



FORENINGEN AF STATS-AUTORISERED E REVISORER

Notat
om
Modificerede påtegninger vedrørende forvaltningsrevision

Udvalget for revision af offentlig virksomhed
Oktober 2007

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	3
2. Definition og afgrænsning	3
2.1 Forvaltningsrevision	3
2.2 Ledelsens ansvar.....	7
2.3 Udført arbejde ved forvaltningsrevision	8
2.4 Grundlaget for konklusion	9
3. Erklæringens formulering	9
3.1 Afvigelser fra paradigma	9
4. Modificerede erklæringer.....	9
4.1 Supplerende oplysninger ctr. forbehold.....	10
4.2 Forbehold.....	11
4.3 Konklusion med forbehold	11
4.4 Konklusion kan ikke udtrykkes	12
4.5 Afkræftende konklusion	12
5. Eksempler	14
I Standardpåtegning på det offentlige område	14
II Revisionspåtegninger med supplerende oplysninger vedrørende forvaltningen	17
IIIa Eksempel på revisionspåtegning med supplerende oplysninger vedrørende den almindelige del af påtegningen og afledte effekter vedrørende forvaltningen	19
IIIb Eksempel på revisionspåtegning med forbehold vedrørende den almindelige del af påtegningen og afledte effekter vedrørende forvaltningen	21
IV Eksempel på bemærkninger til forvaltningen som skal omtales i revisionspåtegningen.....	23
V Eksempel på standardpåtegning for erhvervsskole.....	25
VI Eksempler på bemærkninger til forvaltningen som ikke skal omtales i revisionspåtegningen	28

Modificerede påtegninger vedrørende forvaltningsrevision

1. Indledning

Nærværende notat er et supplement til den tidligere udsendte modelpåtegning for revision af statsstøttede institutioner. Modellen er med Rigsrevisionen aftalt anvendt ved afgivelse af revisionserklæringer på årsrapporter for tilskudsmodtagende institutioner mv. omfattet af rigsrevisorlovens § 4 og 9 samt på årsrapporter for selvstændige forvaltningssubjekter mv. omfattet af rigsrevisorlovens § 2 stk. 1, nr. 3 og 4. Tilskudsmodtagere efter Rigsrevisorlovens § 4 er fx selvejende institutioner med egen revision, mens tilskudsmodtagere efter § 9 er institutioner mv., hvor Rigsrevisor er ansvarlig for revisionen, men hvor revisionsarbejdet efter aftale udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor på vegne af Rigsrevisionen.

Modelpåtegningen skal anvendes på områder, hvor der modtages statslige tilskud og, hvor der er krav om revision med udgangspunkt i Rigsrevisorlovens § 3. Modelpåtegningen skal med nødvendige tilpasninger vedrørende henvisning til regnskabs- og revisionsbestemmelser således også anvendes i forbindelse med revision af tilskudsregnskaber, når revisionsbestemmelserne er fastlagt af en statslig institution.

Modelpåtegningen skal tages i anvendelse for regnskabsåret 2007.

FSR anbefaler, at modelpåtegningen ligeledes anvendes i forbindelse med revisionspåtegninger på kommunale årsregnskaber.

2. Definition og afgrænsning

2.1 Forvaltningsrevision

Inden for den offentlige administration i almindelighed og staten i særdeleshed er det et krav, at der som supplement til revisionen af årsrapporten, den finansielle revision, foretages forvaltningsrevision også kaldet økonomisk-kritisk revision. Kravet om forvaltningsrevision udspringer af behovet for at sikre, at de offentlige midler anvendes på en økonomisk hensigtsmæssig måde.

Formålet med forvaltningsrevision er således at undersøge om ledelsen har taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen.

Forvaltningsrevision er en del af begrebet God Offentlig Revisionsskik (GOR), som tager udgangspunkt i Rigsrevisorlovens § 3.

Kravet om forvaltningsrevision fremgår af Rigsrevisorloven § 3, hvor det anføres, at ”..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.”

Dette er lovgrundlaget for udførelsen af forvaltningsrevision inden for staten. Formuleringen anvendes tilsvarende i revisionsbekendtgørelser mv. på områder, hvor forvaltningsrevision ønskes gennemført, eksempelvis selvejende institutioner, som modtager tilskud fra staten.

Rigsrevisorloven dækker som udgangspunkt de forvaltningsområder, der fremgår af Rigsrevisorlovens §§ 2, 4 og 5, hvilket primært vil sige:

- Staten samt statslige institutioner og virksomheder
- Regionerne
- Institutioner, foreninger og fonde mv. som modtager lån, tilskud eller garantier fra Staten
- Den del af kommunale regnskaber, hvor der sker afregning overfor staten

Lovgrundlaget for forvaltningsrevision indeholder ikke nærmere krav til, hvorledes denne skal udføres. Af praktiske og systematiske grunde har man opdelt de økonomisk-kritiske forhold, som en forvaltningsrevision kan omfatte, i tre aspekter¹:

- 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.

Af vejledningen ”Begrebet God Offentlig Revisionsskik” fremgår følgende om de 3 aspekter²:

”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

¹ Begrebet God Offentlig Revisionsskik (GOR) – En vejledning, Rigsrevisionen

² Begrebet God Offentlig Revisionsskik (GOR) – En vejledning, Rigsrevisionen, pkt. 28-30

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.

Produktivitsanalysen 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. Produktivitsanalysen 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 resourceforbruget 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 resourceforbrug.

Særlige problemer ved effektivitsrevision 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.”

Som supplement til ovenstående omtale af **Sparsommelighed** kan begrebet anses som et udtryk for, at det vurderes, at der er opnået mest muligt for pengene ved forvaltning af de tildelte midler.

Denne vurdering foretages mest hensigtsmæssigt med udgangspunkt i nærmere definerede kriterier. Der findes dog ofte ikke en alment gældende målestok for, hvornår forvaltningen har været tilstrækkelig sparsommelig og hvornår den har været for ødsel. Vurderingen heraf må

derfor i sådanne situationer foretages af revisor ud fra en egen vurdering af, hvad der må anses at være den alment gældende norm.

Vurdering af **effektivitet** forudsætter, at der rent faktisk er defineret en forventet målopfyldelse. Herudover forudsætter det, at der er opstillet klare succeskriterier samt, at det er muligt at fastslå årsagssammenhænge. Det er eksempelvis væsentligt, at man kan afgøre om en konkret social aktivitet har medført et fald i antallet af personer på overførselsindkomst eller om faldet skyldes de generelle konjunkturer.

Udviklingen af god revisionskik indenfor forvaltningsrevision sker via den praktiske udførelse af forvaltningsrevision i Rigsrevisionen og tilsvarende organer i andre lande, og samordnes blandt andet gennem organisationen INTOSAI, som er en global sammenslutning af rigsrevisioner.

Der skelnes i praksis ofte mellem løbende forvaltningsrevision, som typisk udføres integreret med den finansielle revision, og dyberegående forvaltningsrevision, der typisk er større, målrettede undersøgelser. Denne opdeling ses ikke i direkte af lovgivningen.

Som det kan forstås af ovenstående beskrivelse af forvaltningsrevisionens aspekter, er gennemførelsen af forvaltningsrevision i højere grad end den finansielle revision præget af vurderinger. Dette understøttes af INTOSAI's revisionsnormer, hvoraf det fremgår:

”Til forskel fra efterprøvelse af transaktioners formelle rigtighed, hvor der gælder ret specifikke regler, og hvor metoderne næsten altid er de samme, anvendes der varierende metoder ved forvaltningsrevision og revisor skal i højere grad give sin egen vurdering og fortolkning. Det område, revisionen dækker, er også mere selektivt og kan omfatte en cyklus på flere år og ikke kun en bestemt regnskabsperiode, og revisionen vedrører normalt ikke specifikke regnskaber. Indholdet af revisionsberetningerne varierer derfor. Beretningerne er i højere grad en form for diskussion, hvor der fremsættes begrundede argumenter.”

Forvaltningsrevision er således mere bredt defineret end finansiell revision. Det betyder samtidig, at antallet af mulige emner og områder for forvaltningsrevision er stort.

Ved den finansielle revision er det i revisionsstandarder fastlagt, hvilke revisions handlinger, som skal gennemføres for at revisionen er udført i overensstemmelse med god revisionskik. Den samme entydige begrebsramme findes ikke for forvaltningsrevisionen, og det er derfor i højere grad op til revisor selv at vurdere, hvad der er relevant at inddrage i forvaltningsrevisionen og i hvilket omfang.

Det fremgår af INTOSAI-revisionsnormerne, at forvaltningsrevision ikke nødvendigvis vil tage sigte på at nå frem til konklusioner om alle 3 aspekter. Ved revision af eksempelvis selv-ejende institutioner og tilskudsregnskaber kan der dog være en forventning hos tilskudsgiver om, at der hvert år udføres undersøgelser, som tilsammen dækker alle 3 aspekter. Hvis det ved

gennemgang af forretningsgange og processer kan sandsynliggøres, at virksomheden har styringssystemer, som sikrer at der er opfølgning på alle aspekter, kan det overvejes at undlade et eller flere aspekter i de konkrete undersøgelser.

Økonomistyring

En anden indgangsvinkel til at vurdere, om en institution har udvist skyldig økonomisk hensyntagen er, at vurdere institutionens økonomistyring. Her er sigtet at fokusere på, om institutionen som led i sin økonomistyring har opbygget systemer, som sikrer, at der styres efter og følges op på opnåelsen af en hensigtsmæssig ressourceudnyttelse.

Begrebet økonomistyring kan dække over mange ting. Det kan være den simple budgetopfølgning, som blot består i at medvirke til, at budgetter ikke overskrides. Det kan også være mere avancerede systemer, hvor budgetlægningen er kædet sammen med opstilling af målsætninger og, hvor der eksisterer informationssystemer, som kan generere relevante data til målopfølgning.

Gennem en undersøgelse af økonomistyringen kan revisor vurdere, om der er etableret rutiner, som er tilstrækkelige til, at der kan gennemføres en planlægning på et hensigtsmæssigt grundlag. En vurdering af økonomistyringen kan ligeledes give et indtryk af, om institutionen tilstrækkeligt hurtigt får informationer om afvigelser mellem budgetterede og realiserede resultater og i givet fald, om der reageres tilstrækkeligt hurtigt på disse informationer med henblik på at tilpasse ressourcerne.

Et led i vurderingen af økonomistyringen kan ligeledes være at undersøge, om målfastsættelsen er tilstrækkelig operationel og detaljeret til, at der efterfølgende kan foretages en opfølgning på målopfølgningen. Det vil ligeledes være relevant om muligt at vurdere, om målfastsættelsen er ambitiøs og relevant i forhold til institutionens kerneydelser. Endvidere vil det ofte være naturligt at vurdere detaljeringsgraden og hyppigheden af opfølgningen.

De elementer, der indgår i økonomistyringen, kan udover den løbende regnskabsopfølgning være strategi- og handlingsplaner samt andre overordnede styringsværktøjer.

Vurderingen af økonomistyringen som led i forvaltningsrevisionen kan således sammenfattes til at være en undersøgelse af, om institutionens økonomistyring er rettet mod at sikre en sparsommelig, produktiv og effektiv anvendelse af ressourcerne og, om det er muligt at følge op på dette.

2.2 Ledelsens ansvar

Forvaltningsrevision i staten udføres på vegne af Statsrevisorerne og Folketinget og har til formål at sikre, at Folketingets beslutninger gennemføres på en hensigtsmæssig og økonomisk forsvarlig måde. Ved forvaltningsrevision er det således statsadministrationens forvaltning af Folketingets beslutninger, som er genstand for undersøgelse. Ved statsadministrationen for-

stås administrationen til og med ministerniveau. Der er derimod ikke revisors opgave at tage stilling til Folketingets beslutninger.

Dette forhold er tilsvarende gældende ved forvaltningsrevision i kommuner, hvor revisionen ikke skal tage stilling til kommunalbestyrelsens beslutninger men alene forvaltningen af disse.

I de nævnte situationer er Folketinget og kommunalbestyrelsen de primære opdragsgivere i forhold til forvaltningsrevisionen.

For så vidt angår forvaltningsrevision i selvejende institutioner, som modtager statstilskud, er situationen en anden. Her er det tilskudsgiver, som er den primære opdragsgiver, og bestyrelsen i institutionen er en del af ledelsen og dermed også af tilskudsforvaltningen. I dette tilfælde kan forvaltningsrevisionen godt medføre kritik af bestyrelsens beslutninger, hvis disse er uden for formålet, i strid med lovgivning eller på anden måde i udtryk for dårlig forvaltning.

2.3 Udført arbejde ved forvaltningsrevision

Forvaltningsrevisionen udføres ofte i tilknytning til den finansielle revision. Det må dog forventes, at der udføres selvstændige revisionshandlinger som del af grundlaget for forvaltningsrevisionen, og ikke blot en forvaltningsmæssig synsvinkel på de analyser, bilag m.v., som gennemgås i forbindelse med den finansielle revision.

Det må ligeledes forventes, at den udførte forvaltningsrevision over tiden omfatter alle væsentlige aspekter af forvaltningsrevision. Der vil kunne ændres på såvel vægtning som de undersøgte områder fra år til år.

De revisionsmetoder, som kan tages i anvendelse ved udførelsen af forvaltningsrevision, adskiller sig ikke væsentligt fra den finansielle revision.

Substansrevision kan omfatte gennemgang af konkrete dispositioner/bilag, hvor det vurderes, om der eksempelvis har været udvist sparsommelighed.

Analytisk revision anvendes ofte ved produktivitetsundersøgelser, hvor der foretages benchmark-analyser.

For så vidt angår systemrevision kan dette tages i anvendelse ved vurdering af, om der er etableret procedurer, som sikrer, at virksomheden ved den løbende opgaveudførelse tager hensyn til de forvaltningsmæssige aspekter.

For så vidt angår den forvaltningsrevision, som udføres i relation til aflæggelsen af en årsrapport eller anden rapportering, må arbejdet nødvendigvis omfatte en gennemgang af, om rapportering vedrørende forvaltningen er baseret på dokumenterbare data og i øvrigt vurderes at

være relevant. Denne del af forvaltningsrevisionen adskiller sig på sin vis ikke væsentligt fra den finansielle revision.

2.4 Grundlaget for konklusion

Med hensyn til opnåelse af bevis for de konklusioner, som drages om forvaltningen, vil der ofte være en forskel i forhold til den finansielle revision. Alene det forhold, at der ikke findes en præcis begrebsramme og en entydig konklusion på eksempelvis sparsommelighed medfører, at beviset sjældent kan blive så stærkt som tilfældet er ved finansiell revision.

Det må dog stadig pointeres, at konklusioner naturligvis skal være baseret på en dokumenteret vurdering, eksempelvis i form af sammenlignende analyser eller lignende.

3. Erklæringens formulering

3.1 Afvigelser fra paradigma

Det vedtagne paradigma (bilag 1) til påtegning tænkes som udgangspunkt anvendt i de fleste erklæringssituationer. Der skal dog som altid tages højde for eventuelle afvigelser som følge af specifikke krav til rapporteringen på et givet område.

Det fremgår af paradigmaets afsnit om udført forvaltningsrevision samt konklusion, at der skal udføres arbejde i forhold til ”..rapporteringen til XX-styrelsen om mål og resultater..”. I tilfælde, hvor påtegning afgives på årsrapport/årsregnskab, kan formuleringen i stedet ændres til ”..oplysningerne i årsrapporten om mål og resultater..”

Tilsvarende må der ske tilpasning i forbindelse med erklæring på projektregnskaber, som ikke indeholder de bestanddele, som fremgår af modelpåtegningen, eller hvor forvaltningsrevisionen alene indeholder krav om vurdering af sparsommelighed.

4. Modificerede erklæringer

Modificerede påtegninger i forbindelse med finansiell revision kan enten indeholde supplerende oplysninger eller forbehold, hvilket ligeledes vil være tilfældet ved forvaltningsrevision.

I lighed med den finansielle revision skal der tages stilling til, hvilke forhold der skal medtages i erklæringen. Er der tale om graverende og/eller gennemgribende forhold, vil det skulle medføre en modificeret påtegning. Det skal bemærkes, at væsentlighed i forbindelse med offentlig revision, herunder særligt juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, kan være noget bredere end ved revision efter årsregnskabsloven. Således kan der være områder med særlig bevågenhed, hvor fejl af mindre beløbsmæssigt omfang kan være at betragte som væsentlige. Der er således i højere grad end i forbindelse med den finansielle revision tale om en subjektiv vurdering af, hvilke forhold, der er så graverende, at de skal omtales i erklæringen om forvaltningsrevision.

Mindre væsentlige forhold eller generelle anbefalinger om forbedringer vil ikke skulle medtages i påtegningen, men skal efter omstændighederne omtales i revisionsprotokollen. Opmærksomheden skal henledes på, at såvel erklæringen som revisionsprotokollen vil være til rådighed for tilskudsgiver. Der vil således være mulighed for at omtale forhold i revisionsprotokollen uden at det automatisk vil betyde et forbehold i påtegningen. Omvendt vil graverende og gennemgribende forhold ikke kunne udelades af påtegningen med henvisning til, at de er omtalt i revisionsprotokollen.

I bilag 6 er angivet eksempler på omtale i revisionsprotokollen, som ikke har en karakter, der medfører modifikation af erklæringen.

Ved vurdering af, om et forhold skal medføre en modifikation i erklæringen vedrørende forvaltningen kan det tages i betragtning, hvorvidt forholdet i det væsentligste skyldes udefrakommende omstændigheder eller, om forholdet kan henføres til egne foretagne eller manglende beslutninger.

I forbindelse med eventuelle supplerende oplysninger, kan man også omtale om forvaltningen selv har taget initiativ til forbedringer.

I det følgende er omtalt forhold, hvor der kan være anledning til at afgive modificerede erklæringer.

4.1 *Supplerende oplysninger ctr. forbehold*

I forbindelse med den finansielle revision optræder supplerende oplysninger oftest i forbindelse med fremhævelse af oplysninger og risici, som er beskrevet i årsberetningen. Herudover er det et specifikt krav, at der afgives supplerende oplysninger, hvis bogføringslovgivningen ikke er opfyldt eller der er forhold, som giver begrundet formodning om, at ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar.

Indenfor den offentlige revision er overholdelse af regler og praksis et særskilt revisionsmål (juridisk-kritisk revision), og klare overtrædelser af lovgivningsmæssige forhold må derfor medføre et egentligt forbehold i den finansielle del af revisionspåtegningen. Eksempel herpå findes i bilag 3b.

I den traditionelle finansielle revision, kan usikkerhed medføre en supplerende oplysning, hvis forholdet i øvrigt er dækkende beskrevet i årsrapporten. I relation til forvaltningsrevision vil forhold, der må karakteriseres som utilfredsstillende forvaltning, ikke kunne medføre supplerende oplysninger alene, selvom forholdet er belyst i en ledelsesberetning eller lignende.

Tilsvarende vil brud på bogføringsloven samt forhold, der kan medføre ansvar for ledelsen, kunne karakteriseres som dårlig forvaltning og må derfor samtidig medføre forbehold i påtegningen vedrørende forvaltningsrevision. I bilag 3a er angivet eksempler på supplerende op-

lysninger i den finansielle del af påtegningen, der som konsekvens medfører forbehold i erklæringen om forvaltningen.

Det er som udgangspunkt tilskudsgivers ansvar, at de forudsætninger og forventede resultater, som knytter sig til tilskuddet, er præcist beskrevet og - for så vidt angår resultaterne – målbarre. Dette er en forudsætning for, at resultaterne efterfølgende er verificerbare i forbindelse med forvaltningsrevisionen.

Hvis der ikke fra tilskudsyders side er opsat mål, kan der blive tale om tre alternative løsningsmuligheder i forhold til gennemførelse af undersøgelser af effektivitet og/eller produktivitet.

1. Er der ikke opsat mål fra tilskudsgiver, bør tilskudsmodtager selv definere mål for anvendelsen af et modtaget tilskud.
2. Er dette heller ikke sket, kan revisor, såfremt dette er praktisk muligt, selv opstille mål for anvendelsen af tilskuddet.
3. Er dette derimod ikke umiddelbart muligt må revisor konkludere, at der ikke er grundlag for at konkludere om målopfyldelsen.

Hvis der ikke er opstillet resultatmål eller der ikke er krav til rapportering om mål og resultater, kan forvaltningsrevisionen ikke udføres med udgangspunkt i eksterne målsætninger. Disse situationer bør medføre supplerende oplysninger i relation til forvaltningen. Da der alene er krav om konklusion i forhold til de områder, som er undersøgt, vil forbehold ikke være relevant. I bilag 2 er angivet 3 eksempler på påtegninger, hvor der er afgivet supplerende oplysninger.

På Undervisningsministeriets område, hvor tilskuddet er takstbaseret, indeholder taksterne kombineret med øvrig regulering i form af bekendtgørelser mv. som udgangspunkt mål i et sådant omfang, at det ikke vil være nødvendigt at afgive supplerende oplysninger om manglende målfastsættelse. Undervisningsministeriet forventer at det fra 2009 er obligatorisk for skolerne at udarbejde aktivitets- og ressourceregnskaber. Herefter skal måloppstilling og – rapportering vurderes af revisor med afsæt heri.

4.2 Forbehold

Forbehold vedrørende forvaltningen vil forekomme, i situationer, hvor der er væsentlige forhold, som indikerer, at der ikke er udvist skyldig økonomisk hensyntagen ved forvaltningen. Forbehold vil kunne optræde i varierende grad og karakter, hvilket vil fremgå i det følgende.

4.3 Konklusion med forbehold

Konklusion med forbehold vil i forbindelse med den finansielle revision normalt kunne forekomme, hvis der har været begrænsninger i revisionens omfang eller hvis der er uenighed med ledelsen.

I forhold til forvaltningsrevisionen vil der ikke være analogi til den finansielle revision med hensyn til, hvornår der skal tages forbehold. Dels er erklæringen afgrænset til at skulle inde-

holde en konklusion om de områder, hvor revisor har foretaget forvaltningsrevision, og dels er uenighed med ledelsen ikke i samme omfang af betydning for forvaltningsrevisionen.

Det forhold, at der konstateres graverende forhold i forvaltningen, og at ledelsen er enig i denne vurdering medfører ikke, at et forbehold kan udelades. Forbehold, som kan henføres til uenighed med ledelsen, vil typisk kunne forekomme, hvis der i rapporteringsreglerne for virksomheden er krav om en redegørelse for forvaltningen, og revisor er uenig i indholdet af denne redegørelse. Revisor kan også være uenig i, at de valgte parametre til belysning af forvaltningen er relevante og dækkende som led i belysning af forvaltningen.

Det vil primært være begrænsninger i revisionen samt konstaterede svagheder i forvaltningen, som kan give anledning til forbehold. Det kan være tilfældet, hvis der på et eller flere områder ikke er tilstrækkeligt materiale til at basere revisionen på, eller hvis der er aftalt begrænsninger i det arbejde, revisor skal udføre.

I situationer, hvor der ved forvaltningsrevisionen fremkommer forhold, som indikerer en graverende mangel på skyldig økonomisk hensyntagen, men hvor der er tale om enkeltstående forhold, vil dette skulle medføre et forbehold for så vidt angår de konstaterede forhold.

I situationer, hvor der ikke er opstillet objektive og målbare mål, vil det være vanskeligt at foretage en vurdering af effektivitetsaspektet. Hvis det i kravene til rapporteringen er ubetinget, at der skal opstilles mål og rapporteres om målopfyldelsen, vil en sådan mangel skulle medføre et forbehold i påtegningen.

I bilag 4 er angivet eksempler på forhold, som kan tænkes at give anledning til konklusioner med forbehold.

4.4 Konklusion kan ikke udtrykkes

I det omfang der for en virksomhed ikke er opstillet mål og rapporteringskrav, og der heller ikke er relevante nøgletal eller andre oplysninger, som beskriver forvaltningen, vil der ikke være noget eksternt grundlag for udførelse af forvaltningsrevision. Det vil i stedet være op til revisor selv at vurdere, hvilke undersøgelser og analyser, der kan bidrage til at belyse forvaltningen.

Som udgangspunkt bør der være opstillet resultatmål, men er det ikke tilfældet, vil revisor som regel kunne udtrykke en konklusion ud fra egne analyser. Den situation, hvor konklusion om forvaltningen ikke kan udtrykkes, vurderes derfor at være meget sjældent forekommende.

4.5 Afkræftende konklusion

En afkræftende konklusion i forhold til forvaltningsrevisionen vil forekomme i tilfælde af, at der er graverende og gennemgribende forhold, som giver begrundet mistanke om manglende skyldig økonomisk hensyntagen. Eksempel herpå kan være

- Indkøb af varer til privatforbrug i væsentligt omfang
- Manglende økonomistyring
- Væsentlige dispositioner udenfor formålet

Det må forventes, at erklæringer af denne art vil være sjældent forekommende.

5. Eksempler

I Standardpåtegning på det offentlige område

Overskrift	Den uafhængige revisors påtegning
Adressat	Til opdragsgiver
Overskrift	Påtegning på årsrapport
Indledningsafsnit	Vi har revideret årsrapporten for NN Institution for perioden 1. januar – 31. december 20xx omfattende ledelsespåtegning, ledelsesberetning, anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance og noter. Årsrapporten aflægges efter (her indføres en henvisning til de for NN-institutionen gældende regnskabsbestemmelser).
Ledelsens ansvar for årsrapporten	Ledelsens ansvar for årsrapporten Ledelsen har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med (her indføres en henvisning til de for NN-institutionen gældende regnskabsbestemmelser). Dette ansvar omfatter udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller, der er relevante for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede uden væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl samt valg og anvendelse af en hensigtsmæssig regnskabspraksis og udøvelse af regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne. Herudover er det ledelsens ansvar, at de dispositioner, der er omfattet af årsrapporten, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.
Revisors ansvar og den udførte revision	Revisors ansvar og den udførte revision Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om årsrapporten på grundlag af vores revision. Vi har udført vores revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder og god offentlig revisionsskik, jf. XX-styrelsens instruks for revision af (her indføres en henvisning til de revisionsbestemmelser, der gælder for institutionen). Disse standarder kræver, at vi lever op til etiske krav samt planlægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

En revision omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i årsrapporten, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor interne kontroller, der er relevante for institutionens udarbejdelse og aflæggelse af en årsrapport, der giver et retvisende billede, med henblik på at udforme revisionshandling, der er passende efter omstændighederne, men ikke med det formål at udtrykke en konklusion om effektiviteten af institutionens interne kontrol. En revision omfatter endvidere stillingtagen til, om den af ledelsen anvendte regnskabspraksis er passende, om de af ledelsen udøvede regnskabsmæssige skøn er rimelige samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Revisionen omfatter desuden en vurdering af, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabet, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Revisors konklusion

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af NN-institutionens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 20xx samt af resultatet af NN-institutionens aktiviteter for regnskabsperioden 1. januar – 31. december 20xx i overensstemmelse med (her indføres en henvisning til de for NN-institutionen gældende regnskabsbestemmelser). Det er ligeledes vores opfattelse, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabet, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Overskrift

Erklæring om udført forvaltningsrevision

Indledningsafsnit

I forbindelse med den finansielle revision af NN-institutionens årsrapport for 20xx har vi foretaget en vurdering af, hvorvidt der for udvalgte områder er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af NN-institutionen, og at oplysningerne i rapporteringen til XX-styrelsen om mål og resultater er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.

Ledelsens ansvar for forvaltningen	<p>Ledelsens ansvar</p> <p>NN-institutionens ledelse har ansvaret for, at der etableres retningslinier og procedurer, der sikrer, at der tages skyldige økonomiske hensyn ved institutionens forvaltning, og at oplysningerne i rapporteringen til XX-styrelsen om mål og resultater er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.</p> <p>[Såfremt rapporteringen til XX-styrelsen om mål og resultater alene sker i årsrapporten, ændres formuleringen til: ...og at oplysningerne i årsrapporten om mål og resultater er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx]</p>
Revisors ansvar og den udførte forvaltningsrevision	<p>Revisors ansvar og den udførte forvaltningsrevision</p> <p>I overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. XX-styrelsens instruks for revision af (her indføres en henvisning til de revisionsbestemmelser, der gælder for institutionen) har vi for udvalgte forvaltningsområder undersøgt, om NN-institutionen har etableret forretningsgange, der sikrer en økonomisk hensigtsmæssig forvaltning. Vi har endvidere stikprøvevist gennemgået NN-institutionens rapportering til XX-styrelsen om opfyldelse af resultatmålene for NN-institutionen. Vores arbejde er udført med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for, at forvaltningen på de udvalgte områder er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde, og at oplysningerne i rapporteringen om opfyldelse af resultatmålene er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.</p> <p>[Såfremt rapporteringen til XX-styrelsen om mål og resultater alene sker i årsrapporten, ændres 2. punktum til: Vi har endvidere stikprøvevist gennemgået oplysningerne i årsrapporten om mål og resultater for NN-institutionen]</p>
Konklusion	<p>Konklusion</p> <p>Ved den udførte forvaltningsrevision er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at forvaltningen i 20xx på de områder, vi har undersøgt, ikke er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde, eller at oplysningerne i rapporteringen om mål og resultater ikke er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.</p>
Revisors adresse og dato	By, den 20xx
Revisors underskrift	<p>Revisionsfirmaet XYZ, Statsautoriseret revisionsvirksomhed</p> <p>NN</p> <p>Statsautoriseret revisor</p>

II Revisionspåtegninger med supplerende oplysninger vedrørende forvaltningen

Såfremt institutionen ikke er afkrævet særskilt indrapportering af mål og resultater til tilskudsyder og ledelsesberetningen eller andre dele af årsregnskabet/årsrapporten ikke indeholder et passende omfang af informationer af mål og resultater, må følgende erklæring som udgangspunkt anvendes:

Overskrift	Den uafhængige revisors påtegning
Adressat	Til opdragsgiver
Overskrift	Påtegning på årsrapport
Indledningsafsnit	Vi har revideret ...
Ledelsens ansvar for årsrapporten	Ledelsens ansvar for årsrapporten Ledelsen har ...
Revisors ansvar og den udførte revision	Revisors ansvar og den udførte revision Vores ansvar er at udtrykke ...
Revisors konklusion	Konklusion Det er vores opfattelse ...
Erklæring om udført forvaltningsrevision	Erklæring om udført forvaltningsrevision I overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. XX-styrelsens instruks for revision af (her indføres en henvisning til de revisionsbestemmelser, der gælder for institutionen) har vi for udvalgte forvaltningsområder undersøgt, om NN-institutionen har etableret forretningsgange, der sikrer en økonomisk hensigtsmæssig forvaltning. Vores arbejde er udført med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for, at forvaltningen på de udvalgte områder er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde. [Afsnittene ” Vi har endvidere stikprøvevist gennemgået NN-institutionens rapportering til XX-styrelsen om opfyldelse af resultatmålene for NN-institutionen.” og ” og at oplysningerne i rapporteringen om opfyldelse af resultatmålene er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.” udgår da der ikke findes en rapportering til tilskudsyder]

IIIa Eksempel på revisionspåtegning med supplerende oplysninger vedrørende den almindelige del af påtegningen og afledte effekter vedrørende forvaltningen

Supplerende oplysninger, som skal afgives vedrørende den almindelige del af påtegningen, skal afgives i følgende tilfælde jf. UR2007-3:

1. Finder det nødvendigt at fremhæve væsentlige forhold, der vedrører et going concern-problem.
2. Finder det nødvendigt at omtale en betydelig usikkerhed, som kan påvirke årsrapporten (af anden art end et going concern-problem), og hvis afklaring afhænger af fremtidige begivenheder.
3. Finder det nødvendigt at rette i andre oplysninger i et dokument, der indeholder et revideret årsrapport, og virksomheden nægter at foretage rettelsen.
4. Finder at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt (erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1, 2. punktum).
5. Har begrundet overbevisning om at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar (erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2).

I ovenstående punkter 4 og 5 må udgangspunktet være, at forholdet har betydning for institutionens forvaltning. Der vil derfor normalt være behov for et forbehold omkring forvaltningen. Herudover er juridisk-kritisk revision en obligatorisk del af den finansielle revision, hvilket betyder, at væsentlige overtrædelser af lovgivningen vil skulle medføre et egentligt forbehold i den finansielle del af revisionspåtegningen, jf. eksempel IIIb.

Overskrift	Den uafhængige revisors påtegning
Adressat	Til opdragsgiver
Overskrift	Påtegning på årsrapport
Indledningsafsnit	Vi har revideret ...
Ledelsens ansvar for årsrapporten	Ledelsens ansvar for årsrapporten Ledelsen har ...
Revisors ansvar og den udførte revision	Revisors ansvar og den udførte revision Vores ansvar er at udtrykke ...
Revisors konklusion	Konklusion Det er vores opfattelse ...
Supplerende oplysninger	Supplerende oplysninger

Uden at det har påvirket vores konklusion, skal vi oplyse, at institutionen ikke har overholdt bogføringslovgivningens krav om, at bogføringen skal tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringsskik under hensyn til institutionens art og omfang.

[Institutionens ledelse kan ifalde ansvar for overtrædelsen af bogføringslovgivningen.]

Erklæring om udført forvaltningsrevision

Erklæring om udført forvaltningsrevision

I overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. XX-styrelsens instruks for revision af (her indføres en henvisning til de revisionsbestemmelser, der gælder for institutionen) har vi for udvalgte forvaltningsområder undersøgt, om NN-institutionen har etableret forretningsgange, der sikrer en økonomisk hensigtsmæssig forvaltning. Vi har endvidere stikprøvet gennemgået NN-institutionens rapportering til XX-styrelsen om opfyldelse af resultatmålene for NN-institutionen. Vores arbejde er udført med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for, at forvaltningen på de udvalgte områder er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde, og at oplysningerne i rapporteringen om opfyldelse af resultatmålene er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.

Forbehold

Forbehold:

Som det fremgår ovenfor, har institutionen ikke har overholdt bogføringslovgivningens krav om, at bogføringen skal tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringsskik under hensyn til institutionens art og omfang. Dette har medført manglende mulighed for gennemførelse af en hensigtsmæssig økonomistyring.

Konklusion

Konklusion

Ved den udførte forvaltningsrevision er vi, bortset fra det i forbeholdet anførte, ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at forvaltningen i 20xx på de områder, vi har undersøgt, ikke er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde, eller at oplysningerne i rapporteringen om mål og resultater ikke er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.

Revisors adresse og dato

By, den 20xx

Revisors underskrift

Revisionsfirmaet XYZ, Statsautoriseret revisionsvirksomhed

NN

Statsautoriseret revisor

IIIb Eksempel på revisionspåtegning med forbehold vedrørende den almindelige del af påtegningen og afledte effekter vedrørende forvaltningen

Juridisk-kritisk revision er en obligatorisk del af den finansielle revision, hvilket betyder, at væsentlige overtrædelser af lovgivningen vil skulle medføre et egentligt forbehold i den finansielle del af revisionspåtegningen.

Overskrift	Den uafhængige revisors påtegning
Adressat	Til opdragsgiver
Overskrift	Påtegning på årsrapport
Indledningsafsnit	Vi har revideret ...
Ledelsens ansvar for årsrapporten	Ledelsens ansvar for årsrapporten Ledelsen har ...
Revisors ansvar og den udførte revision	Revisors ansvar og den udførte revision Vores ansvar er at udtrykke ...
Forbehold	Forbehold Vi skal oplyse, at institutionen har udlånt penge til andre institutioner. Efter vores opfattelse er sådanne udlån i strid med reglerne i lov om frie kostskolers § 8.
Revisors konklusion	Konklusion Det er vores opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af NN-institutionens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 20xx samt af resultatet af NN-institutionens aktiviteter for regnskabsperioden 1. januar – 31. december 20xx i overensstemmelse med (her indføres en henvisning til de for NN-institutionen gældende regnskabsbestemmelser). Med undtagelse af ovennævnte forbehold er det ligeledes vores opfattelse, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabet, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Erklæring om udført forvaltningsrevision	<p>Erklæring om udført forvaltningsrevision</p> <p>I overensstemmelse med god offentlig revisionsetik, jf. XX-styrelsens instruks for revision af (her indføres en henvisning til de revisionsbestemmelser, der gælder for institutionen) har vi for udvalgte forvaltningsområder undersøgt, om NN-institutionen har etableret forretningsgange, der sikrer en økonomisk hensigtsmæssig forvaltning. Vi har endvidere stikprøvet gennemgået NN-institutionens rapportering til XX-styrelsen om opfyldelse af resultatmålene for NN-institutionen. Vores arbejde er udført med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for, at forvaltningen på de udvalgte områder er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde, og at oplysningerne i rapporteringen om opfyldelse af resultatmålene er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.</p>
Forbehold	<p>Forbehold:</p> <p>Som det fremgår af ovenstående, har institutionen udlånt penge til andre institutioner. Dette er efter vores opfattelse ikke i overensstemmelse med de forvaltningsmæssige bestemmelser i lovgivningen om frie kostskoler.</p>
Konklusion	<p>Konklusion</p> <p>Ved den udførte forvaltningsrevision er vi, bortset fra det i forbeholdet anførte, ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at forvaltningen i 20xx på de områder, vi har undersøgt, ikke er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde, eller at oplysningerne i rapporteringen om mål og resultater ikke er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.</p>
Revisors adresse og dato	By, den 20xx
Revisors underskrift	<p>Revisionsfirmaet XYZ, Statsautoriseret revisionsvirksomhed</p> <p>NN</p> <p>Statsautoriseret revisor</p>

IV Eksempel på bemærkninger til forvaltningen som skal omtales i revisionspåtegningen

Som omtalt i indledningen vil graverende eksempler på dårlig forvaltning nødvendigvis skulle omtales i revisionspåtegningen.

Der kan såvel være tale om enkeltstående graverende forhold, og der kan være tale om, at en utilfredsstillende forvaltning på mange områder tilsammen medfører en graverende dårlig forvaltning.

Enkeltstående graverende forhold vil normalt medføre en konklusion med forbehold. Hvis der derimod er tale om graverende og gennemgribende forhold, vil konklusionen normalt medføre et afkræftende forbehold.

Overskrift	Den uafhængige revisors påtegning
Adressat	Til opdragsgiver
Overskrift	Påtegning på årsrapport
Indledningsafsnit	Vi har revideret ...
Ledelsens ansvar for årsrapporten	Ledelsens ansvar for årsrapporten Ledelsen har ...
Revisors ansvar og den udførte revision	Revisors ansvar og den udførte revision Vores ansvar er at udtrykke ...
Revisors konklusion	Konklusion Det er vores opfattelse ...
Erklæring om udført forvaltningsrevision	Erklæring om udført forvaltningsrevision I overensstemmelse med ...
Forbehold	Forbehold: Eksempel a: Det er vores opfattelse, at institutionens budget- og økonomistyring har været helt utilfredsstillende, og ledelsen har set bort fra de foreliggende oplysninger om udviklingen i økonomien.

	<p>Eksempel b: Det er vores opfattelse, at institutionens budget- og økonomistyring har været helt tilfredsstillende, og ledelsen har set bort fra de foreliggende oplysninger om udviklingen i økonomien.</p> <p>Det er endvidere vores opfattelse, at institutionens tidligere ledelse foretog væsentlige økonomiske dispositioner i 20xx efter beslutning om fusion med MM-institution, uden at dispositionerne har været drøftet med fusionspartneren. Dette er særdeles uheldigt set i lyset af institutionens i forvejen belastede økonomiske situation.</p> <p>Det er endelig vores opfattelse, at institutionens indgåelse af uopsigelige åremålsansættelser vedrørende indtægtsdækket virksomhed er uheldig, da det forringer institutionens mulighed for at tilpasse personaleforbruget til det faldende aktivitetsniveau.</p>
<p>Konklusion</p>	<p>Konklusion Eksempel a: Ved den udførte forvaltningsrevision er vi, bortset fra det i forbeholdet anførte, ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at forvaltningen i 20xx på de områder, vi har undersøgt, ikke er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde, eller at oplysningerne i rapporteringen om mål og resultater ikke er dokumenterede og dækkende for NN-institutionens virksomhed i 20xx.</p> <p>Eksempel b: Det er vores opfattelse, at forvaltningen, som følge af det i forbeholdet anførte, ikke har været tilfredsstillende.</p>
<p>Revisors adresse og dato Revisors underskrift</p>	<p>By, den 20xx</p> <p>Revisionsfirmaet XYZ, Statsautoriseret revisionsvirksomhed</p> <p>NN</p> <p>Statsautoriseret revisor</p>

V Eksempel på standardpåtegning for erhvervsskole

Overskrift	Den uafhængige revisors påtegning
Adressat	Til bestyrelsen for NN-institutionen
Overskrift	Påtegning på årsrapport
Indledningsafsnit	Vi har revideret årsrapporten for NN Institution for perioden 1. januar – 31. december 2007 omfattende ledelsespåtegning, ledelsesberetning, anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, pengestrømsopgørelse, noter og specifikationer. Årsrapporten aflægges efter bekendtgørelse nr. 1451 af 13. december 2006 om regnskab for institutioner for erhvervsrettet uddannelse.
Ledelsens ansvar for årsrapporten	Ledelsens ansvar for årsrapporten Ledelsen har ansvaret for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 1451 af 13. december 2006 om regnskab for institutioner for erhvervsrettet uddannelse. Dette ansvar omfatter udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller, der er relevante for at udarbejde og aflægge en årsrapport, der giver et retvisende billede uden væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl samt valg og anvendelse af en hensigtsmæssig regnskabspraksis og udøvelse af regnskabsmæssige skøn, som er rimelige efter omstændighederne. Herudover er det ledelsens ansvar, at de dispositioner, der er omfattet af årsrapporten, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.
Revisors ansvar og den udførte revision	Revisors ansvar og den udførte revision Vores ansvar er at udtrykke en konklusion om årsrapporten på grundlag af vores revision. Vi har udført vores revision i overensstemmelse med danske revisionsstandarder og god offentlig revisionsskik, jf. bekendtgørelse nr. 1452 af 13. december 2006 om revision og tilskudskontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettet uddannelse. Disse standarder kræver, at vi lever op til etiske krav samt planlægger og udfører revisionen med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

En revision omfatter handlinger for at opnå revisionsbevis for de beløb og oplysninger, der er anført i årsrapporten. De valgte handlinger afhænger af revisors vurdering, herunder vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation i årsrapporten, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Ved risikovurderingen overvejer revisor interne kontroller, der er relevante for institutionens udarbejdelse og aflæggelse af et årsrapport, der giver et retvisende billede, med henblik på at udforme revisionshandling, der er passende efter omstændighederne, men ikke med det formål at udtrykke en konklusion om effektiviteten af institutionens interne kontrol. En revision omfatter endvidere stillingtagen til, om den af ledelsen anvendte regnskabspraksis er passende, om de af ledelsen udøvede regnskabsmæssige skøn er rimelige samt en vurdering af den samlede præsentation af årsrapporten. Revisionen omfatter desuden en vurdering af, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabet, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion. Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Revisors konklusion

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af NN-institutionens aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2007 samt af resultatet af NN-institutionens aktiviteter og pengestrømme for regnskabsperioden 1. januar – 31. december 2007 i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 1451 af 13. december 2006 om regnskab for institutioner for erhvervsrettet uddannelse. Det er ligeledes vores opfattelse, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabet, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Overskrift

Erklæring om udført forvaltningsrevision

Indledningsafsnit

I forbindelse med den finansielle revision af NN-institutionens årsrapport for 2007 har vi foretaget en vurdering af, hvorvidt der for udvalgte områder er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af NN-institutionen, og at oplysningerne i årsrapporten om mål og resultater er dokumenterede og i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 1451 af 13. december 2006 om regnskab for institutioner for erhvervsrettet uddannelse.

Ledelsens ansvar for forvaltningen	<p>Ledelsens ansvar NN-institutionens ledelse har ansvaret for, at der etableres retningslinier og procedurer, der sikrer, at der tages skyldige økonomiske hensyn ved institutionens forvaltning, og at oplysningerne i årsrapporten om mål og resultater er dokumenterede og i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 1451 af 13. december 2006 om regnskab for institutioner for erhvervsrettet uddannelse.</p>
Revisors ansvar og den udførte forvaltningsrevision	<p>Revisors ansvar og den udførte forvaltningsrevision I overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. bekendtgørelse nr. 1452 af 13. december 2006 om revision og tilskudskontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettet uddannelse har vi for udvalgte forvaltningsområder undersøgt, om NN-institutionen har etableret forretningsgange, der sikrer en økonomisk hensigtsmæssig forvaltning. Vi har endvidere stikprøvevist gennemgået NN-institutionens rapportering i årsrapporten om mål og resultater for NN-institutionen. Vores arbejde er udført med henblik på at opnå begrænset sikkerhed for, at forvaltningen på de udvalgte områder er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde, og at oplysningerne i årsrapporten om mål og resultater er dokumenterede og i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 1451 af 13. december 2006 om regnskab for institutioner for erhvervsrettet uddannelse.</p>
Konklusion	<p>Konklusion Ved den udførte forvaltningsrevision er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os anledning til at konkludere, at forvaltningen i 2007 på de områder, vi har undersøgt, ikke er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde, eller at oplysningerne i årsrapporten om mål og resultater ikke er dokumenterede eller i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 1451 af 13. december 2006 om regnskab for institutioner for erhvervsrettet uddannelse.</p>
Revisors adresse og dato	By, den 20xx
Revisors underskrift	Revisionsfirmaet XYZ, Statsautoriseret revisionsvirksomhed NN Statsautoriseret revisor

VI Eksempler på bemærkninger til forvaltningen som ikke skal omtales i revisionspåtegningen

Den gennemførte forvaltningsrevision vil ofte give anledning til bemærkninger, som revisor skal rapportere i revisionsprotokollen. Sådanne almindeligt forekommende bemærkninger er af stor betydning for såvel institutionens ledelse og bestyrelse samt for tilskudsyder og rigsrevisionen. Sådanne almindeligt forekommende bemærkninger skal ikke omtales i revisionspåtegningen.

Eksempel a

I årsrapporten er anført en udvikling i skolens udgifter pr. årselev for de seneste 5 år. Der fremgår følgende oversigt:

	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>
Undervisningsomkostninger pr. årselev	74.123	78.345	82.765	81.479	90.311
Ejendomsomkostninger pr. årselev	16.777	17.432	18.865	17.888	22.855
Kostafdelingsomkostninger pr. årselev	22.665	20.456	22.987	21.566	23.454
Administrationsomkostninger pr. årselev	<u>16.378</u>	<u>17.883</u>	<u>19.384</u>	<u>22.321</u>	<u>24.347</u>
I alt	<u>129.943</u>	<u>134.116</u>	<u>144.001</u>	<u>143.254</u>	<u>160.967</u>

Som det fremgår, har de omkostningerne pr. årselev i 2005 udgjort kr. X og i 2006 kr. Y. Der har altså været en stigning fra 2005 til 2006 på kr. 17.713 svarende til 12,4%. Stigningen skyldes primært, at antallet af årselever er faldet fra 88 i kalenderåret 2005 til 75 i kalenderåret 2006. Skolen har således ikke formået at tilpasse ressourcerne til det noget lavere elevtal.

Skolen har hertil oplyst, at der er opsagt 3 medarbejdere, som er fratrukket i efteråret 2006 og yderligere en medarbejder fratrukker i foråret 2007. Primært som følge af denne tilpasning forventer skolen, at skolens omkostninger pr. årselev når ned på et tilfredsstillende niveau.

Eksempel b

Skolen har foretaget udskiftning af 3 leasede kopimaskiner, som skolen leasede for under 3 år siden. Vi har fået oplyst, at en restgæld på de gamle leasingkontrakter på kr. 267.000 er overført til de nye leasingkontrakter. Leasingydelsen pr. måned på de nye kopimaskiner er på samme niveau som ydelsen på de gamle kopimaskiner. Skolen er dog bundet til ydelsen i 8½ år.

Skolen har oplyst, at den ikke var opmærksom på, at der på den nye kontrakt var knyttet en bestemmelse om binding i 8½ år. Havde man været opmærksom herpå, ville man ikke have indgået leasingkontrakten.

Det er vores opfattelse, at udskiftningen ikke er udtryk for sparsommelig forvaltning. (er forholdet konkret væsentlig må det vel efter omstændighederne kunne føre til forbehold)

Eksempel c

Frafald på HH 1 årgang er opgjort således:

Skoleår 2003/04	12,4%
Skoleår 2004/05	11,7%
Skoleår 2005/06	19,3%

Som det fremgår, har frafaldet i skoleåret 2005/06 været væsentlig højere end hidtil. Vi har sammenholdt frafaldet med oplysninger om frafald på landsplan, som efter det oplyste udgør 13,5%. Vi er dog ikke klar over, om frafaldet er beregnet efter samme principper.

Skolen har oplyst, at der i foråret 2006 er gennemført en evaluering af elevernes tilfredshed med skolen. Denne har ikke givet et ringere resultat end tidligere undersøgelser. Skolen kan ikke give nogen forklaring på det stigende frafald.

Skolen har besluttet følgende:

- at gennemføre systematiske samtaler med de elever, som melder sig ud
- at etablere en mentorordning for frafaldstruede elever

Det er vores vurdering, at udviklingen i frafald ikke har været tilfredsstillende i skoleåret 2005/06. Det er ligeledes ikke tilfredsstillende, at skolen ikke har et bedre overblik over årsagerne hertil. Det er til gengæld tilfredsstillende, at skolen har besluttet at forbedre indsatsen mod frafald.

Eksempel d

Vi har gennemgået institutionens økonomistyring og herunder den løbende budgetopfølgning. Som det fremgår af referat af bestyrelsesmøde i august, forventede ledelsen på daværende tidspunkt, at omkostningerne for år 20xx ville udgøre 2,3% mindre end oprindelig budgetteret. I december måned oplyste ledelsen, at der i stedet ville opstå et merforbrug på 1,7%. Ved aflæggelsen af årsrapporten i marts måned 20xy viste det sig, at det endelige forbrug oversteg det budgetterede med 7,1%.

Vi har nærmere gennemgået årsagerne til, at det relativt store merforbrug først blev kendt på så sent et tidspunkt. Vi har fundet følgende 2 årsager:

- Nogle omkostningsbilag er blevet bogført meget sent som følge af ledelsens sene godkendelse heraf
- Overarbejde er ikke opgjort løbende. Først i februar i år 20xy har de ansatte afleveret opgørelser over anvendte timer.

Ledelsen har overfor os oplyst, at man fremover vil sørge for en løbende godkendelse af bilag og stille krav om månedlig aflevering af timeopgørelse fra de ansatte. Dermed skulle institutionen bedre blive i stand til at foretage løbende budgetopfølgning og foretage nødvendige tilpasninger.

Efter vores opfattelse har økonomistyringen ikke fungeret tilfredsstillende i 20xx. Vi er enige i behovet for at gennemføre de af ledelsen foretagne ændringer i forretningsgangene.

---oo0oo---