledningen. Endvidere omtales de faktorer, som er bestemmende for indholdet af begrebet GOR (kap. II).

For det andet forudsætter begrebet GOR en fordeling af opgaver og ansvar, så revisoransvaret afgrænses i forhold til ledelsens ansvar (kap. III).

Revisionsopgaven under GOR er i overensstemmelse med rigsrevisorlovens § 3 defineret som både finansiel revision og forvaltningsrevision. Vejledningen beskriver målsætning, planlægning og gennemførelse af begge typer revision, der er omfattet af begrebet GOR (kap. IV).

Endelig beskriver vejledningen, hvordan og hvorledes revisor rapporterer om den udførte revision og resultaterne heraf (kap. V).

Udgangspunktet for begrebet er rigsrevisorlovens bestemmelser. Videre bygger vejledningen på International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) revisionsstandarder samt ”Europæiske retningslinjer for anvendelsen af INTOSAI’s revisionsnormer”, som er udarbejdet i et samarbejde mellem de nationale rigsrevisioner i EU og Den Europæiske Revisionsret. Vejledningen er også en videreførelse af principperne i publikationen

”Vejledende retningslinier for revisionen af statsstøttede institutioner mv. (rigsrevisorlovens § 4)” fra 1993.

Vejledningen har været drøftet med Rigsrevisionens faglige samarbejdspartnere: Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer, Kommunernes Revisionsafdeling, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune og Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962.

II. Begrebet god offentlig revisionsskik

2. God offentlig revisionsskik er et begreb, der udtrykker forudsætningerne og betingelserne for udførelsen og indholdet af revision af statsregnskabet, offentlige institutioner mv. eller regnskaber for institutioner, virksomheder, hvor staten har ydet tilskud, garanti m.m.

A. Rammerne for god offentlig revisionsskik

3. Efter rigsrevisorlovens § 3 efterprøver revisionen, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med de meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis (finansiel revision). Endvidere foretages en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet (forvaltningsrevision).

Rigsrevisorlovens § 3 vedrører regnskaber omfattet af rigsrevisorlovens § 2, der omfatter statens regnskaber samt bl.a. regnskaber for institutioner mv., hvis udgifter mv. dækkes af statstilskud eller bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov etc.

4. Institutioner, virksomheder, kommuner etc. omfattet af rigsrevisorlovens §§ 4 og 5, er underlagt revision af private eller kommunale revisorer. Revisionen af dette område gennemføres for væsentlige tilskudsområders vedkommende med udgangspunkt i revisionsinstrukser (bekendtgørelser), udstedt af det tilskudsydende ministerium efter høring af bl.a. Rigsrevisionen, revisororganisationerne og de kommunale revisorer.

Rigsrevisionen kan direkte eller gennem vedkommende minister indkalde regnskaber til gennemgang, hvor man ved gennemgangen i henhold til rigsrevisorlovens § 6

navnlig skal påse, at regnskabet er undergivet betryggende revision, at vilkårene for tilskud mv. er opfyldt, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med givne bestemmelser, og at der i øvrigt er taget skyldige økonomiske hensyn.

5. Rigsrevisorloven angiver en overordnet ramme for indholdet i GOR. Det nærmere indhold af revisionen har udviklet sig af den praksis, som er udviklet i Rigsrevisionen og i dens samarbejde med ministerier om udfærdigelse af revisionsinstrukser, samt i samarbejdet med revisorer, der reviderer offentlige regnskaber.

B. Anvendelsesområde og målgruppe for vejledningen

Område for anvendelse af begrebet GOR

6. Begrebet GOR finder anvendelse inden for følgende områder:

- regnskabsområder, der er omfattet af rigsrevisorlovens § 2, stk. 1,
- regnskabsområder, der er omfattet af rigsrevisorlovens § 4 og 5, samt
- områder, hvor begrebet i øvrigt må finde anvendelse.

Begrebet finder anvendelse med de begrænsninger og afvigelser, der følger af det pågældende områdes særlige karakter og særligt fastsatte bestemmelser.

Målgruppe for vejledningen

7. Målgruppen for vejledningen er offentlige og private revisorer, der udfører revision inden for et område omfattet af dette begreb. Endvidere sigter vejledningen på at orientere ministerier, herunder til brug ved udstedelse af revisionsinstrukser for revisorer, der reviderer statslige midler, fx statslige tilskud, om kravene til revision udført efter begrebet GOR.

C. Faktorer, der er bestemmende for indholdet af begrebet god offentlig revisionsskik

8. Den væsentligste faktor for fastlæggelsen af indholdet af begrebet god offentlig revisionsskik er rigsrevisorlovens § 3.

Karakteren af de reviderede enheders juridiske status, opgaver, organisering mv. er også faktorer, der har betydning for den måde, hvorpå god offentlig revisionsskik skal anvendes i praksis.

Ved GOR skal revisor påse, at der ikke er væsentlige fejl og mangler i regnskabet.

Et særligt element i god offentlig revisionsskik er den vægt, der lægges på, at lovgivningen efterleves og overholdes, samt at der stilles krav om, at der ved forvaltningen tages skyldige økonomiske hensyn.

Videre er det afgørende for begrebet god offentlig revisionsskik, i hvilken sammenhæng revisor forventes at rapportere og om hvilke forhold.

III. Grundlæggende forudsætninger

9. Begrebet GOR forudsætter en afgrænsning af ansvaret mellem ledelsen og revisor. Udgangspunktet er, at ledelsen har ansvaret og opgaven for forvaltning samt regnskabsaflæggelse mv. Det er revisors ansvar at foretage en vurdering af, hvorledes institutionens ledelse har varetaget opgaven.

10. Ledelsens ansvar og opgaver fastlægges i lovgivningen, vedtægter mv. og har som regel følgende indhold:

Det er ledelsens ansvar at sikre, at mål, strategier og handlingsplaner for virksomheden foreligger, og at der foretages resultatopfølgning, og herunder har ledelsen ansvaret for at aflægge regnskab for anvendelsen af midlerne.

Ved forvaltningen er institutionens ledelse forpligtet til at sikre, at der tages skyldige økonomiske hensyn.

Det er ledelsens ansvar at opbygge hensigtsmæssige administrative systemer og en hensigtsmæssig intern kontrol, der bl.a. skal sikre en god styring af økonomien, samt at love og andre regler overholdes.

Ledelsen identificerer og fastsætter hensigtsmæssige og fyldestgørende resultatmål for alle organisationens væsentlige aktiviteter, som indgår i organisationens overordnede målsætninger.

Ledelsen tilrettelægger virksomhedens registreringssystemer, interne kontrolsystemer og procedurerne ved regnskabsaflæggelsen med henblik på at give et pålideligt grundlag for udarbejdelsen af regnskabet.

Styringen omfatter resultatstyring, aktivitetsstyring, kapacitetsstyring og finansiell styring.

Ledelsen overvåger løbende opfyldelsen af kontrolmål, og om nødvendigt, iværksætter de fornødne forholdsregler til sikring af driften og organisationens aktiviteter.

Det indebærer, at der skal tilrettelægges en forvaltning, der omfatter de nødvendige økonomistyrings- og regnskabssystemer, herunder interne kontroller, så der kan aflægges et rigtigt regnskab (pålideligt), der dokumenterer, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med forudsætningerne, og at de tilsigtede resultater er opnået inden for de udstukne rammer.

Ledelsen bør årligt gennemføre en evaluering af økonomistyringen.

Endvidere er det ledelsens ansvar at rapportere i form af rigtige (pålidelige) regnskaber, opgørelser, beretninger m.m.

Endelig bør ledelsen følge principperne for god offentlig ledelse, herunder åbenhed, ansvarlighed og integritet.

11. Det er revisors ansvar at planlægge og udføre revision og herunder gennemgå og vurdere, om ledelsen har opfyldt sine forpligtelser til at sikre, at der er taget skyldige økonomiske hensyn.

Revisionens planlægning og udførelse fastlægges af revisor i relation til den konkrete revisionsopgave i overensstemmelse med denne vejledning.

Endelig skal revisor rapportere om den foretagne revision og om resultaterne heraf, jf. pkt. 38.

IV. Revisionsopgaven

12. Efter § 3 i rigsrevisorloven omfatter revision efter GOR finansiell revision og forvaltningsrevision.

Disse revisionsformer har fælles træk men også forskelligheder.

Ifølge INTOSAI's revisionsnormer er forvaltningsrevision til forskel fra finansiell revision bredere og mere åben for vurdering og fortolkning. Dækningen er mere selektiv og den kan udføres over en årrække. Forvaltningsrevisi-

onsrapporter er derfor varierede og indeholder mere diskussion og flere begrundelser og argumenter.

A. Finansiell revision

a. Definition

13. Ved finansiell revision efterprøver revisor, om regnskabet er rigtigt, hvilket betyder uden væsentlige fejl og mangler, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger (bevillingskontrol), love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis (juridisk-kritisk revision).

b. Målsætning

14. Den finansielle revisions mål er at tilvejebringe en begrundet overbevisning om kvaliteten af den enkelte virksomheds regnskab samt den interne kontrol i forhold til ovenstående krav. Når denne overbevisning er opnået, kan revisionsarbejdet anses for afsluttet. Et særkende ved GOR er omfanget af den juridisk-kritiske revision som følge af de særlige bevillingsregler samt den omfattende lovregulering af den offentlige virksomhed.

c. Revisionsplanlægning

15. Revisor skal planlægge revisionen på en sådan måde, at det sikres, at der gennemføres revision af høj kvalitet på en økonomisk, produktiv og effektiv måde og på rette tidspunkt. Det sker på grundlag af informationer om den reviderede institution.

Valget af revisionsstrategi tager bl.a. udgangspunkt i revisors vurdering af risikoen for, at der kan forekomme væsentlige fejl og mangler i regnskabet.

Revisionsplanlægning skal fastsætte omfanget, målene og de forventede resultater af revisionen. Herudover skal planlægningen sikre en hensigtsmæssig ressourceallokering, samt danne udgangspunkt for tilsyn og kontrol med revisionsindsatsen.

Planlægningen sker med udgangspunkt i væsentlighed og risiko. Det er herefter almindelig praksis, at ikke alle forhold undersøges hvert år. Har revisor således tidligere konstateret, at et systems interne kontrol har fungeret tilfredsstillende, og har revisor overbevist sig om, at der ikke

er sket væsentlige ændringer i systemet i forhold til tidligere år, behøver revisor ikke teste systemet hvert år. Alle væsentlige systemer og interne kontroller bør dog gennemgås og testes på ny inden for et begrænset åremål.

d. Revisionsbevis

16. Der skal fremskaffes et tilstrækkeligt revisionsbevis til underbygning af revisors vurderinger og konklusioner, for så vidt angår den organisation, det program, den aktivitet eller den funktion, revisionen omfatter. Et revisionsbevis er tilstrækkeligt, når det er gyldigt og relevant.

Ved et gyldigt revisionsbevis forstås oplysninger, der kvalitativt er tilstrækkelige og hensigtsmæssige med henblik på at opnå revisionsresultaterne. Oplysningernes troværdighed afhænger af deres art, og af de kilder og metoder, der anvendes for at fremskaffe dem.

Revisor bør sikre sig, at der anvendes de mest troværdige kilder.

Ved et relevant revisionsbevis forstås oplysninger, der er væsentlige i forhold til de fastsatte revisionsmål. Heri ligger også, at der bør være et rimeligt forhold mellem bevisets relevans og de ressourcer, som skal anvendes for at fremskaffe dette.

e. Evaluering af intern kontrol

17. Revisor skal gennemgå og vurdere, om den interne kontrol er hensigtsmæssigt og sikkert tilrettelagt.

Ved GOR anvendes fortrinsvis systemrevision som overordnet revisionsprincip, som kombineres med substansrevision i større eller mindre omfang.

Hvis revisionen viser, at der er sandsynlighed for væsentlige fejl i regnskabet, kan substansrevisionen udvides og/eller omdefineres, så den kan danne grundlag for en begrundet overbevisning, der be- eller afkræfter den opståede formodning.

f. Væsentlighed og risiko

18. I den finansielle revision er det overordnede princip for prioriteringen af revisionsopgaverne og revisionsområderne kriterierne væsentlighed og risiko.

Generelt kan en sag eller information anses for at være væsentlig, hvis kendskabet hertil vil have betydning for

regnskabslæserens beslutningsadfærd. Væsentlighed kan enten være beløbets størrelse, sagen eller informationens karakter eller den sammenhæng, hvori den indgår.

Revisor skal skaffe sig rimelig sikkerhed for, at der ikke er væsentlige fejl og mangler i forvaltningen og regnskabet. Det modsatte af sikkerhed er den usikkerhed, der er forbundet med revisionen. Herved forstås den usikkerhed, der er for, at revisor når frem til forkerte konklusioner om regnskabet med den følge, at regnskabet påtegnes uden forbehold, selv om det indeholder væsentligt forkerte oplysninger.

g. Dokumentation

19. Revisor skal på hensigtsmæssig måde dokumentere sit revisionsbevis i arbejdsrapporter, som omfatter oplysninger om grundlaget for planlægningen og omfanget af det udførte arbejde og revisionsresultaterne.

h. Kvalitetsstyring af revisionen

20. Der skal skabes sikkerhed for kvaliteten af den udførte revision. For det første er det nødvendigt, at der vedtages politikker og procedurer med henblik på at sikre et acceptabelt kvalitetsniveau for revisionsopgaverne. Det er derfor væsentligt, at der udarbejdes planer for revisionsarbejdet, og at medarbejderne har de fornødne revisionsfaglige kvalifikationer til opgaven.

For det andet skal revisor sikre, at der foretages en kvalitetskontrol af revisionsarbejdet for at fastslå, om de fastlagte politikker og procedurer er overholdt, og om de har haft den ønskede virkning.

B. Forvaltningsrevision

a. Definition

21. Ved forvaltningsrevisionen vurderes, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet.

b. Målsætning

22. Det overordnede formål med forvaltningsrevisionen er

- at vurdere, om der ved forvaltningen er taget skyldige økonomiske hensyn,
- at vurdere gyldigheden og pålideligheden i indikatorer om produktivitet og effektivitet, som indgår i virksomhedens rapportering,
- at vurdere, hvorvidt virksomheden i tilstrækkelig grad søger at identificere områder, hvor der er grundlag for en forbedring af forvaltningen, så der vil kunne indvindes et besparelses-, produktivitets- eller effektivitetspotentiale eller i modsatte fald pege herpå, og
- at vurdere, om god offentlig økonomistyring, jf. pkt. 31, er efterlevet og henlede de reviderede enheders opmærksomhed på den praksis.

Forvaltningsrevision gennemføres som en metodisk undersøgelse af et område eller organisation ud fra et eller flere aspekter, der sigter mod at vurdere, om der er taget skyldige økonomiske hensyn.

c. Genstand

23. Genstanden for forvaltningsrevisionsundersøgelser kan være et eller flere af følgende:

- Ledelsen af institutionen forstået som alle former for beslutninger, handlinger og regler med henblik på styring af og regnskabsafklæggelse for anvendelsen af personale-, materielle- og finansielle ressourcer.
- Et politikområde forstået som bestræbelse på at opnå fastsatte målsætninger med en bestemt mængde ressourcer og inden for et bestemt tidsrum.
- Organisation forstået som systemer og kontrolmekanismer til sikring af målopfyldelse og resultatorientering.

24. Ved forvaltningsrevision vil revisor vurdere, om institutionen har udvist den fornødne økonomiske rationalitet og ansvarlighed i dens dispositioner for virksomheden eller dele af virksomheden. En sådan vurdering vil omfatte en nærmere undersøgelse af institutionens mål, planer og strategier og effektiviteten i udøvelsen af dens opgaver.

25. Ved forvaltningsrevision kan det undersøges:

- Om – og i hvilket omfang – institutionen faktisk har taget skyldige økonomiske hensyn i sine dispositioner fx undersøgelse af, om dispositioner er gennemført sparsommeligt samt undersøgelser af institutionens produktivitet og effektivitet.
- Om institutionens systemer sikrer, at der tages skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen. Undersøgelsen lægger vægt på, om institutionen har etableret et hensigtsmæssigt styringssystem, som medvirker til, at de disponible ressourcer anvendes, så der opnås størst mulig målopfyldelse. Denne type forvaltningsrevision vil ofte have karakter af undersøgelse af økonomistyringen (ledelse og styring), jf. pkt. 31.

d. Aspekter

26. Af praktisk-systematiske grunde har man opdelt de økonomisk-kritiske forhold, som en forvaltningsrevision kan omfatte, i tre aspekter:

- Sparsommelighedsaspektet: Er goder og tjenesteydelser erhvervet på en økonomisk hensigtsmæssig måde under hensyn til pris, kvalitet, kvantitet osv.
- Produktivitetsaspektet: Er der et optimalt forhold imellem ressourceanvendelsen og udbytte.
- Effektivitetsaspektet: I hvilket omfang har man nået de mål – udløst de virkninger – som var tilsigtet med den pågældende økonomiske ressourceanvendelse.

Afgrænsningen imellem de tre aspekter er ikke skarp, men der vil som regel i en større undersøgelse indgå elementer af alle tre aspekter. Ofte vil hovedvægten være lagt på det ene af aspekterne.

27. Forvaltningsrevision har imidlertid et videre perspektiv end, hvad der naturligt kan rubriceres inden for ovennævnte 3 aspekter.

Forvaltningsrevision omfatter også økonomistyringsundersøgelser, dvs. revision af de styringssystemer, som le-

delsen har etableret bl.a. for at sikre, at organisationen tager skyldige økonomiske hensyn.

Sparsommelighed

28. Revision ud fra sparsommelighedsaspektet kan udføres enten ved direkte vurdering af de enkelte transaktioner eller indirekte vurdering af den måde forvaltningen af ressourcerne er tilrettelagt samt en vurdering af andre forhold.

Produktivitet

29. Produktivitet vedrører forholdet mellem anvendelsen af ressourcer og produktionens omfang. Vurderingen af produktiviteten kræver et grundlag for sammenligning i form af en tidsserieanalyse, eller en sammenligning med produktiviteten ved produktionen af tilsvarende ydelser enten inden for eller uden for institutionen.

Produktivitetsanalysen kræver, at der foretages dels en fastsættelse af de medgåede ressourcer dels en entydig bestemmelse af produkterne.

Den offentlige produktion omfatter oftest forskellige service- og kontrolydelser og kun sjældent fysiske enheder, der umiddelbart kan optælles. Herudover kan man kun sjældent nøjes med at måle en offentlig institutions samlede produktion. Produktivitetsanalysen må opsplittes på en række delaktiviteter, ligesom det kan være nødvendigt at vægte mellem forskellige aktivitetstyper for at kunne gennemføre analysen.

Endelig kan det være nødvendigt at tage højde for, at produktion og omkostningsregistrering er tidsmæssigt adskilt i forskellige perioder, samt at ressourcerne kan medgå til produktionen af forskellige produkter med den konsekvens, at der skal foretages fordeling.

Effektivitet

30. Ved begrebet effektivitet forstås dels graden af målopfyldelse dels et mål for institutionens evne til med de anvendte ressourcer at nå et resultat, der opfylder de opstillede målsætninger.

Ved en vurdering af målopfyldelsesgraden sammenholdes de realiserede resultater med de på forhånd fastsatte eller de forventede resultater.

Effektiviteten måles som forholdet mellem ressourcerne og resultaterne af de aktiviteter, en institution producerer for at opfylde målsætningen. Effektiviteten er sammensat af dels institutionens evne til med ressourceforbruget at producere varer og serviceydelser – produktiviteten – dels de producerede varer og tjenesteydelsers disposition for at skabe de resultater eller den virkning, der opfylder målsætningen. I praktiske forvaltningsrevisionsundersøgelser måles effektiviteten dog ofte som forholdet mellem effekt og ressourceforbrug.

Særlige problemer ved effektivitetsrevision er undersøgelsen af ikke tilsigtede virkninger, hvad enten de har virkningen inden for eller uden for målsætningen, samt at virkningen kan være et resultat af andre forhold.

Økonomistyring (ledelse og styring)

31. En anden metode til at vurdere, om institutionen har taget skyldige økonomiske hensyn, er ved undersøgelse af virksomhedens økonomistyring, hvor vægten lægges på undersøgelser af institutionens evne og midler til at udnytte de disponible ressourcer til at opnå god målopfyldelse.

Ved revision af en institutions økonomistyring vurderes, om institutionen har etableret informationssystemer, der sikrer, at ressourcerne anvendes, og aktiviteterne tilrettelægges, så organisationens målsætning opfyldes. Det forudsætter, at institutionen løbende vurderer, om der er en økonomisk sammenhæng mellem ressourceanvendelse, produktion og målopfyldelse.

Ved vurderinger af effektiviteten af økonomistyringen vil revisor kunne se på følgende aspekter: målfastsættelse, planlægning, herunder organisation, budgetlægning, gennemførelse af løbende drift og ledelsesmæssig kontrol (registrering), regnskabsaflæggelse, opfølgning og rapportering samt evaluering.

Der bør foreligge både en strategi- og handlingsplan for dels anvendelsen af personalemæssige, finansielle og fysiske ressourcer, dels gennemførelsen af virksomhedens aktiviteter og de forventede resultater.

32. Der bør foreligge relevante, troværdige og aktuelle regnskabsoplysninger og informationer om anvendelsen af ressourcer, gennemførelsen af aktiviteter og de opnåede

resultater, der kan sammenholdes med planen som led i resultatopfølgningen.

Ved en vurdering af økonomistyringens organisatoriske aspekter vil revisor skulle undersøge, om der er etableret strukturer, procedurer og arbejdsmetoder, der kan understøtte en rationel og hensigtsmæssig planlægning, kontrol, tilpasning, registrering og regnskabsføring.

Hvis der konstateres uoverensstemmelser mellem de opnåede og planlagte resultater, bør planlægningen, anvendelsen af ressourcer og/eller gennemførelsen af aktiviteterne i god tid tilpasses på basis af rationelle argumenter.

Endelig bør der gennemføres periodiske evalueringer af planlægningen, kontrollen, registreringen, regnskabsføringen og økonomistyringens organisering.

e. Gennemførelse

33. Ved prioriteringen af forvaltningsrevisionen skal der lægges vægt på det forventede resultat af undersøgelsen. Dette bestemmes af, om revisionen afdækker væsentlige økonomiske og principielle forhold og medvirker til at fremme en effektiv økonomisk styring i den reviderede enhed.

Prioriteringen af forvaltningsrevisionens omfang og dybde bygger på revisors professionelle skøn.

34. Forvaltningsrevision kan udføres integreret og sideløbende med den finansielle revision af årets regnskab.

Forvaltningsrevision kan omfatte analyser af udgifts- og indtægtsposter, beregning af nøgletal, undersøgelser af usædvanlige tendenser i udviklingen, analyser af budgetafvigelser, realismen i budgettets forudsætninger m.m.

Større undersøgelser

35. Inden for sit område foretager Rigsrevisionen større undersøgelser. Uden for dette område forudsætter gennemførelsen af større undersøgelser, at revisor har indgået aftale om gennemførelse af en sådan større undersøgelse. Ved større undersøgelser foretages en dybtgående undersøgelse og analyse af et revisionsområde, uden at dette sker i sammenhæng med eller som et led i revisionen af årsregnskabet.

Større undersøgelser vedrører typisk et eller flere af aspekterne sparsommelighed, produktivitet, effektivitet og økonomistyring.

Til forskel fra den løbende revision kan det som led i en større undersøgelse indgå i revisors arbejde at gennemføre beregninger og analysere institutionens målinger vedrørende aktiviteter, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, samt analysere og give en kvalitativ vurdering af revidentens økonomistyringssystem som helhed. Afrapportering af undersøgelsen vil almindeligvis have karakter af en egentlig revisionsrapport, indeholdende en præsentation af undersøgelsens formål, tilrettelæggelse, metode samt økonomisk-kvalitative vurderinger af de undersøgte forhold.

Forvaltningsrevisionens metodik

36. Udførelsen af forvaltningsrevision – navnlig større undersøgelser – kræver som hovedregel en forundersøgelse før fastlæggelsen af revisionsplanen. Forundersøgelsen omfatter analyse af økonomiske, juridiske, institutionelle og ledelsesmæssige forhold og sammenhænge.

Ved forundersøgelser klarlægges problemstillinger og de præcise formål med undersøgelsen.

En forundersøgelse indeholder endvidere oplysning om nødvendigt datamateriale, metoden til behandling af datamateriale og vurderingskriterier.

Forvaltningsrevisionens metodevalg tilsigter at skabe en dokumentation for konklusionerne af revisors undersøgelse af revisionsobjektet ud fra det valgte aspekt.

Forvaltningsrevision efter god offentlig revisionsskik forudsætter, at der anvendes metoder og teorier, der er alment anerkendte inden for det pågældende område.

Ved rapporteringen om den udførte forvaltningsrevision og resultaterne heraf bør der klart redegøres for metodiske forudsætninger.

Vurderingsgrundlaget varierer efter den reviderede enhed, områdets målsætninger og lovgivning samt de specifikke kriterier, som revisor finder væsentlig ved revisionens udførelse.

Ved valget af vurderingsgrundlag skal revisor sikre sig, at kriterierne er relevante, fornuftige og opnåelige.

Vurderingsgrundlaget skal fremgå klart og entydigt, samt, hvor det er muligt, bygge på lovgivning eller andre

autoritative udsagn samt almindeligt accepterede standarder for det pågældende område.

V. Rapportering

37. Efter en revision skal revisor udarbejde en skriftlig beretning. Beretningen kan have form af en erklæring, en rapport eller et protokollat afhængig af retsgrundlaget for revisionen.

Beretningen skal klart redegøre for revisionens resultater.

Rapporteringen skal tilstræbe at være objektiv og konstruktiv i sin form.

Særligt vedrørende forvaltningsrevision bør rapporteringen indeholde oplysninger om formål, metoder, vurderingsgrundlag, undersøgelsesresultater, konklusioner og eventuelle anbefalinger.

Resultater og konklusioner i revisionsrapporten skal begrundes og kunne dokumenteres.

Anbefalinger kan formuleres, når revisionen identificerer sandsynlige og hensigtsmæssige midler til at rette og forbedre påpegede forhold.

Ved revisors rapportering om lovovertrædelser herunder bedrageri er det den administrative ledelses ansvar at tage stilling til, om der skal foretages indberetning til overordnede myndigheder, politianmeldelse mv. Revisors rapportering bør præcisere denne ansvarsplacering.

Ved rapporteringen om resultatet af revisionen skal gives en fremstilling, som indeholder alle relevante forhold.

De synspunkter, som den reviderede måtte være fremkommet med under undersøgelsen, bør indarbejdes loyalt i beretningen eller notatet.

Det skal klart og utvetydigt fremgå, hvad der er revisi-
onssynspunkter og kritiske bemærkninger.

Rapporteringen skal klart fremlægge de spørgsmål og problemer, som beslutningstageren bør forholde sig til.