

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 revisorskifte 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 m.m. (lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997) og nærmere præciseret i stk. 2 og §§ 3-7.

Stk. 2. Ved revisionen efterprøves, om årsregnskabet 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 interne 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 stikprøvevis undersøgelse. Uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn indgår i revisionen.

Stk. 2. Ved den afsluttende revision påses det, at regnskabet 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 beretninger, 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 lovhjemlet.

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 ligelydende 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 revisionskik, er nærmere forklaret i Rigsrevisionens vejledning fra november 1998 om "God offentlig revisionskik".

I denne sammenhæng er udgangspunktet, at tilskudsyder opstiller generelle mål og succeskriterier samt resultatmål. Tilskudsmodtager har ansvaret for og opgaven med forvaltning samt regnskabsafklæggelse 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 regnskabsafklæggelsen 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 revisor 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 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 revisionshandlinger 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-systemer, bogføring og regnskabsafklæggelse, 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 opsplnitning 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.