



Forvaltning og revision af offentlige tilskud

April
2015



Indholdsfortegnelse

1. Indledning	1
2. Baggrund og formål	3
2.1. Regelgrundlaget for revision af offentlige midler.....	4
3. Forvaltning og revision af statslige tilskud på § 4-området	7
3.1. Fordeling af ansvar og opgaver	7
3.1.1. Tilskudsyder	9
3.1.2. Tilskudsmodtager	12
3.1.3. Tilskudsmodtagers revisor	13
Bilag 1. Ajourført modelinstruks for revision af tilskud til institutioners samlede virksomhed (drift) med bemærkninger.....	15
Bilag 2. Ajourført modelinstruks for revision af projektilskud med bemærkninger	19
Bilag 3. Forslag til forvaltningsrevisionshandlinger.....	23

Læsevejledning

Målgruppen for denne vejledning er både tilskudsydere, tilskudsmodtagere og revisorer. Vejledningen kan læses i sin helhed fra start til slut, men afsnittene kan også læses hver for sig.

Indledningsvis skitseres baggrund og formål med vejledningen, herunder regelgrundlaget for tilskudsforvaltning og revision af tilskud. Efterfølgende gennemgås ansvars- og opgavefordelingen mellem tilskudsyder, tilskudsmodtager og dennes revisor.

I bilagene findes ajourførte modelinstrukser for revision af henholdsvis et driftstilskud og et projektilskud. Derudover er der for at støtte tilskudsyders og tilskudsmodtagers administration af tilskud udarbejdet forskellige eksempler til inspiration, herunder krav til målostilling for driftstilskud og projektilskud, en bekendtgørelse om administration af projektilskud, opstilling af krav til rapportering om tilskudsanvendelsen i et tilsagnsbrev og et eksempel på revisors rapportering om den udførte forvaltningsrevision. Endelig er der udarbejdet en række forslag til revisors forvaltningsrevision af tilskud.

1. Indledning

I den offentlige forvaltning administreres et stort antal tilskudsordninger med meget forskelligartet formål, omfang og kompleksitet. For staten udgør tilskudsområdet en væsentlig del af de samlede udgifter, og det er derfor vigtigt, at forvaltningen tilrettelægges, så samfundet får mest mulig nytte af tilskudsordningerne. Forvaltningen bør således have fokus på både administrationen af tilskudsordningerne og på effekten af de ydede tilskud.

En god tilskudsforvaltning er bl.a. afhængig af, at tilskudsyder stiller klare krav til tilskudsmodtager om de ønskede resultater og rapportering af disse, herunder at der er opstillet mål for tilskuddets anvendelse, og at tilskudsyder stiller klare krav til revisors arbejde og rapportering. Velovervejede krav til tilskudsmodtager og dennes revisor kan lette tilskudsyders opfølgning på, om tilskuddet har (haft) den ønskede effekt.

Rigsrevisionen har senest i en beretning fra 2012 om forvaltningen af statslige tilskud opstillet en række anbefalinger til både tilskudsyder og tilskudsmodtager, herunder:

- at tilskudsyder i ansøgningsfasen fokuserer mere på, at ansøgerne opstiller målbare mål for anvendelsen af tilskud
- at tilskudsyder styrker opfølgningen på, om tilskudsmodtagere opfylder målene ved at stille klare krav til, hvordan tilskudsmodtagere skal rapportere
- at tilskudsyder kategoriserer typerne af tilskud ud fra risiko og på den baggrund differentierer sine krav til målostilling, opfølgning, evaluering mv.

Der findes en række vejledninger, som tilskudsyder kan basere tilrettelæggelsen af tilskudsforvaltningen på:

Vejledning om effektiv tilskudsforvaltning

Moderniseringsstyrelsen udgav i juni 2011 "Vejledning om effektiv tilskudsforvaltning", hvor reglerne på området er samlet. Målgruppen for vejledningen er primært de myndigheder, der administrerer tilskudsordningerne, og retter sig især mod tilskud, som ydes efter ansøgning og i konkurrence med andre ansøgere. De forvaltningsmæssige principper og regler, som er beskrevet, er relevante for øvrige tilskudsordninger i bred forstand.

De overvejelser, der bør indgå i forbindelse med tilskudsyders tilrettelæggelse af den enkelte ordnings administrative processer, er beskrevet i vejledningen. Vejledningen findes på www.modst.dk/OEAV/Vejledninger.

Vejledningen indeholder fx en omtale af de forvaltningsmæssige principper, bevillingsreglerne og regnskabsreglerne samt en standardmodel for tilskudsforvaltning, der tager udgangspunkt i 3 faser: design, drift og opfølgning.

Moderniseringsstyrelsens hjemmeside (<http://www.modst.dk/tilskud>) indeholder yderligere materiale til vejledning om tilskud, fx "Vejledning om budgettering og regnskabsføring af tilsagnsordninger på tilskudsområdet".

Budgetvejledning

I budgetvejledningen findes også en række bestemmelser om tilskud, som er kategoriseret efter forskellige bevillingsformer. Tilskud kan i princippet være indeholdt i flere bevillingstyper. Lovbunden bevilling, anden bevilling og reservationsbevilling er dog de mest almindelige former. Budgetvejledning 2014 findes på http://www.fm.dk/publikationer/2013/budgetvejledning-2014/~media/Publikationer/Imported/2013/BV14/budgetvejledning_2014_web.pdf.

God offentlig revisionsskik

Rigsrevisionen udgav i januar 2013 publikationen "God offentlig revisionsskik – normen for offentlig revision". Publikationen henvender sig til revisorer og brugere af revisionens resultater samt alle andre, der har brug for at kende rammerne for offentlig revision. Publikationen findes på <http://www.rigsrevisionen.dk/bagved-revisionen/god-offentlig-revisionsskik>.

2. Baggrund og formål

Efter et fælles udvalgsarbejde udgav Rigsrevisionen, revisorforeningerne FSR og FFR samt de kommunale revisionsorganer i 2000 en rapport om revisionen af statslige tilskud på § 4-området (populært kaldet § 4-publikationen). § 4-publikationen har fungeret som en vejledning for tilskudsydere, revisorer og brugere af revisionens resultater. Udvalget ajourførte "Modelinstruks for revision af tilskud til institutioners samlede virksomhed (drift)" og udarbejdede "Modelinstruks for revision af projektilskud". Disse har været vejledende, når tilskudsyder har udarbejdet instrukser mv. for de forskellige tilskudsordninger, og når Rigsrevisionen og revisorforeningerne har afgivet høringsvar.

§ 4-publikationen er særligt rettet mod forvaltningen og revisionen af tilskud, hvor Rigsrevisionen har adgang til regnskabsgennemgang efter rigsrevisorlovens § 4 (lovbekendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012 om revisionen af statens regnskaber), og hvor revisionen foretages af private revisorer. Det kan fx være tilskud til projekter, selvejende institutioner, kommuner, foreninger og fonde. De store tilskudsydere inden for staten er fx Kulturministeriet, Ministeriet for Børn, Ligestilling, Integration og Sociale Forhold, Undervisningsministeriet, Ministeriet for Sundhed og Forebyggelse og Beskæftigelsesministeriet.

Rigsrevisionen og FSR – danske revisorer nedsatte i 2014 en arbejdsgruppe, som skulle opdatere § 4-publikationen om revision af tilskud, så den sikrer et opdateret grundlag for at understøtte og styrke forvaltningen og revisionen af tilskudsområdet.

Arbejdsgruppens drøftelser har baseret sig på regler og vejledninger om tilskudsforvaltning samt erfaringerne fra revision af tilskud. Arbejdsgruppen har konstateret, at der er behov for at præcisere, at der ved revisionen af offentlige midler ikke kun skal tilvejebringes sikkerhed for, om regnskabet er rigtigt, og at midlerne er anvendt til formålet og i overensstemmelse med gældende regler, men også sikkerhed for, at midlerne er anvendt på en økonomisk hensigtsmæssig måde.

I den tidligere publikation var der fastsat en vejledende bagatelgrænse på 500.000 kr. for, hvornår tilskudsregnskabet skal revideres. Ved udarbejdelsen af denne vejledning har vi dog ikke fundet, at modelinstrukserne bør indeholde en sådan bagatelgrænse, men at det er op til tilskudsyder at vurdere, i hvilket omfang et mindre tilskud bør underkastes revision. Det er arbejdsgruppens indstilling, at tilskudsyder på baggrund af en vurdering af risiko og væsentlighed selv fastsætter eventuelle bagatelgrænser. Revisionen af tilskuddet og udgifterne hertil bør dog stå i et rimeligt forhold til tilskuddets væsentlighed, herunder både politisk og økonomisk væsentlighed. Det er ikke hensigten med denne ændring, at flere tilskudsregnskaber skal underlægges revision. Tværtimod er det hensigten, at tilskudsyder bør vurdere, om det er hensigtsmæssigt at fravige kravet om revision.

Arbejdsgruppen har opdateret modelinstrukserne for driftstilskud og projektilskud. De gældende erklæringsparadigmer for driftstilskud og projektilskud findes på www.rigsrevisionen.dk. Herudover har arbejdsgruppen udarbejdet en række forslag, der kan tjene som inspiration til, hvordan revisor kan udføre forvaltningsrevision af driftstilskud og projektilskud. For at støtte både tilskudsyders og tilskudsmodtagers administration af tilskud er der desuden medtaget forskellige eksempler til inspiration, herunder et eksempel på krav til måloppstilling for et driftstilskud og et projektilskud (s. 12) og et eksempel på krav i et tilsagnsbrev til rapportering om anvendelsen af et projektilskud (s. 10). Endvidere er medtaget et uddrag af en bekendtgørelse om administration af tilskud med krav til revisionen (s. 13) og et eksempel på revisors rapportering om den udførte forvaltningsrevision (s. 14).

2.1. Regelgrundlaget for revision af offentlige midler

Rigsrevisionen

Det fremgår af rigsrevisorloven (lovbekendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012 om revisionen af statens regnskaber m.m.), at statens regnskaber – hvor ikke andet er bestemt – revideres af Rigsrevisionen (§ 2), og at Rigsrevisionen ved revisionen dels efterprøver, om regnskabet er rigtigt (finansiel revision), og om det er i overensstemmelse med bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis (juridisk-kritisk revision), dels vurderer, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen (forvaltningsrevision).

UDDRAG AF RIGSREVISORLOVEN

§ 3. 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. 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.

Rigsrevisionen kan ifølge rigsrevisorlovens § 4 kræve de regionale regnskaber og regnskaber for virksomheder mv., der modtager tilskud fra staten, til gennemgang. Det samme gælder ifølge § 5 den del af de kommunale regnskaber, for hvilke der skal ske afregning over for staten. Rigsrevisionen påser, jf. § 6, at regnskabet er undergivet betryggende revision, at vilkårene for tilskud er opfyldt, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med givne bestemmelser, og at der i øvrigt er taget skyldige økonomiske hensyn.

Private revisorer

Private revisorer, herunder dem, der reviderer offentlige midler, fx tilskud fra staten, er også omfattet af revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder med senere ændringer) og erklæringsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 385 af 17. april 2013 om godkendte revisorers erklæringer).

Ifølge erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 4, skal revisionspåtegningen bl.a. indeholde en konklusion, hvori det skal oplyses, om regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens krav og eventuelle andre krav til regnskabsaflæggelsen. Der skal ifølge § 6 tages forbehold, hvis revisor konkluderer, at regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler, eller hvis revisor ikke er i stand til at konkludere, at regnskabet er uden væsentlige fejl. Der skal altid tages forbehold, hvis regnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, jf. § 6, stk. 2.

Revision af regionerne

Regionerne er finansieret af et generelt tilskud fra staten, aktivitetsafhængige tilskud fra stat og kommuner (§ 2 i lov om regionernes finansiering) og et udviklingsbidrag fra kommunerne. Dertil kommer, at regionerne og de underliggende enheder, fx hospitalerne, modtager en del af de tilskud, der uddeles fra de statslige tilskudsordninger. Som eksempel kan nævnes, at regionerne modtager en del satspuljebevillinger til psykiatriområdet.

Ifølge regionsloven (bekendtgørelse nr. 187 af 27. februar 2014 af lov om regioner og om nedlæggelse af amtskommunerne, Hovedstadens Udviklingsråd og Hovedstadens Sygehushælesskab) revideres regnskaberne for regionerne af private revisorer. Det fremgår af regionsloven, at revisor skal udføre både finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Ifølge rigsrevisorloven kan rigsrevisor af egen drift eller på anmodning fra Statsrevisorerne foranstalte undersøgelser af regionernes regnskaber og udvalgte regnskabsområder.

UDDRAG AF REGIONSLOVEN

§ 28, stk. 2. Revisionen skal omfatte alle under regionsrådet henhørende regnskabsområder. Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, regionsrådets øvrige beslutninger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Endvidere skal det påses, at der ved forvaltningen af midlerne og driften af de virksomheder, hvis regnskaber er omfattet af revisionen, er taget skyldige økonomiske hensyn.

Revision af kommunerne

Det er tilsvarende bestemt i kommunestyrelsesloven (bekendtgørelse nr. 186 af 19. februar 2014 af lov om kommunernes styrelse), at kommunerne revideres af private revisorer, og at revisionen omfatter alle regnskabsområder under kommunen. Revisor skal ifølge styrelsesloven udføre finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

Kommunernes virksomhed er finansieret af kommuneskatten samt af bloktilskud og andre tilskud fra staten. Den andel af midlerne, der er omfattet af statslige refusionsordninger, som indebærer, at der skal ske afregning over for staten, er dog samtidig omfattet af rigsrevisorloven. Kommunerne og de underliggende kommunale institutioner modtager også en række tilskud fra staten, som er omfattet af rigsrevisorlovens § 4. Det kan fx være forsøgs- og udviklingsmidler fra Undervisningsministeriet.

UDDRAG AF KOMMUNESTYRELSESLOVEN

§ 42, stk. 2. Revisionen skal omfatte alle under kommunalbestyrelsen henhørende regnskabsområder. Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, kommunalbestyrelsens øvrige beslutninger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Endvidere vurderes det, om udførelsen af kommunalbestyrelsens og udvalgenes beslutninger og den øvrige forvaltning af kommunens anliggender er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde.

God offentlig revisionsskik – normen for offentlig revision

Som det fremgår af ovenstående, skal revisionen af både statslige, regionale og kommunale midler udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, dvs. at revisionen ud over finansiel revision og juridisk-kritisk revision også skal omfatte forvaltningsrevision.

Normen har grundlag i rigsrevisorlovens § 3, som fastsætter, at revision af offentlige midler skal omfatte 3 aspekter:

- *finansiel revision*, hvor det efterprøves, om regnskabet er rigtigt
- *juridisk-kritisk revision*, hvor det efterprøves, 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
- *forvaltningsrevision*, hvor det undersøges, om der er taget skyldige økonomiske hensyn i forvaltningen, dvs. om virksomhederne har taget hensyn til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, når de løser deres opgaver.

Rigsrevisionen udfører forvaltningsrevision dels som en integreret del af den løbende revision af statslige virksomheder, dels som større særlige revisionsundersøgelser, der typisk afsluttes med en beretning til Statsrevisorerne.

For de kommunale regnskaber fremgår det af bemærkningerne til den kommunale styrelseslov, at forvaltningsrevisionen skal udføres sammen med den løbende revision og er obligatorisk, men at kommunen derudover kan indgå aftale med revisor om udvidet forvaltningsrevision, der udføres som en ekstra opgave. Ved den løbende revision træffer revisor – efter dialog med kommunen – beslutning om, hvilket område der undersøges, og der afgives samlet revisionsberetning for den løbende revision og den foretagne forvaltningsrevision. Beslutning om udvidet forvaltningsrevision træffes af kommunen, og revisor afgiver særskilt revisionsberetning om undersøgelsen.

3. Forvaltning og revision af statslige tilskud på § 4-området

En del af statens midler udbetales af ministerier eller styrelser til offentlige og private organisationer, selvejende institutioner, foreninger mfl. som tilskud til driften af virksomheden eller som projekttilskud til konkrete aktiviteter. Den årlige revision af de enkelte tilskudsmodtageres regnskaber og anvendelse af midlerne udføres af de forskellige private revisorer og/eller af Rigsrevisionen.

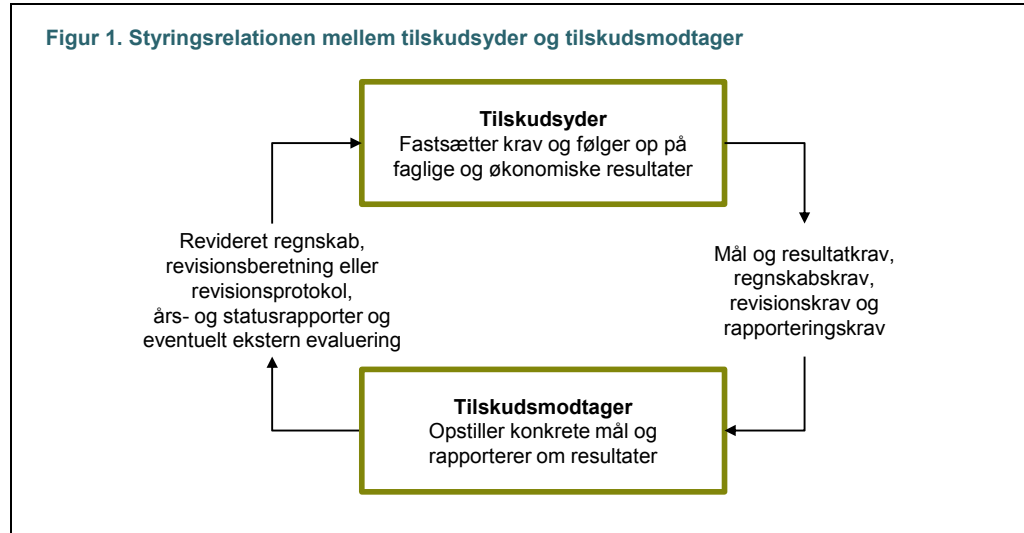
3.1. Fordeling af ansvar og opgaver

God offentlig revisionsskik forudsætter en afgrænsning af ansvaret mellem tilskudsyder, tilskudsmodtagers ledelse og tilskudsmodtagers revisor. Det er tilskudsyder, der fastlægger rammerne for anvendelse af tilskuddet samt kravene til regnskabsaflæggelse og revision. Udgangspunktet er, at tilskudsyder har ansvaret for at følge op på, om anvendelsen af tilskuddet lever op til det overordnede formål med tilskuddet. Tilskudsyder skal som led heri opstille rammer for, hvordan formålet med tilskuddet skal indfries, og hvordan tilskudsmodtager skal rapportere om målopfyldelse, og krav til regnskabsaflæggelse.

Opstilling af mål og resultatkrav er en forudsætning for, at der kan foretages evaluering af, om tilskuddene anvendes til de formål, som Folketinget har bevilget midlerne til. De overordnede formål fremgår ofte af en tilskudslov, en politisk aftale eller af finansloven. Det er tilskudsydernes ansvar, at formålene gøres operationelle i form af konkrete mål, så tilskudsyder kan følge op på, om tilskudsmodtager når målene. I praksis sker det ofte ved, at tilskudsyder stiller krav om, at tilskudsmodtager opstiller målbare mål for anvendelsen af tilskuddet, og at tilskudsmodtager rapporterer om opnåede resultater. Målene kan enten fremgå af tilskudsmodtagers projektansøgning (projekttilskud) eller af en aftale, som tilskudsyder indgår med tilskudsmodtager (driftstilskud).

Ved at stille krav om, at tilskudsmodtager opstiller målbare mål og rapporterer om opnåede resultater, får tilskudsyder mulighed for at følge op på, om tilskudsmodtager anvender tilskuddet effektivt og til formålet. Krav om mål og afrapportering er centrale elementer i styringsrelationen mellem tilskudsyderne og tilskudsmodtagerne. Måloptilling og afrapportering er en forudsætning for, at tilskudsyderne løbende kan overvåge og eventuelt justere tilskudsordningen. Målene er samtidig en forudsætning for, at revisor har et grundlag for at vurdere, om midlerne er anvendt som forudsat, og om tilskudsmodtager anvender tilskuddet sparsommeligt, produktivt og effektivt.

Figur 1 viser styringsrelationen mellem tilskudsyder og tilskudsmodtager.



Det fremgår af figur 1, at tilskudsyder har ansvaret for at fastsætte overordnede mål og resultatkrav, regnskabskrav, revisionskrav og rapporteringskrav, mens tilskudsmodtager opstiller konkrete mål for anvendelsen af tilskuddet og har ansvaret for at indsende revideret regnskab, revisionsberetning eller revisionsprotokol, årsrapport, statusrapporter og eventuelt ekstern evaluering.

Tilskudsmodtager har ansvaret for og opgaven med forvaltningen af tilskuddet, herunder regnskabsafklæggelse. Revisor skal foretage en vurdering af, hvordan tilskudsmodtager har varetaget opgaven. I det følgende uddybes ansvars- og opgavefordelingen mellem:

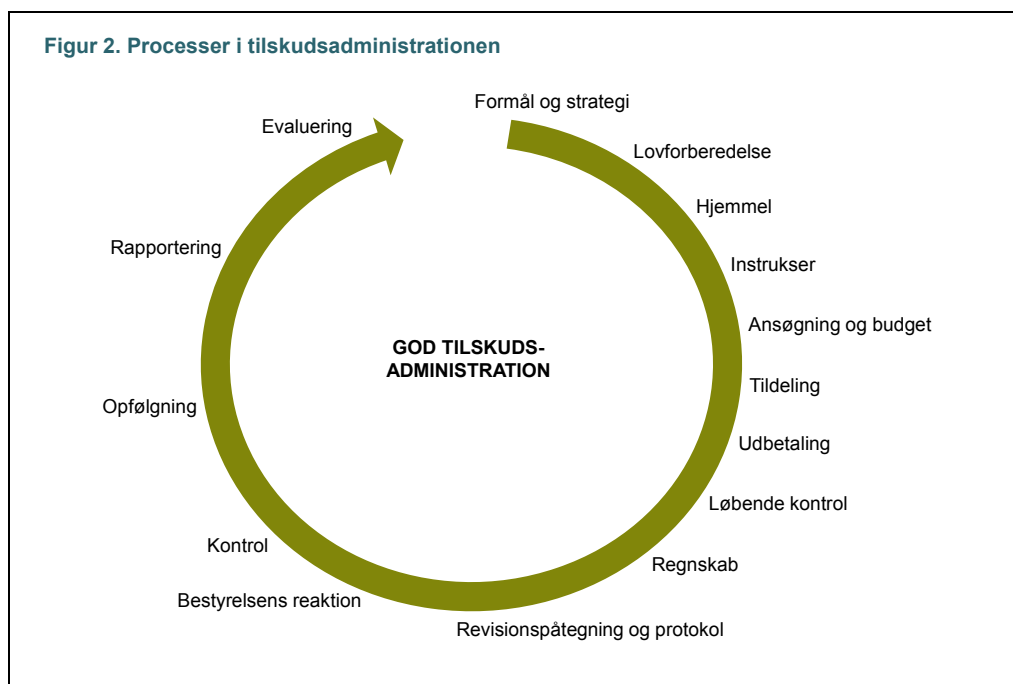
- tilskudsyder
- tilskudsmodtager
- tilskudsmodtagers revisor.

3.1.1. Tilskudsyder

Tilskudsydens opgaver i forhold til design, drift og opfølgning

Ifølge Moderniseringsstyrelsens "Vejledning om effektiv tilskudsforvaltning" forudsætter god tilskudsadministration, at der fra start er etableret robuste og gennemtænkte forvaltningsmæssige rammer for tilskudsordningen.

Der er mange processer i administrationen af en tilskudsordning, jf. figur 2.



Det fremgår af figur 2, at tilskudsyder skal gøre sig en række overvejelser, inden en tilskudsordning iværksættes, herunder sikre, at der er et klart formål med ordningen, at der er et design af, hvordan ordningen skal forvaltes, og at der er det fornødne regelgrundlag. Herefter kommer faserne, hvor tilskuddet tildeles tilskudsmodtagerne og udbetales samt den løbende kontrol med tilskudsmodtagerne. Næste fase er selve regnskabs- og rapporteringsfasen, hvor også revisor har en vigtig rolle i rapporteringen til tilskudsyder. Endelig skal tilskudsyder følge op på denne rapportering og evaluere tilskudsordningen.

Alle tilskudsordninger vil ikke nødvendigvis gennemgå alle de ovenfor skitserede faser. Fx har ikke alle tilskudsmodtagere en bestyrelse, som skal inddrages i processen. Men figuren giver et godt indblik i, hvilke processer man som tilskudsyder bør tage højde for i tilskudsadministrationen.

Tilskudsyder skal herudover være opmærksom på ansvaret for at overholde de forvaltningsretlige regler og principper, herunder at tilskudsmodtagere eller potentielle tilskudsmodtagere skal behandles ens, jf. Moderniseringsstyrelsens "Vejledning om effektiv tilskudsforvaltning".

Moderniseringsstyrelsen har udarbejdet en standardmodel for tilskudsforvaltning, der tager udgangspunkt i 3 faser – design, drift og opfølgning – og giver et bud på indholdet af de forskellige faser, jf. <http://www.modst.dk/OEAV/OEkonomistyring/Aktivitets-og-ressourcestyring/Tilskudsadministration/Tilskudsforvaltning/Projekter>.

Mål og resultatkrav

Tilskudsyder har ansvaret for, at tilskudsordningen får den ønskede virkning og opfylder det politiske mål med tilskuddet. Det påhviler tilskudsyder at operationalisere de mål, der er fastsat i retsgrundlaget. Herunder bør tilskudsyder opstille generelle succeskriterier for hele tilskudsordningen for at kunne vurdere, om ordningens tilsigtede samfundsmæssige effekt er nået. Ved at fastsætte krav og følge op på faglige og økonomiske resultater påser tilskudsyder også, at tilskudsmodtager tager skyldige økonomisk hensyn ved anvendelsen af midlerne.

For det enkelte tilskud har tilskudsyder ansvaret for at fastsætte krav om konkrete mål og resultatkrav til tilskudsmodtagers rapportering om opfyldelsen af resultatmålene. For at lette tilskudsyders opfølgning på, om det ydede tilskud er anvendt efter formålet, er det vigtigt, at tilskudsyder i ansøgningsfasen har fokus på, at ansøger opstiller målbare mål for anvendelsen af tilskuddet. En måde at sikre dette på er ved at udarbejde et tilsagnsbrev med klare betingelser for tilskuddets anvendelse og for faglig og økonomisk rapportering. I tilsagnsbrevet bør det desuden fremgå, at der skal tages skyldige økonomiske hensyn ved anvendelsen af tilskuddet. Tilskudsyder bør også overveje, om der skal fastsættes krav om tidsregistrering, timelønninger, sociale klausuler m.m.

EKSEMPEL PÅ OPSTILLING AF KRAV TIL RAPPORTERING I ET TILSAGNSBREV

I et tilsagnsbrev fra Ministeriet for Sundhed og Forebyggelse fremgår det, at tilskudsmodtageren skal sende en slutrapport 3 måneder efter projektets afslutning. Rapporten skal bl.a. beskrive og vurdere:

- projektets gennemførelse og resultater i forhold til projektbeskrivelsen og eventuelt senere godkendte ændringer
- eventuelle afvigelser mellem projektets forventede resultater og faktiske resultater
- anvendelse af projekterfaringer og de opnåede resultater i forbindelse med projektet.

Indholdet og omfanget af kravene til tilskudsmodtager fastsættes af tilskudsyder under hensyntagen til væsentlighed og risiko. Det betyder bl.a., at tilskudsyder kan fastsætte forskellige krav til regnskab og revision, afhængigt af tilskuddets art og størrelse, den enkelte tilskudsmodtager, politisk væsentlighed mv. Afhængigt af det enkelte tilskud kan tilskudsyder også fastsætte differentierede krav til opstilling af mål og den efterfølgende rapportering om resultaterne.

Krav til regnskab og revision

Tilskudsyder må ved etablering af en ny tilskudsordning vurdere og tage stilling til, hvilke krav der skal stilles til regnskabsaflæggelsen og til revisionen af tilskudsregnskaberne, herunder om der skal fastsættes en bagatelgrænse for, hvornår der kræves revision af tilskuddet. Dette bør ske i en selvstændig instruks (bekendtgørelse), der indeholder krav til tilskudsmodtagers administration og regnskabsaflæggelse. Hvor det er hensigtsmæssigt, kan en regnskabsinstruks dække flere tilskudsordninger.

Erfaringen viser, at ikke alle tilskudsydere udarbejder en instruks. Tilstedeværelsen af en instruks om administration, regnskab og revision vil som oftest lette de administrative byrder for tilskudsmodtager og dennes revisor. Herudover vil en instruks kunne gøre tilskudsyders gennemgang af den økonomiske rapportering mere effektiv, idet instruksens medvirker til en højere grad af ensartethed.

Tilskudsyder skal være opmærksom på, at Rigsrevisionen skal have mulighed for at udtale sig vedrørende udstedelsen af nye regnskabs- og revisionsinstrukser eller ændringer i eksisterende instrukser, jf. rigsrevisorlovens § 10, stk. 2. Inden instrukserne forelægges Rigsrevisionen, bør tilskudsyder indhente udtalelse hos FSR – danske revisorer. Udtalelsen vedlægges høringsen til Rigsrevisionen sammen med tilskudsyders eventuelle kommentarer her til.

BAGATELGRÆNSER FOR REVISION

Tilskudsyder kan fastsætte en bagatelgrænse for, hvornår tilskudsregnskaber bør underlægges krav om revision.

Tilskudsyder må ud fra risikoforholdene vurdere tilskudsordningens samlede væsentlighed og samlede udgifter til kontrol og revision, og hvilken kontrol der er mest forsvarlig og hensigtsmæssig. 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. Det bør derfor overvejes, om der skal sættes en bagatelgrænse for, hvornår der kræves revision. Hensynet til at begrænse revisionsomkostningerne må dog afvejes med statens interesse i at sikre, at tilskuddene anvendes sparsommeligt og bedst muligt til de givne formål.

For de tilskudsregnskaber, hvor tilskudsyder fravælger krav om revision, bør man indføre kompenserende kontroller, som i tilstrækkelig grad sikrer, at tilskuddet er anvendt efter hensigten. Sådant en kontrol 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. Dette kan hensigtsmæssigt fremgå af regnskabsbestemmelserne for den pågældende tilskudsordning.

Rigsrevisionen reviderer tilskudsyder efter rigsrevisorlovens § 2 og påser bl.a., at tilskudsyder har tilrettelagt en betryggende tilskudsforvaltning.

Rigsrevisionen og FSR – danske revisorer har i denne vejledning opdateret modelinstrukser for revision af driftstilskud og projekttilskud. Tilskudsyder kan anvende modelinstrukserne som vejledende retningslinjer for udarbejdelsen af en bekendtgørelse eller en revisionsinstruks.

3.1.2. Tilskudsmodtager

Tilskudsmodtagers ansvar og opgaver bør fastlægges tydeligt, fx i en bekendtgørelse, en tilskudsvejledning eller et tilsagnsbrev. Det bør heri understreges, at det er tilskudsmodtagers ansvar at sikre, at mål, strategier og handlingsplaner foreligger, og at der rapporteres om resultatopfølgning. Herunder skal tilskudsmodtager aflægge regnskab for anvendelsen af midlerne. Tilskudsmodtager skal samtidig sikre, at der tages skyldige økonomiske hensyn. Der er nedenfor givet eksempler på krav til tilskudsmodtagers måloppstilling.

EKSEMPLER PÅ KRAV TIL MÅLOPSTILLING FOR ET DRIFTSTILSKUD OG ET PROJEKT-TILSKUD

Driftstilskud

Tilskudsmodtager skal udarbejde:

- overordnede målsætninger
- specifikke mål
- handlingsplan for de forventede aktiviteter.

Projekttilskud

Tilskudsmodtager skal redegøre for:

- projektets målgruppe
- formål
- mål og resultatkrav på kort og på langt sigt
- hvordan projektets resultater opnås
- succeskriterier
- indikatorer.

Det er tilskudsmodtagers ansvar at opbygge hensigtsmæssige administrative systemer og en hensigtsmæssig intern kontrol, der bl.a. skal sikre en god styring af økonomien, og at love og andre regler overholdes. Tilskudsmodtager identificerer og fastsætter hensigtsmæssige og fyldestgørende resultatmål. Styringen kan fx omfatte resultatstyring, aktivitetsstyring og finansiel styring. Tilskudsmodtager overvåger løbende opfyldelsen af mål og iværksætter om nødvendigt de fornødne forholdsregler til sikring af driften og organisationens aktiviteter. Det indebærer, at tilskudsmodtager tilrettelægger en forvaltning, der omfatter de nødvendige regnskabs- og økonomistyringssystemer, herunder interne kontroller. Herefter kan tilskudsmodtager aflægge et rigtigt regnskab, dvs. uden væsentlige fejl og mangler. Endvidere bør tilskudsmodtager udarbejde årsrapport mv., der dokumenterer, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med forudsætningerne, og at de tilsigtede resultater er opnået.

Retningslinjerne om tilskudsmodtagers ansvar og opgaver vil ofte fremgå af en administrations- og regnskabsinstruks, som tilskudsyder har udarbejdet for tilskudsordningen, jf. afsnit 3.1.2.

3.1.3. Tilskudsmodtagers revisor

Tilskudsmodtagers revisor vil oftest være en privat revisor, men kan også være Rigsrevisionen, fx i de tilfælde, hvor tilskudsmodtager er en statslig institution.

Det er tilskudsydernes opgave at fastsætte krav til den økonomiske og faglige rapportering om tilskuddet, herunder krav til revisionen af regnskabet. Dette gøres normalt i en revisionsbekendtgørelse eller en i revisionsinstruks. I de tilfælde, hvor tilskudsyder har udformet en revisionsbekendtgørelse eller en revisionsinstruks, bør det fremgå af denne, hvad revisionen, herunder forvaltningsrevisionen, skal omfatte.

Hvor revisionen udføres af Rigsrevisionen i henhold til rigsrevisorlovens § 2, er det Rigsrevisionen selv, der afgør revisionens omfang, og der kræves ikke revisorerklæring for tilskud mellem statslige institutioner.

UDDRAG AF BEKENDTGØRELSE OM ADMINISTRATION AF TILSKUD UNDER STYRELSEN FOR ARBEJDSMARKED OG REKRUTTERING

§ 24. Ved revisionen skal revisor efterprøve:

- 1) om projektregnskabet er rigtigt, det vil sige uden væsentlige fejl og mangler
- 2) om tilskudsbetingelserne er opfyldt, herunder bestemmelserne i denne bekendtgørelse og de vilkår, der fremgår af tilsagnet
- 3) om tilskuddet er anvendt til formålet
- 4) om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed
- 5) om tilskudsmodtagers ledelse har udarbejdet de statusrapporter og afsluttende evaluering, som styrelsen har foreskrevet, samt at de data, der ligger til grund herfor er pålidelige, og
- 6) om tilskudsmodtager har udarbejdet målbare mål for brugen og effekten af tilskuddet og har fulgt op herpå.

Stk. 2. Revisionen udføres ved stikprøvevis undersøgelse.

Tilskudsmodtager har ansvaret for tilskudsanvendelsen og regnskabsaflæggelsen. Revisor skal foretage en vurdering af, hvordan tilskudsmodtager har varetaget opgaven. Revisor skal i overensstemmelse med revisionsinstruksen og god offentlig revisionsetik udføre både finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

Revisor planlægger og udfører revisionen med udgangspunkt i en vurdering af væsentlighed og risiko. Revisionen skal omfatte en vurdering af, om tilskudsmodtager har anvendt tilskuddet til formålet og har taget skyldige økonomiske hensyn. Revisor skal desuden rapportere om den foretagne revision og resultaterne heraf. Hvis der fx er krav til, at tilskudsmodtager evaluerer sine resultater, skal revisor forholde sig til materialet og vurdere pålideligheden af de data, der ligger til grund for tilskudsmodtagers opgørelser og konklusioner, og rapporteringen til tilskudsyder.

Revisor kan også have til opgave at udføre en række detaljerede kontroller i medfør af revisionsinstruksen, fx kontrol med overholdelsen af særlige tilskudsbetingelser og kontrol af tilskudsgrundlag.

Rigsrevisionen og FSR – danske revisorer har udarbejdet modelinstrukser for revision af driftstilskud og projektilskud. I modelinstrukserne er der ikke helt ens krav til omfanget af forvaltningsrevisionen af henholdsvis driftstilskud og projektilskud. Dette skyldes, at kravene til revisionens omfang bl.a. afhænger af tilskuddets størrelse og varighed.

Krav til forvaltningsrevision

Modelinstrukserne indeholder følgende krav til forvaltningsrevision:

- Ved driftstilskud skal revisor efterprøve, om tilskudsmodtager har taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen. Revisionen udføres med udgangspunkt i tilskudsmodtageres rapportering til tilskudsyder om mål og opnåede resultater.
- Ved projektilskud skal revisor bl.a. efterprøve, om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed, og om de oplysninger, som tilskudsmodtager har meddelt tilskudsyder om opfyldelsen af resultatkravene, er dokumenterede. I den forbindelse skal revisor efterprøve, om de data, der ligger til grund for den faglige rapportering, er pålidelige.

Revisors opgaver er uddybet i modelinstrukserne for henholdsvis driftstilskud og projektilskud, jf. bilag 1 og 2.

Revisor skal planlægge revisionen, så det sikres, at der gennemføres revision af høj kvalitet på en økonomisk, produktiv og effektiv måde. Det sker på grundlag af informationer om den reviderede virksomhed. Planlægningen sker med udgangspunkt i en vurdering af væsentlighed og risiko.

Ved planlægningen af revisionen af driftstilskud lægges det til grund, at væsentlige og risikofyldte områder revideres over en årrække, men ikke nødvendigvis hvert år.

Ud fra væsentlighed og risiko udføres forvaltningsrevision på afgrænsede områder, og det vurderes, om der er foretaget en økonomisk hensigtsmæssig forvaltning.

Forvaltningsrevisionen vil kunne omfatte alle aspekter af skyldige økonomiske hensyn, dvs. sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, ligesom revisionen vil kunne omfatte virksomhedens målfastsættelse, målopfyldelse og økonomistyring.

Nedenfor er der givet eksempler på, hvordan revisor har rapporteret om den udførte forvaltningsrevision. Eksempler på forvaltningsrevisionshandlinger fremgår af bilag 3.

EKSEMPLER PÅ REVISORS RAPPORTERING OM FORVALTNINGSREVISION

Sparsommelighed

I forbindelse med revisionen har vi stikprøvevist vurderet, om centrets dispositioner er i overensstemmelse med de almindelige normer for, hvad der under hensyntagen til centrets art og størrelse kræves af en hensigtsmæssig og sparsommelig forvaltning af offentlige midler, herunder om goder og tjenesteydelser er erhvervet på en økonomisk hensigtsmæssig måde under hensyn til pris, kvalitet og kvantitet, fx:

- Der indhentes alternative tilbud ved køb af varer og tjenesteydelser.
- Foreliggende rabatmuligheder udnyttes.
- Personalemæssige resurser udnyttes optimalt.
- Der aflønnes efter overenskomstmæssige satser.

Effektivitet

Ved vurderingen af, om centret arbejder effektivt, har vi drøftet med ledelsen, hvordan effektivitetsmålinger på centret er indarbejdet som ledelsesværktøj. Det undersøges desuden:

- om centret har udarbejdet vejledninger, som beskriver centrets overordnede mål, og hvordan disse mål efterleves, samt retningslinjer for at sikre, at målene opnås
- om der foretages evalueringer efter hvert gennemført projekt
- om der foretages evalueringer af centrets administrative funktioner, servicefunktioner mv.

Kilde: Beskæftigelsesministeriet.

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. 101 af 19. januar 2012), og som modtager tilskud til deres samlede virksomhed (drift)

Revisionsinstruks for revisor ved

Nærværende instruks, der omfatter revisionen af regnskaberne for institutionens samlede virksomhed og øvrige kontrolopgaver, er udstedt med hjemmel i

§ 1. Revisionen udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Stk. 2. I tilfælde af revisorskift skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse årsagerne 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. 101 af 19. januar 2012) og nærmere præciseret i stk. 2 og §§ 3-7 samt i "God offentlig revisionsskik – normen for offentlig revision" fra januar 2013.

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 med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Der foretages endvidere en vurdering af, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen.

§ 3. Revisor planlægger revisionen med udgangspunkt i en vurdering af væsentlighed og risiko. 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, for at påse, at den interne kontrol er betryggende. Revisor udfører systemrevision og i nødvendigt omfang substansrevision. Revisionen udføres som udgangspunkt ved stikprøvevise undersøgelser. Uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn kan indgå i revisionen.

Stk. 2. Ved revisionen af årsrapporten påses det, at den er opstillet i overensstemmelse med de regler, som ministeriet har fastsat, og at den 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 med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Stk. 3. Forvaltningsrevision indgår som en integreret del af revisionen. 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 at have betydning for bedømmelsen af institutionens regnskab og for revisors vurdering af forvaltningen, herunder mål og opnåede resultater. Institutionen skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, som institutionen 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 herom og at 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 årsager.

§ 7. Det reviderede årsregnskab forsynes med en revisionspåtegning, hvoraf det skal fremgå, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i denne instruks. Forbehold og supplerende oplysninger 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
- 2) væsentlig usikkerhed og væsentlige fejl eller mangler vedrørende institutionens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol.

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

Det skal i protokollatet til årsregnskabet oplyses:

- om revisor opfylder lovgivningens habilitetsbestemmelser
- om revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om
- om revisionen har givet anledning til bemærkninger med hensyn til, om tilskuddet er anvendt i overensstemmelse med de givne vilkår
- om 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. Hjemlen til at udstede en revisionsinstruks bør fremgå tydeligt.

Som hovedregel bør revisionsinstrukser udstedes i bekendtgørelsesform.

Ad § 1

Revisionen bør udføres af professionelle revisorer. 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 "God offentlig revisionsskik – normen for offentlig revision" fra januar 2013.

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 herfter at foretage en vurdering af, hvordan institutionens ledelse har varetaget opgaven.

Ifølge § 2 skal revisor bl.a. påse, at 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. Herefter udføres løbende revision, revision af årsrapporten og forvaltningsrevision. Uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn kan indgå i revisionen.

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

Bestemmelsen i stk. 2 om, at revisor ved revision af årsrapporten 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 administrations- og regnskabsinstruks, og hvilke krav der fastsættes i fx et tilsagnsbrev.

Ad § 5

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

Bestemmelsen om oplysninger til brug for revisors vurdering af forvaltningen samt mål og opnåede resultater skal tydeliggøre ledelsens pligt til at give revisor 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 regnskabet.

Ad § 6

Det er et grundlæggende princip, at institutionens egen ledelse har pligt til at give 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 være 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

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

Rapporteringen om sædvanlige finansielle revisionshandlinger bør begrænses til væsentlige regnskabsposter i resultatopgørelsen og balancen 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, intern kontrol, eventuelle nye systemer, bogføring og regnskabsaflæggelse.

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, om der er indhentet tilbud, om kontrolprocedurerne vurderes som tilfredsstillende og om 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 revisor omtale resurseanvendelsen til særlige aktiviteter i institutionen/virksomheden og omkostnings- eller produktivetsudviklingen.

Revisor kan desuden oplyse, om der foreligger oplysninger til undersøgelse af effektiviteten, og om institutionen eller revisor eventuelt har foretaget en vurdering heraf. Revisor kan desuden fx oplyse, om institutionens formål er operationelt, og om der foreligger opsplitning 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 ikrafttrædelsen er tilbagevirkende.

Bilag 2. Ajourført modelinstruks for revision af projekttilskud med bemærkninger

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

Instruksen er udstedt med hjemmel i lov nr.

Instruksen gælder ikke for projekttilskud, der ydes til tilskudsmodtagere, som revideres af Rigsrevisionen.

§ 1. Revisionen udføres af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Stk. 2. I tilfælde af revisorskift i projektperioden skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse årsagerne 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 mv. (lovbekendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012) og nærmere præciseret i stk. 2 og §§ 3-7 samt i "God offentlig revisionsskik – normen for offentlig revision" fra januar 2013. For kommunerne gælder styrelseslovens § 42.

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, om 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 foretaget en faglig afrapportering i de tilfælde, hvor tilskudsyder har stillet krav om det, og at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige.

Stk. 2. Revisionen udføres ved stikprøvevis undersøgelse.

§ 5. Tilskudsmodtager skal give revisor de oplysninger, som må anses at have betydning for bedømmelsen af projektregnskabet og for revisors vurdering af forvaltningen, herunder mål og opnåede resultater. Tilskudsmodtager skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, som tilskudsmodtager 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 lovovertredelser eller tilsidesættelser af forskrifter af væsentlig betydning i forbindelse med midlernes forvaltning, påhviler det revisor straks at give tilskudsmodtager meddelelse herom og 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 årsager.

§ 7. Det reviderede projektregnskab forsynes med en erklæring, hvoraf det skal fremgå, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i denne instruks. Eventuelle forbehold og supplerende oplysninger skal fremgå af erklæringen.

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

Stk. 3. Genpart af revisionsprotokollen indsendes af tilskudsmodtager 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, resurser, 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. Hjemlen til at udstede en revisionsinstruks bør fremgå tydeligt.

Som hovedregel bør revisionsinstrukser udstedes i bekendtgørelsesform.

For tilskud, hvor der skal aflægges fuldt revideret regnskab, skal revisor forsyne regnskabet med en revisionspåtegning/-erklæring. Herudover skal revisor afgive en protokol om det udførte revisionsarbejde samt revisors vurdering og konklusion – særligt om tilskudsmodtagers erklæring om opfyldelse af de opstillede resultatkrav (og eventuelle produktivtets- og effektivitetsanalyser). Protokollen kan afgives i tilslutning til påtegningen eller særskilt. Kravene til revisionen bør 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.

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. Det kan derfor være hensigtsmæssigt at fastsætte en nedre grænse for, hvornår der skal stilles krav om aflæggelse af et fuldt revideret projektrekskab. Denne grænse bør fastsættes i revisionsinstruksen.

Der er i modelinstruksen kun taget stilling til revisionsbestemmelser for tilskud, hvor tilsagnet overstiger en eventuel bagatelgrænse.

Ved projekttilskud under dette beløb kræves ikke et fuldt revideret projektrekskab, 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 projektrekskabet 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 den fastsatte beløbsgrænse 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, og at regnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler. Den ikke-faguddannede revisor skal opfylde almindelige habilitetskrav, dvs. at der ikke må foreligge omstændigheder, som kan vække tvivl om vedkommendes uafhængighed.

Ad § 1

Bestemmelsen vedrører revisorvalget. Revisionen foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor. 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 "God offentlig revisionsskik – normen for offentlig revision" fra januar 2013.

I denne sammenhæng er udgangspunktet, at tilskudsyder opstiller generelle mål og succeskriterier samt resultatmål. Ledelsen for tilskudsmodtager har ansvaret for og opgaven med forvaltning, regnskabsaflæggelse og resultatrapportering. Revisors ansvar bliver her efter at foretage en vurdering af, hvordan institutionens ledelse har varetaget opgaven.

Ifølge § 2 skal revisor bl.a. påse, at regnskabet er rigtigt. Heri ligger, at projektrekskabet 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 i fx tilsagnsbrevet.

Ad § 5

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

Bestemmelsen 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 give 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 være mellem ledelsens og revisors ansvar for at sikre revisionens uafhængighed og revisors tavshedspligt.

I tilfælde, hvor tilskudsmodtager skal give tilskudsyder meddelelse om lovovertredelser 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 erklæring og udarbejde en revisionsprotokol om den udførte revision. Forbehold og supplerende oplysninger skal fremgå af erklæringen.

Rapporteringen om sædvanlige finansielle revisionshandlinger bør begrænses til væsentlige regnskabsposter i resultatopgørelsen og balancen 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 tilskudsmodtagers forretningsgange, interne kontrol, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet bør indeholde revisors vurderinger.

I beretningen oplyses specielt om revisors vurdering af de forhold, som revisor skal efterprøve ifølge § 4. Rapporteringen om forvaltningsrevisionen tager udgangspunkt i tilskudsmodtagers rapportering om mål og opnåede resultater samt om sparsommelighed.

Ad § 8

Det bør undgås, at ikrafttrædelsen er tilbagevirkende.

Bilag 3. Forslag til forvaltningsrevisionshandlinger

Indledning

I det følgende er oplyst en række forslag til forvaltningsrevisionshandlinger med udgangspunkt i begreberne *sparsommelighed*, *produktivitet* og *effektivitet*. Listen er tænkt som inspiration ved tilrettelæggelsen af revisionen, men er ikke udtømmende.

Revisionens omfang afhænger af tilskudsmodtagers administrative struktur og forretningsgange, herunder den interne kontrol og andre forhold af betydning for regnskabsaflæggelsen. Desuden har tilskuddets størrelse betydning for revisionens omfang. Revisionen udføres som udgangspunkt altid som en kombination af systemrevision og substansrevision.

Sparsommelighed

Indkøb

Formål: Udviser virksomheden sparsommelighed ved indkøb af varer og tjenesteydelser?

- Har virksomheden en indkøbspolitik, og bliver den efterlevet?
- Er virksomhedens indkøbsfunktion organiseret på en effektiv måde?
 - Har virksomheden en central indkøbskoordinator, og hvilke roller har denne?
 - Varetages indkøb decentralt eller centralt?
- Er indkøbsprocessen digitaliseret?
- Benytter virksomheden indkøb via internettet og e-handelsplatforme, hvor dette er muligt og økonomisk fordelagtigt?
- Sker indkøb af varer og tjenesteydelser på grundlag af:
 - Statslige eller kommunale indkøbsaftaler?
 - Indkøbsaftaler indgået i samarbejde med andre?
 - Egne indkøbsaftaler?
- Har virksomheden et skøn over, hvor stor en procentdel af det samlede indkøb der anvendes indkøbsaftaler til?
- Har virksomheden ved anvendelsen af konsulenter overvejet de økonomiske og praktiske fordele og ulemper i forhold til fastansættelse (eventuelt midlertidig ansættelse) til løsning af opgaven?

Udbud

Formål: Udviser virksomheden sparsommelighed ved at udnytte muligheden for konkurrenceudsættelse, og bliver reglerne for udbud efterlevet?

- Efterlever virksomheden kravene i statens udbudspolitik?
- Har virksomheden gjort sig strategiske overvejelser om, hvilke af virksomhedens opgaver der skal løses ved egenproduktion, og hvilke opgaver der skal løses af eksterne leverandører?
- Har virksomheden udarbejdet oversigter over udbudsegnede opgaver?
- Overholder virksomheden udbudscirkulæret og EU's udbudsregler?
- Har virksomheden fastlagt interne kontroller og forretningsgange, der sikrer, at udbudscirkulæret og EU's udbudsregler overholdes?
- Har virksomheden fastlagt interne kontroller og forretningsgange, der sikrer, at tilbudslovens regler om annoncering bliver overholdt?

Økonomisk forvaltning

Formål: Er virksomheden opmærksom på at minimere omkostninger i den daglige drift?

- Hvordan sikrer institutionen optimering af kapaciteten i form af tilpasning af og udnyttelse af personaleresurser, bygninger, lokaler mv.?
- Har virksomheden overblik over, om vedligeholdelsesomkostningerne ved anlæg mv. er af en sådan størrelse, at det er økonomisk mere fordelagtigt at leje?
- Har virksomheden fokus på kreditor- og debitorstyring (sørger for rettidig fakturering og styring af tilgodehavender)?

Formål: Forvalter virksomheden lønområdet sparsommeligt og i overensstemmelse med indgåede overenskomster mv.?

- Sker der en korrekt indplacering af medarbejdernes løn og pension i forhold til overenskomster mv.?
- Er virksomheden opmærksom på at agere sparsommeligt ved honorering af personale?
- Overvåges lønniveauet i virksomheden løbende?
- Har virksomheden en formaliseret proces for tildeling af tillæg?
- Har virksomheden overblik over omfanget af overarbejde?
- Har virksomheden overholdt øvrige regler, overenskomster mv. på det arbejdsretlige område?

Produktivitet

Formål: Vurderer institutionen produktiviteten (forholdet mellem aktivitet og resurseforbrug) i sine ydelser?

- Udarbejder virksomheden nøgletal for produktivitet, fx antal undervisningsårsværk pr. elev og antal årsværk for øvrige medarbejdere pr. elev?
- Kan virksomheden verificere datagrundlaget for nøgletal?
- Foretager virksomheden analyser af sin produktivitet over tid eller benchmarks med andre virksomheder?

Effektivitet

Resultatstyring:

Formål: Er der en hensigtsmæssig styringskæde fra virksomhedens overordnede formål over mission, vision og strategi til resultatkontrakt mv.?

- Hvordan sikrer institutionen, at der er sammenhæng mellem institutionens formål, vedtægter, strategi og eventuelle resultatmål, udmeldt af bevillingsgiver?
- Hvordan rapporteres måling og vurdering af strategiske mål til ledelsen/bestyrelsen?
- Hvordan har institutionen sikret opfyldelse af udviklingskontrakten med ministeriet?
- Foreligger der en afrapportering af udviklingskontrakten til ministeriet og en tilbagemelding fra ministeriet?
- Har institutionen haft overvejelser om at optimere sine forretningsprocesser?

Kontoplan

Formål: Har virksomheden opbygget den interne kontoplan med fokus på at styre sine aktiviteter?

- Er kontoplanen tilstrækkeligt specificeret?
- Giver kontoplanen mulighed for at udtrække oplysninger, der viser omkostningerne ved virksomhedens aktiviteter?
- Bruger virksomheden kontoplanen til at understøtte den interne styring?