



DEN OFFENTLIGE REVISIONS PÅVIRKNING AF REVISORS RAPPORTERING

Væsentlighed ved rapportering af juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision
med udgangspunkt i frie grundskoler



AALBORG UNIVERSITET, CAND.MERC.AUD E2021

KANDIDATSPECIALE PÅ 10. SEMESTER UDARBEJDET AF KATRINE DAM EGEBERG, STUDIE NR. 20113089

Vejleder: Peter Thor Kellmer. Antal anslag: 144.264

Indholdsfortegnelse

1.0 Abstract	2
2.0 Indledning	3
2.1 Regnskab og revision på frie grundskoler	4
2.2 Problemformulering	5
2.3 Afgrænsning	5
2.4 Metodevalg	5
2.5 Ordforklaringer	7
3.0 Offentlig revision	9
3.1 Det offentlige som interessant	11
4.0 SOR 6 og SOR 7: juridisk-kritisk og forvaltningsrevision	12
4.1 En introduktion til juridisk-kritisk revision	12
4.2 En introduktion til forvaltningsrevision	13
4.3 Revisionens formål og forudsætninger	14
4.3.1 Fastlæggelse af plantemaer og revisionsemner i den juridisk-kritiske revision	15
4.3.2 Fastlæggelse af plantemaer og revisionsemner i forvaltningsrevisionen	17
4.3.3 Revisionens forudsætninger	20
4.4 Revisors konklusioner	23
4.5 Revisors rapportering	25
4.5.1 Revisionsprotokollat	25
4.5.2 Revisors erklæring	26
5.0 SOR 5	27
5.1 Rigsrevisionens erklæringsparadigme	29
6.0 Øvrige krav til revisors offentlige revision på frie grundskoler	31
6.1 Revisionsbekendtgørelsen for frie grundskoler	31
7.0 Væsentlighedsvurderinger i den offentlige revision	34
7.1 Væsentlighedsbetragtninger	34
7.1.1 Væsentlighed ved revisionsplanlægningen	35
7.1.2 Væsentlighed ved juridisk-kritisk revision	37
7.1.3 Væsentlighed ved forvaltningsrevision	39
7.2 Væsentlighed ved rapporteringen	41
7.2.1 Revisionsprotokollatet	44
7.2.2 Revisionspåtegningen	44
8.0 Konklusion	48
9.0 Litteraturliste	50

1.0 Abstract

This master thesis presents an insight in the revised Danish standards of public auditing (SOR) and the effects derived from the auditors reporting in both the auditors' records and the independent auditors report published in connection with the annual report. Based on the auditing of a private primary school, the aim of this thesis is to assess how the updated SOR might affect the materiality concept of both the critical legal audit and the performance audit conducted regarding the financial audit of the annual report. It does so by reviewing the SOR and existing public auditing guidelines - but also by including assessments by three leading Danish experts specializing in public auditing of private primary schools.

Based on an extensive review of the SOR and guidelines combined with an analysis and discussion of interviewed experts' opinions, the thesis concludes that:

- The materiality of both the critical legal audit and the performance audit should prospectively be of a more quantitative level. Especially during the planning of the audit, the financial materiality level should be used for selecting only essential areas of audit.
-
- The Ministry of Children and Education provides a set of guidelines to the auditors' records which the auditors must follow. It states in its definition that findings should be reported in two ways: either as a significant remark or a critical remark.
- When it comes to the reporting of the critical legal audit and the performance audit in the independent auditors' report, both the literature and the interviewed experts are more ambiguous. However, there is a consensus among the interviewed experts that financial material findings of rule violation or management shortfall should be reported. Moreover, one of them states that any critical remark in the auditors' records should be reported in the auditors' report as well. Another well-agreed convention for mandatory reporting in the auditors' report is the accountables' reliability. If a substantial rule violation or a substantial management shortfall is committed in deliberately the finding should also be reported in the independent auditors' report.

Thus, the auditor still needs to conduct a significant qualitative assessment of the nature and context of the rule violation or management shortfall to assess, whether to report the findings recovered by the public auditing.

2.0 Indledning

Det danske samfund er et videnssamfund og en meget vigtig ressource er faglige kompetencer blandt befolkningen. Danmarks første landsdækkende skolelov blev indført i 1814 og fastslog, at alle børn skulle gå i skole regelmæssigt fra de var ca. 7 år til de blev konfirmerede. Skolen kaldtes for almueskolen. 1814-loven, som omfattede almueskolerne på landet, var et kompromis mellem reformivrige oplysningsmænd og religiøs konservatisme, som udgjorde de to poler i den skolekommission, som blev nedsat i 1789. På den ene side var det vigtigt at eleverne havde fag, hvis hensigt var erhvervsrettet i forhold til bønderbørnenes virkelighed, såsom læsning, skrivning og regning, men på den anden side indtog religionsundervisningen en meget central plads i loven (Jørgensen, 2017).

1814-loven talte om pligt til at tage del i skoleundervisning i syv år. Men allerede fra 1855 blev der i stedet tale om undervisningspligt, der tillod forældre og værger selv at stå for børnenes undervisning under myndighedernes tilsyn.

Først ved lovgivning fra 1903 blev den lærde skole og almueskolen sat i forbindelse med hinanden ved hjælp af mellemskolen, der for de dygtige elever fra folkeskolen kunne danne overgangen til det fra da af treårige gymnasium. Den såkaldte enhedsskole var dermed en realitet. Skolerne blev bragt ind under et et-strengt system med forbindelse mellem folkeskole, mellemskole og gymnasium.

Det nuværende danske grundskolesystem bygger således på en lang historie udmundet i folkeskolen, som en offentlig institution der underviser børn i 0.-10. klasse. Som alternativ hertil startede friskoletraditionen dog allerede tilbage i 1800-tallet med stærk inspiration fra N.F.S Grundtvig og Christen Kold og med juridisk afsæt i loven fra 1814 der den dag i dag kendes som Grundlovens §76, der fastslår, at vi i Danmark har undervisningspligt og ikke skolepligt.

I dag afspejler de frie grundskoler en bred vifte af skoler, som oftest grundlagt af en forældrekræds på forskellige livs- og værdigrundlag. De frie grundskoler rummer betegnelserne friskoler, privatskoler, lilleskoler, Kristne Friskoler mv. De skal alle leve op til samme lovkrav og er underlagt samme lovgivning og forskellene i betegnelserne for de frie grundskoler er således hovedsagelig af historiske, pædagogiske eller kulturelle betingelser. De frie grundskoler afgør, hvilke elever, de ønsker at optage, fordi udgangspunktet er, at familie og skole skal samarbejde om opgaven. Det giver skolerne mulighed for at tematisere skolen på anden vis end en folkeskole, der skal undervise områdets børn og unge uden valgfriheden i udvælgelsen af elevkredsen. Friskolerne er dermed et alternativ til folkeskolen og fungerer under Friskoleloven, der overordnet set bestemmer, at friskolerne skal stå mål med undervisningen i folkeskolen. 18 % af de danske grundskoleelever går på de ca. 550 frie grundskoler, der findes i Danmark. Det svarer til ca. 121.000 elever. Til sammenligning er der knap 1.100 folkeskoler med ca. 534.000 elever (Friskoleforeningen).

De frie grundskoler er selvejende institutioner. Skolens økonomi baseres fortrinsvist på statstilskud og derforuden indtægter fra forældrebetalte skolepenge for de indskrevne elever. Det gennemsnitlige statstilskud per årselev er 51.738 kr. mens den gennemsnitlige forældrebetaling er

13.906 kr. per årselev (Friskoleforeningen). Friskolernes økonomi er således stærkt afhængig af politisk opbakning og strømninger i dansk politik har stor indflydelse på de frie grundskolers økonomiske råderum. De frie grundskoler har indenfor de seneste år været underlagt stor politisk årvågenhed, hvor begrebet "koblingsprocenten" har været et varmt politisk emne; Statstilskuddet til frie grundskoler svarer i dag til 76 pct. af den gennemsnitlige udgift pr. folkeskoleelev (Friskoleforeningen). Alle frie grundskoler er underlagt reglerne i Friskoleloven hvoraf det blandt andet fremgår, at skolernes årsregnskab er underlagt regler, der fastsættes af Børne- og Undervisningsministeriet. Af Friskolelovens § 24 fremgår desuden, at skolernes årsregnskab er underlagt revisionspligt.

2.1 Regnskab og revision på frie grundskoler

De frie grundskoler er underlagt Børne- og Undervisningsministeriet, som har til opgave at fastlægge de regler, som skolerne skal operere indenfor. Herunder regelsæt vedrørende regnskabsaflæggelse. Hertil har ministeriet udarbejdet en regnskabsbekendtgørelse hvoraf det fremgår, at skolernes regnskaber skal aflægges efter årsregnskabsloven, men med visse afvigelser fastlagt af ministeriet. Det fremgår desuden, at skolens årsregnskab skal forsynes med en revisionspåtegning. Udover den finansielle revision, som regnskaber aflagt efter bestemmelserne i årsregnskabsloven kan være påkrævet, er der for institutioner der modtager statstilskud til dækning af udgifter eller regnskabsmæssige underskud yderligere revisionskrav jf. rigsrevisionsloven. Sådanne institutioner er jf. rigsrevisionslovens § 3 underlagt revision der skal efterprøve at regnskabet er rigtigt og i overensstemmelse med bevillingerne og øvrige gældende forskrifter. Det vil sige, at revisionen skal omfatte en juridisk vurdering af skolens overholdelse af relevante regelsæt. Revisor skal jf. rigsrevisionslovens § 3 desuden yderligere: *"foretage 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."* Revisor skal således beskæftige sig med den sædvanlige finansielle revision, men samtidig foretage vurderinger af skolens regeloverholdelse samt forvaltning af det statslige tilskud. Disse bestemmelser i rigsrevisionsloven rækker væsentligt udover revisors sædvanlige pligter, som er beskrevet i revisorloven. Arbejdet med revisionen skal slutteligt danne grundlag for revisors revisionspåtegning af skolens årsregnskab og det er således revisors pligt at sammenfatte både den finansielle revision, den juridisk-kritiske revision samt den forvaltningsmæssige revision i én påtegning på skolens årsregnskab. Den finansielle revision er underlagt et væsentlighedsniveau, som revisor planlægger revisionen ud fra, så revisionen afdækker væsentlige og risikofyldte områder vedr. de finansielle oplysninger i årsregnskabet. Anderledes har det dog hidtil været med den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen. Her beror revisionsområderne i højere grad på revisors vurdering af hvad der er relevant ud fra skolens konkrete situation, økonomiske beslutninger og ansvarlighed og grundlaget for revisionens resultat har således en mere subjektiv karakter, som kan vanskeliggøre revisors vurdering af udfaldet af revisionen. Til hjælp for gennemførslen af offentlig revision findes Standarderne for Offentlig Revision. Standarderne for Offentlig Revision er i april 2021 blevet opdateret og nye guidelines og krav til revisionen er opstået og præciseret – heriblandt øget fokus på en kvantificerbar væsentlighed ved den offentlige revision. Denne afhandling vil behandle disse opdaterede krav til offentlig revision indenfor det juridisk-kritiske og

forvaltningsmæssige område. Afhandlingen skal således fungere som vejledning for den revisor, som skal udføre offentlig revision af frie grundskoler efter de opdaterede standarder for offentlig revision og vil give et grundigt indblik i krav, muligheder og begrænsninger vedrørende væsentlighed i løbet af revisionsarbejdet fra planlægning til rapportering.

2.2 Problemformulering

Hvornår skal svigtende skyldige økonomiske hensyn i en fri grundskoles forvaltning eller uoverensstemmelser med de for den frie grundskole relevante retsnormer påvirke revisors rapportering i forbindelse med årsregnskabet?

2.3 Afgrænsning

Af hensyn til afhandlingens begrænsede omfang er der gjort nogle fravalg i forbindelse med prioriteringen af afhandlingens fokusområde. Således vil afhandlingen ikke favne revisors påtegninger og øvrig rapportering der afgives i årets løb på de frie grundskoler, men udelukkende fokusere på revisors rapportering i forbindelse med årsregnskabet. Da hovedemnet i afhandlingen er revisors juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevision af frie grundskoler der modtager offentligt tilskud, vil afhandlingen ikke behandle den finansielle del af den revision der samtidig foregår. Det er ikke fordi den finansielle revision er uvæsentlig ved den samlede revision af årsregnskabet, men fordi den finansielle revision af frie grundskoler i høj grad udføres som øvrige finansielle revisioner efter ISA-standarderne og indenfor den samme regnskabsmæssige begrebsramme, nemlig årsregnskabsloven. Derfor er det særligt den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen der er interessant. Den finansielle revision skal dog altid udføres og den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen kan således ikke stå alene som grundlag for revisors konklusion om skolens årsregnskab. Af samme årsag behandles rapporteringen i form af fremhævelser i revisors påtegning samt modifikation af påtegningen kun flygtigt, da rapporteringen her er magen til revisors rapportering ved den finansielle revision. Således er det særligt rapporteringen i "udtalelsen om den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevision" i revisors påtegning der er relevant for afhandlingens emne.

Desuden er rapporteringsformen "management letter" udeladt, da det ikke fremkommer til offentligheden og Standarderne for Offentlig Revision desuden ikke stiller krav hertil. Management letter eller "meddelelse til ledelsen" er således en mere uformel rapporteringsform, som kan foregå mellem revisor og skolens ledelse – eksempelvis via mailkorrespondance. Rapporteringsformen er udeladt i afhandlingen, da en gennemgang af krav, forventninger og faktiske forhold er for individuelle til at kunne danne grundlag for en meningsfuld analyse i forbindelse med afhandlingens formål.

2.4 Metodevalg

Der vil i afhandlingen indledningsvist blive anvendt retsdogmatisk metode til indsamling og systematisering af viden omkring emnet. Retsdogmatisk metode anvendes når gældende ret

systematiseres, beskrives og fortolkes (Tvarnø & Nielsen, 2014, s. 30). Derfor anvendes dette i rapporten til at redegøre for de gældende retsregler for revisors opgaver i forbindelse med den offentlige revision. En gennemgang af de relevante bestemmelser i Standarderne For Offentlig revision vil blive foretaget, for at fastslå de krav, som standardudstederne stiller til den offentlige revision i form af juridisk-kritisk og forvaltningsrevision og især med fokus på revisionens formål, forudsætninger, revisors konklusion og rapportering, da dette vurderes at være særlige relevante områder for besvarelse af afhandlingens problemformulering. Ved anvendelse af retsdogmatisk metode skal den analytiske del af regelfortolkningen foretages således, at andre, der måtte undersøge samme problemstilling, ville komme frem til samme resultat, ved at have samme forforståelse og fortolkningsstil (Tvarnø & Nielsen, 2014, s. 34). Denne juridiske metode indebærer at opdele retskilderne i lex superior-princippet, grundloven har forrang for love og love har forrang for bekendtgørelser (Tvarnø & Nielsen, 2014, s. 34-35).

I analysen vil der desuden indgå empiri via kvalitative forskningsinterviews med tre eksperter på området for rapportering af juridisk-kritisk- og forvaltningsrevision. Denne metode anvendes for at besvare spørgsmålet om, hvordan eksperterne vurderer væsentlighed og forhold de har fundet ved den offentlige revision og hvordan de beslutter, hvornår forholdene er kritiske og skal indgå i deres rapportering. Det kvalitative forskningsinterview er valgt som vejen til målet for besvarelse af problemformuleringen af flere årsager. Den anden oplagte metode ville være en kvantitativ undersøgelse af hvor ofte der i en stikprøve af offentlige regnskaber forekommer kritiske bemærkninger i revisors rapportering og dernæst en analyse af hvilke forhold der rapporteres om. En sådan undersøgelse ville besvare "hvor meget af den ene og den anden type rapportering", men ikke belyse de bagvedliggende kriterier for vurderingen af de forhold, som har medført rapporteringen. Således ville denne metode ikke til fulde besvare spørgsmålet om hvornår forhold er så kritiske, at de skal påvirke revisors rapportering, idet overvejelserne og revisors professionelle vurdering for eller imod rapporteringen af forhold fundet under revisionen, ikke kan besvares ved denne kvantitative metode. Desuden er Standarderne for Offentlig Revision opdateret i 2021, og der foreligger således endnu ikke afrapporteringer efter de opdaterede Standarder for Offentlig Revision og metoden anses derfor som uegnet til at besvare problemformuleringen set i lyset af de meget nye Standarder for Offentlig Revision, som revisors arbejde med den offentlige revision fremadrettet skal følge. De kvalitative forskningsinterviews med eksperter på området ses derimod som en oplagt metode, da forskningsinterviewet kan anvendes til at opnå indsigt i eksperternes personlige opfattelser af kriterierne bag de professionelle vurderinger, som Standarderne for Offentlig Revision beder revisorerne om at foretage, når revisionens resultater skal udmøntes i konklusioner i revisionsprotokollen og rapportering af den offentlige revision i revisionspåtegningen. Førrend et kvalitativt forskningsinterview kan blive succesfuldt og bidrage til at opnå ny viden om emnet, skal tematiseringen og designet af interviewundersøgelsen være på plads, inden selve interviewene foretages. Der er således centrale spørgsmål om hvorfor, hvad og hvordan der må afklares (Kvale og Brinkmann, 2015, s. 158). Spørgsmålet om "hvorfor" er forskningsformålet – altså hvorfor foretager man et interview – hvad ønsker man at opnå. "Hvad" er den bagvedlæggende viden om emnet. Det medfører en begrebslig og teoretisk forståelse af de fænomener, der skal undersøges, for at skabe grundlag for tilføjelse og integration af ny viden (Kvale og Brinkmann, 2015, s. 159).

Dette søges opnået via afhandlingens første del, hvor der redegøres for gældende regler på området. Spørgsmålet om "hvordan" er selve teorien om og teknikken til interview og analyse. Den interview-metode der anvendes til disse ekspert-interviews er det semi-strukturerede interview, hvor der på forhånd er udarbejdet en interview-guide med de centrale spørgsmål, der ønskes besvaret gennem interviewet. Den udarbejdede interviewguide som følges under interviewene, er vedlagt som bilag 1. Dog er der i det semi-strukturerede interview plads til at forfølge nye interessante pointer eller emner, som opstår under samtalen mellem interviewer og eksperter. Denne form er valgt for at give eksperter plads til at fortælle om særlige interessante erfaringer eller oplevelser, som er relevante for besvarelse af problemformuleringen og for at sikre et naturligt flow i samtalen, så eksperter føler sig tryk og inspireret i løbet af interviewet. Præsentation af de udvalgte eksperter kan ses i bilag 2, bilag 3 og bilag 4. Eksperterne er udvalgt ud fra kriterier om erfaring med offentlig revision af frie grundskoler og desuden en indsigt i den teoretiske baggrund og ministeriets krav, idet de alle sidder i Børne- og Undervisningsministeriets udvalg for offentlig revision. Eksperternes udtalelser vil blive sammenholdt med de faktiske forhold fundet i den redegørende gennemgang af kravene til revisionen jf. lovgrundlaget og deres besvarelser vil indgå i en komparativ analyse, der skal kaste lys på områder hvor eksperterne har en fælles forståelse og områder, hvor der er forskellig opfattelse af kriterier og vurderinger. Der vil desuden blive draget paralleller til det redegørende afsnit vedr. gældende ret, og således fortsat blive anvendt retsdogmatisk metode, til at sammenholde gældende ret med eksperternes udtalelser om sædvanlig praksis for området.

I den sidste del af afhandlingen vil der være en diskussion af hvornår revisor bør rapportere i hhv. revisionsprotokollat og revisionspåtegningen. De data der i analysen er indsamlet via de kvalitative interviews med eksperter, vil blive anvendt i diskussionen af hvornår svigtende skyldige økonomiske hensyn i en fri grundskoles forvaltning eller uoverensstemmelser med de for den frie grundskole relevante retsnormer skal påvirke revisors rapportering i forbindelse med årsregnskabet.

2.5 Ordforklaringer

Organisation: ordet bruges som fællesbetegnelse for offentlige eller offentligt støttede myndigheder, virksomheder, institutioner mv. og altså om det emne, som er underlagt reglerne om den offentlige revision.

Revisionsrisiko: risikoen for at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om revisionsemnet.

Frie grundskoler: frie grundskoler er selvejende institutioner der driver undervisning af elever på grundskoleniveau og kan bestå af hhv. friskoler, privatskoler eller lilleskoler. Retsgrundlaget for alle frie grundskoler er ens og udgøres af Friskoleloven mv.

Anvendte forkortelser

BEK - Bekendtgørelse

FSR – Brancheforeningen for Statsautoriserede revisorer i Danmark

ISA – International Standards of Auditing

RL - revisorloven (LBK nr. 25 af 08/01/2021)

SOR - er en forkortelse af standard for offentlig revision. Standarderne for offentlig revision er udarbejdet i et samarbejde mellem FSR – danske revisorer og Rigsrevisionen og fastlægger faglige krav til revisors ydelser indenfor offentlig revision.

STUK - Styrelsen for Undervisning og Kvalitet (som er en styrelse under Børne- og Undervisningsministeriet)

ÅRL – Årsregnskabsloven

3.0 Offentlig revision

Det fremgår af en række forskellige lovbestemmelser, bekendtgørelser, instrukser og aftaler, at revisionen af offentlige virksomheder og tilskudsmodtagere skal udføres i overensstemmelse med "god offentlig revisionsskik" jf. rigsrevisorlovens § 3. Det indebærer i udgangspunktet, at revisionen omfatter tre forskellige aspekter – nemlig finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Rigsrevisorlovens § 3 dikterer:

"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." (rigsrevisorloven § 3)

Hvorvidt regnskabet er rigtigt, skal revisor kontrollere ved den finansielle revision. At årsregnskabet er rigtigt vil sige, at det er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og at oplysningerne der forekommer i årsregnskabet er retvisende for brugerne af årsregnskabet. I den finansielle revision inddrager revisor love og øvrig regulering, som kan have en væsentlig og direkte indflydelse på årsregnskabet (SOR 5, s. 1). Revisor skal således udføre den finansielle revision i overensstemmelse med revisorloven og ISA'erne og således følge kravene heri om blandt andet god revisorskik og revidere i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, som oftest vil være årsregnskabsloven, med de fornødne tilpasninger der evt. følger af regnskabsbekendtgørelser for det konkrete revisionsemne.

Rigsrevisorlovens § 3 dikterer i øvrigt, at det ved revisionen skal efterprøves, om de foretagne dispositioner er i overensstemmelse med bevillinger, love, indgåede aftaler og sædvanlig praksis mv. Dette kontrollerer revisor ved at foretage juridisk-kritisk revision. Revisor skal jf. rigsrevisorlovens § 3 desuden foretage en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de offentlige midler til organisationens drift. Denne vurdering udføres via forvaltningsrevisionen.

Den offentlige revision udføres i samspil mellem rigsrevisionen og godkendte revisorer. Af ISA 200 fremgår det, at revisors ansvar ved opgaver i den offentlige sektor kan have et bredere omfang end en revision af regnskaber i overensstemmelse med ISA'erne. Disse yderligere ansvarsområder bliver ikke behandlet i ISA'erne, jf. ISA 200, pkt. A57. Rigsrevisionen og FSR - danske revisorer har derfor udarbejdet standarder for den offentlige revision, som revisorerne skal anvende, når de påtegner regnskaber med en erklæring om udført offentlig revision. Når revisionen udføres af en godkendt revisor, gælder de almindelige krav til godkendte revisorerers arbejde og erklæringer og herudover gælder et særligt krav om, at revisionen skal udføres i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision (SOR) (rigsrevisionen (a), 2021). Standarderne for offentlig revision skal sikre høj faglig kvalitet i den udførte revision af offentlige eller offentligt støttede organisationer. For offentligt støttede organisationer hvor revisionen udføres af en godkendt revisor, er der særligt tre relevante standarder, som alle tre skal anvendes i kombination ved revisionen. De tre standarder er:

- SOR 5 – erklæringer om den udførte offentlige revision
- SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab
- SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab

Gennemførsel af revision i henhold til SOR 6 forudsætter gennemførsel af revision i henhold til SOR 7 og påtegning ifølge kravene i SOR 5, og ligeså forudsætter gennemførsel af revision i henhold til SOR 7 gennemførsel af revision i henhold til SOR 6 og påtegning ifølge kravene i SOR 5 (SOR 6 og 7, s. 3).

Juridisk-kritisk- og forvaltningsrevision skal bidrage til at styrke offentlighedens tillid til de organisationer, som forvalter offentlige midler (SOR 6 og 7, s. 1). Revisionerne skal munde ud i konklusioner og anbefalinger, som kan bidrage til at forbedre både forvaltningen af midlerne samt regelefterlevelsen i organisationerne.

Den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevision adskiller sig desuden fra den finansielle revision ved revisors rolle. Ved den finansielle revision er revisors opgave som udgangspunkt at efterprøve de oplysninger som årsregnskabet indeholder. Det vil altså sige, at oplysningerne foreligger på forhånd og revisor skal forholde sig til, om de af ledelsen i organisationen afgivne finansielle oplysninger er retvisende eller ej. Den finansielle revision er en attestationsopgave på den givne årsrapport (SOR 6 og 7, s. 2). Anderledes er det med den offentlige revision, hvor revisors opgave er mere omfattende i forhold til selve udvælgelsen af revisionsemnerne. Her er det nemlig overladt til revisor at foretage en uafhængig, faglig vurdering og udvælge de konkrete emner, som er relevante for revisionen. Det er endvidere revisors opgave ved den juridisk-kritiske revision at identificere de kriterier og regelsæt, som revisor skal vurdere emnet ud fra. Emnerne skal udvælgelse, så der sikres en passende, dækkende og systematisk efterprøvelse af regelefterlevelsen i løbet af en periode, der kan omfatte flere regnskabsår (SOR 6, s. 2). Ved forvaltningsrevisionen udvælgelse kriterierne ud fra de almindelige principper om god offentlig økonomistyring og forvaltning og de konkrete krav, som aktiviteterne stiller til styringen (SOR 7, s. 2). Den offentlige revision skal munde ud i en konklusion, samt komme med anbefalinger til at forbedre regelefterlevelsen og forvaltningen hos revisionsemnet. Således kan revisors arbejde bidrage til at gældende ret implementeres og følges i den enkelte organisation samt at ledelsen udøver sin pligt i forhold til at sikre god offentlig økonomistyring og forvaltning – men samtidigt er det vigtigt at huske, at det til enhver tid er ledelsen af den reviderede organisation, der er ansvarlig for, at de dispositioner der foretages, er i overensstemmelse med det relevante regelgrundlag og sker i overensstemmelse med god offentlig økonomistyring og forvaltning.

Rigsrevisionen har sikret, at kravene i SOR, er i overensstemmelse med de internationale faglige principper om offentlig revision, som fremgår af ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision (SOR 6 og 7 s. 4) og ISSAI 300 – Principper for forvaltningsrevision (SOR 7, s. 4) samt ISSAI 400 – Principper for juridisk-kritisk revision (SOR 6, s. 4). Rigsrevisionen har desuden i SOR sikret de fornødne tilpasninger og præciseringer, som er relevante i forbindelse med revisionsopgaver i Danmark. Således vil de internationale revisionsstandarder ikke blive gennemgået yderligere, da den danske rigsrevision allerede har sikret at kravene heri overholdes, når SOR følges.

3.1 Det offentlige som interessant

Ved almindelige selskabers årsrapporter er de sædvanlige interessenter investorer, virksomhedernes samarbejdspartnere eller kreditgivere mv. Disse interessenter er som regel interesserede i, at virksomheden leverer et regnskabsmæssigt overskud og i øvrigt har en god konsolidering og at virksomhedens investeringer på både kortere og længere sigt skaber overskud for virksomheden.

I offentlige organisationer er hovedinteressenten "det offentlige" – altså det ministerium der har ydet et statsligt tilskud til driften af organisationen. Denne interessant har i modsætning til de private interessenter i virksomheders årsregnskab ikke en forventning om, at årsregnskabet for tilskudsmodtageren skal give overskud. Organisationens indtægter er som oftest givne ud fra de tilskudsbekendtgørelser og tilskudssatser, som det pågældende ministerium har udstedt. Tilskuddet skal ikke give økonomisk afkast, men derimod en form for samfundsmæssig gevinst, i form af opfyldelse af de betingelser som ligger til grund for statstilskuddet. Når eksempelvis en fri grundskole modtager et statstilskud, skal det gå til at skolen yder undervisning til grundskoleelever. Udbyttet af statstilskuddet er således det samfundsmæssige formål, at elever bliver undervist og uddannede og ministeriet vil ikke forvente at skolerne over tid skaber et økonomisk overskud, da statstilskuddet skal anvendes til opnåelse af det samfundsmæssige formål. Tilskudsmodtagerne forventes således at være en slags "non-profit" organisation. Det er "fælleskassen" i form af offentlige midler der betaler for organisationernes drift, og således forventes det at midlerne forbruges på en forvaltningsmæssig forsvarlig måde til at opnå det samfundsmæssige formål, der ligger til grund for tilskuddet.

For tilskudsmodtageren vil det således over tid også være målet at opnå forholdsvis begrænsede overskud, som kan akkumuleres og dernæst anvendes i år med dårligere betingelser. Hvis en organisation opnår for store overskud over en længere årrække, kan både det pågældende ministerium samt øvrige interessenter i form af eksempelvis berørte borgere stille spørgsmålstejn ved, om de offentlige midler anvendes på en måde der sikrer at fælleskassens penge ikke "går til spilde" ved en akkumulering i semi-private organisationer, som modtager offentlige tilskud. Det er ikke i det offentliges interesse at de offentlige midler "opsares" hos de tilskudsberettigede over tid. Statstilskuddenes beløbsmæssige størrelse fastlægges overordnet i finanslovsforhandlingerne og hernæst forvaltes det via ministerierne. De tilskudsberettigede organisationer er således sikret en vis indtægt, så længe de opfylder tilskudsbetingelserne. Formålet med driften af organisationer der modtager offentligt tilskud er således væsentligt anderledes end private virksomheder og organisationer, der er afhængige af at præstere gode resultater, for at kunne tiltrække investorer og for at kunne sikre sig mod fremtidige manglende indtægter.

4.0 SOR 6 og SOR 7: juridisk-kritisk og forvaltningsrevision

Standarderne for offentlig revision nr. 6 og 7 beskriver hhv. kravene til udførelse af juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision som led i en opgave med revision af et årsregnskab. Standarderne har en del fællestræk, hvorfor de her vil blive redegjort for i et samlet afsnit, men med sondringer mellem de to forskellige standarder, når det vurderes nødvendigt.

4.1 En introduktion til juridisk-kritisk revision

Juridisk-kritisk revision anvendes til at sikre, at offentlige myndigheder og organisationer¹ disponerer over de offentlige midler i overensstemmelse med gældende ret og skal således bidrage til at styrke offentlighedens tillid til organisationerne. Den juridisk-kritiske revision retter sig altså mod at opdage regelbrud. De regelbrud der måtte opstå i organisationen, kan have væsentlig økonomisk betydning for de berørte parter, men ikke nødvendigvis for oplysningerne i organisationens årsrapport. Regelbruddene der evt. opdages ved den juridisk-kritiske revision, vil således ikke nødvendigvis have betydning for, om oplysningerne i organisationens årsrapport samlet set giver et retvisende billede ift. den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

For at sikre at den juridisk-kritiske revision udføres i en høj faglig kvalitet med udvælgelse af relevante revisionsemner der sikrer passende, dækkende og systematisk efterprøvelse af regelefterlevelsen af dispositioner i organisationen, fastlægger og afgrænser SOR 6 omfanget af revisors ansvar. Det gøres ved at fastlægge krav vedrørende revisionens formål, revisionens forudsætninger, planlægning og udformning af handlinger, grundlaget for revisors konklusioner samt revisors rapportering. I 2021 indførtes et nyt begreb i den juridisk-kritiske revision, kaldet plantema, som er et vigtigt begreb, som skal kvalitetssikre den juridisk-kritiske revision ved at afgrænse og fastlægge revisionsemnerne. SOR 6 definerer plantema som følger:

"Et plantema er en bestemt type af dispositioner, der er omfattet af et bestemt regelsæt, som ledelsen er ansvarlig for overholdes" (SOR 6, s. 2).

Samt definerer desuden "dispositioner" som:

"Udtrykket "dispositioner" omfatter forvaltningsafgørelser, aftaleindgåelse eller andre skridt, der indebærer at der opstår et krav eller en rettighed, som skal afspejles i regnskabet" (SOR 6, s. 1).

Således skal et plantema være konkrete grupper af dispositioner der kan henføres til enten indtægter, udgifter, aktiver eller passiver i regnskabet og kan fx være lønninger, køb, salg mv. Inden for hvert plantema udvælges med udgangspunkt i en væsentligheds- og risikomæssig betragtning relevante emner, som revisor reviderer og udformer en særskilt konklusion om. For de relevante emner skal revisor i løbet af hver juridisk-kritiske revision fastsætte de egnede kriterier til vurdering af emnet. De relevante kriterier var de regler, som var gældende på tidspunktet for gennemførslen af de pågældende dispositioner. Det kan eksempelvis være generelle regler, der regulerer den offentlige forvaltning, bestemmelser i love eller øvrig regulering der særligt retter

¹ Se definition af begrebet "organisation" i afsnit 2.5

sig mod det pågældende revisionsemne, eller de bestemmelser, der fremgår af hjemmelsgrundlaget for dispositionerne. De relevante kriterier er ikke begrænset til love eller anden regulering, der har betydning for om årsregnskabs oplysninger er rigtige. Det er revisors faglige vurdering der danner grundlag for identifikationen af de relevante kriterier (SOR 6, s. 10).

Plantemaerne er tænkt som et vigtigt redskab i den juridisk-kritiske revisions planlægning, som skal sikre, at de udvalgte emner i løbet af en periode, afdækker alle relevante aspekter af ledelsens ansvar for regelefterlevelse.

4.2 En introduktion til forvaltningsrevision

Forvaltningsrevision anvendes til at sikre, at offentlige myndigheder og organisationer tager skyldige økonomiske hensyn, når de forvalter de offentlige midler og skal således bidrage til at styrke offentlighedens tillid til organisationerne og forvaltningen af de offentlige midler. SOR 7 definerer skyldige økonomiske hensyn som, at de forvaltningsansvarlige har gjort, hvad der er muligt og rimeligt for at fremme sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i overensstemmelse med almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning (SOR 7, s. 1). Det er de tre parametre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, der er afgørende for at sikre en god forvaltning og disse parametre bør anvendes af ledelsen som præstationsindikatorer, når der lægges strategi for den økonomiske forvaltning. Hvis der er mangel i de systemer og processer, som er nødvendige for at sikre god forvaltning, kan det føre til en ringere grad af sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. De forvaltningsmangler der eventuelt forekommer i en organisation, kan således føre til væsentlige økonomiske tab. Det kan være tab i form af unødvendige merudgifter, eller tab i form af, at den givne aktivitet får en ringere effekt til skade for de berørte parter af aktiviteten og med konsekvenser for det formål, som den offentlige finansiering skal tilgodese (SOR 7, s. 1). Derimod har forvaltningsmangler ikke nødvendigvis betydning for, om oplysningerne i organisationens årsrapport samlet set giver et retvisende billede ift. den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Dette medfører ikke at forvaltningsmanglerne er uvæsentlige, da forvaltningsrevisionen retter sig mod at opdage forvaltningsmangler, der kan forringe sparsommeligheden, produktiviteten eller effektiviteten, uanset om forvaltningsmanglerne har nogen indvirkning på regnskabet (SOR 7, s. 2).

Det er ledelsen af den reviderede organisation, der til enhver tid er ansvarlig for, at der bliver taget skyldige økonomiske hensyn ved driften af organisationen og forvaltningen af de midler, der er omfattet af regnskabet. Driften af en organisation består af forskellige typer af aktiviteter, som giver anledning til forskellige styringsopgaver. Som ved juridisk-kritisk revision ovenfor, angiver SOR 7 ligeledes, at revisor tager udgangspunkt i en række plantemaer, når emnerne for de enkelte revisioner udvælges. Plantema for forvaltningsrevision defineres i SOR 7 som følger:

"Et plantema er en bestemt styringsopgave, der løses gennem bestemte systemer og processer, som ledelsen er ansvarlig for, fx aktivitets- og resursestyring, mål- og resultatstyring eller styring af offentlige tilskudsordninger." (SOR 7, s. 2).

Det er således de forskellige, relevante ledelsesmæssige styringsopgaver som udgør plantemaerne for forvaltningsrevisionen. Plantemaerne bruges af revisor til at sikre, at alle relevante emner dækkes over tid. Emnerne for forvaltningsrevisionen skal vedrøre ledelsens ansvar. Revisor skal altså kontrollere, at ledelsen lever op til sit ansvar med at styre de aktiviteter, der indgår i regnskabet, således der for hver aktivitet sikres sparsommelighed, effektivitet og produktivitet (SOR 7, s. 4). Forvaltningsrevisionen har således stort fokus på ledelsesansvaret i organisationen og de forskellige plantemaer indeholder styringsopgaver, som revisor kontrollerer at ledelsen har implementeret systemer og processer for, som sikrer sparsommelighed, effektivitet og produktivitet. Indenfor hvert plantema udvælges en eller flere konkrete aktiviteter, som efter revisors overbevisning indebærer størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler. Det er således systemerne og processerne i styringen af de udvalgte, risikofyldte aktiviteter indenfor plantemaet, som bliver selve revisionsemnet (SOR 7, s. 2).

Også ved forvaltningsrevisionen er plantemaerne således et vigtigt redskab i revisors planlægning af revisionen, der skal sikre, at de udvalgte revisionsemner dækker alle relevante aspekter af ledelsens ansvar.

4.3 Revisionens formål og forudsætninger

Standarderne for offentlig revision definerer revisors mål med den juridisk-kritiske revision samt forvaltningsrevisionen (SOR 6 og 7, s. 4):

- 1) At fastlægge relevante plantemaer hos den givne organisation
- 2) At udvælge og afgrænse et konkret emne for hvert plantema, for hvilket der skal udføres juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision, samt identificere de kriterier, der er relevante og egnede for vurdering af emnet
- 3) At prioritere udvalgte emner efter risikoen for væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler og reagere passende herpå

For hvert af de i pkt. 2 udvalgte emner, er det desuden revisors mål (SOR 6 og 7, s. 5):

- 4) At tilegne sig viden via gennemførte revisionshandlinger og faglige vurderinger og derved opnå overbevisning med høj grad af sikkerhed, for at kunne sammenfatte en konklusion om
 - hvorvidt der forekommer væsentlige regelbrud i det udvalgte emne (SOR 6, s. 5)
 - hvorvidt der forekommer væsentlige forvaltningsmangler (SOR 7, s. 5)
- 5) At udforme en dækkende konklusion om emnet, som beskriver i hvilke henseender det undersøgte emne er eller ikke er:
 - i overensstemmelse med de relevante kriterier jf. gældende ret (SOR 6, s. 5)
 - i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning (SOR 7, s. 5)
- 6) At rapportere konklusionen til den relevante øverste ledelse
- 7) At fastslå, om:

- der ved den juridisk-kritiske revision af emnet er konstateret væsentlige regelbrud og udforme en udtalelse i revisionserklæringen om den udførte offentlige revision, hvor revisor rapporterer om evt. væsentlige regelbrud (SOR 6, s. 5).
- der ved forvaltningsrevisionen er konstateret væsentlige forvaltningsmangler og udforme en udtalelse i revisionserklæringen om den udførte offentlige revision, hvor revisor rapporterer om evt. væsentlige forvaltningsmangler (SOR 7, s. 5).

4.3.1 Fastlæggelse af plantemaer og revisionsemner i den juridisk-kritiske revision

Som oplyst ovenfor, er det revisors indledende opgave at gennemgå det relevante regelgrundlag for organisationens dispositioner, udvælge relevante plantemaer og herunder konkrete emner, som bliver revisors revisionsemne indenfor opgaveperioden. De relevante plantemaer er de typer af dispositioner, som må forventes at indgå med væsentlige beløb i organisationens regnskab (SOR 6, s.6). Hvert plantema kan således henføres til en regnskabspost og dispositionerne i plantemaet vil oftest være omfattet af et bestemt regelsæt, som ledelsen altid har ansvar for overholdes. Reglerne vil oftest indeholde betingelser, som skal være opfyldt inden dispositionen må foretages, krav til hjemlen for dispositionen, regler om processen der leder frem til dispositionen, regler om beløbenes størrelse med videre (SOR 6, s. 6). Som eksempel kan tages lønområdet – her vil der være et særskilt regelsæt, som for eksempel kan være funktionærloven, oftest suppleret med en overenskomst for de enkelte ansættelsesgrupper. Disse regelsæt vedrører udelukkende plantemaet *løn*, men er nødvendige for revisor at kende, hvis det vurderes at lønområdet er et relevant, væsentligt og/eller risikofyldt område og plantemaet således udvælges til den juridisk-kritiske revision. For hvert relevant plantema skal revisor udvælge mindst ét nærmere afgrænset emne, som der skal gennemføres juridisk-kritisk revision af i løbet af opgaveperioden. Det eller de udvalgte emner vælges ud fra revisors opfattelse af det de konkrete dispositioner med størst risiko for væsentlige regelbrud. For det udvalgte emne indenfor plantemaet, skal revisor udforme en konklusion om det samlede emne, men ikke i sin konklusion inddrage andre dispositioner i plantemaet end de, der indgår i det udvalgte emne.

Når der er tale om revision af et årsregnskab, fastlægger SOR 6 hvilke plantemaer, som revisor som minimum skal forholde sig til, samt under hvilke forudsætninger revisor kan undlade at udvælge et konkret emne under hvert af de fastlagte plantemaer. De fastlagte plantemaer ved juridisk-kritisk revision i forbindelse med afgivelse af revisionserklæring på et årsregnskab hvor der udføres offentlig revision oplystes herunder (SOR 6, s. 6-8):

1. Gennemførelse af køb
2. Løn og ansættelsesmæssige dispositioner
3. Gennemførelse af salg
4. Myndigheders gebyrkrævning
5. Afgørelser om tildeling af tilskud mv.
6. Rettighedsbestemte overførsler

Nedenfor gennemgås fire af de udpegede plantemaer, som revisor som minimum skal forholde sig til, ved revisionspåtegning af et årsregnskab på frie grundskoler underlagt offentlig revision.

Myndigheders gebyropkrævning og afgørelser om tildeling af tilskud gennemgås ikke, da disse dispositioner ikke indgår i frie grundskolers årsregnskab.

Gennemførelse af køb

Såfremt køb af varer eller tjenesteydelser indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor udpege den gruppe af købsdispositioner, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud (SOR 6, s. 6). Vurderingen af risikoen baseres på:

- beløbenes størrelse: da det har betydning for væsentlighedsvurderingen,
- reglernes kompleksitet: da det har betydning for risikoen for regelbrud som følge af fejl
- forretningsgange og intern kontrol på de forskellige grupper af dispositioner, da det har betydning af risikoen for regelbrud som følge af besvigelser

For det eller de emner, som revisor udvælger, skal alle konkrete omstændigheder, der er afgørende for om købene udføres i overensstemmelse med relevante kriterier, omfattes af revisionen og revisors konklusion. Det gælder både nødvendige bevillinger til at kunne gennemføre købet, samt at købet gennemføres i overensstemmelse med relevante kriterier, fx fastsat i indkøbsaftaler, tilbudsloven eller EU's udbudsdirektiver.

Løn og ansættelsesmæssige dispositioner

Såfremt løn, pension og andre personaleudgifter indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor udpege den eller de grupper af løn- og ansættelsesmæssige dispositioner, hvor der efter revisors opfattelse af størst risiko for væsentlige regelbrud (SOR 6, s. 6). Det er således de samme forudsætninger som ved gennemførelse af køb, som gør sig gældende ved udvælgelsen af plantemaet *løn- og ansættelsesmæssige dispositioner* samt for de konkrete emner herunder. For det eller de emner, som revisor udvælger, skal alle konkrete omstændigheder, der er afgørende for om dispositionerne udføres i overensstemmelse med relevante kriterier, omfattes af revisionen og revisors konklusion. De relevante kriterier kan for dette plantema for eksempel være love, andre forskrifter, overenskomster eller individuelle aftaler, såsom ansættelsesaftalen eller lokale lønaftaler. Det kan også være et relevant kriterium, at løn- og ansættelsesvilkår er i rimelig overensstemmelse med sædvanlig praksis (SOR 6, s. 6).

Gennemførelse af salg

Såfremt salg af varer eller tjenesteydelser indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor udpege den gruppe af salg, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud (SOR 6, s. 7). Det er således de samme forudsætninger som ved gennemførelse af køb, som gør sig gældende ved udvælgelsen af plantemaet *gennemførelse af salg* samt for de konkrete emner herunder. For det eller de emner, som revisor udvælger, skal alle konkrete omstændigheder, der er afgørende for om salget udføres i overensstemmelse med relevante kriterier, omfattes af revisionen og revisors konklusion. De relevante kriterier kan for eksempel være fastlagt af hjemmelsgrundlaget, lovbestemmelser om de pågældende salg eller af sædvanlig praksis for salg af varer eller tjenesteydelser af den pågældende art (SOR 6, s. 7). Kriterierne kan eksempelvis fastlægge krav til prissætningen, arten eller omfanget af specifikke salgsdispositioner.

Rettighedsbestemte overførsler

Rettighedsbestemte overførsler er ifølge SOR 6 defineret som ”udbetalinger til modtagere, der i medfør af lovgivning har en individuel ret til at modtage et bestemt beløb” (SOR 6, s. 8). Såfremt rettighedsbestemte overførsler indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor udpege den gruppe af overførsler, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud (SOR 6, s. 8). For det eller de emner, som revisor udvælger under dette plantema, skal alle konkrete omstændigheder, der er afgørende for om dispositionerne udføres i overensstemmelse med relevante kriterier, omfattes af revisionen og revisors konklusion. Det kan eksempelvis være relevant, at organisationen træffer afgørelserne på grundlag af de relevante bestemmelser i love og bekendtgørelser, indhenter de nødvendige oplysninger forud for afgørelsen og samtidig træffer passende foranstaltninger for at efterprøve og kontrollere oplysningerne forud for udbetalingerne (SOR 6, s. 8).

Uanset de ovenfor fastsatte plantemaer, skal den juridisk-kritiske revision altid omfatte dispositioner, hvor revisor i løbet af revisionsopgaven bliver opmærksom på konkrete indikationer på risiko for væsentlige regelbrud som følge af enten fejl eller uregelmæssigheder. Revisor skal i sådanne situationer omfatte de pågældende dispositioner i den juridisk-kritiske revision og undersøge, om dispositionerne gennemføres i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for at gældende ret for dispositionerne overholdes.

4.3.2 Fastlæggelse af plantemaer og revisionsemner i forvaltningsrevisionen

Ved forvaltningsrevision, skal revisor ligeledes fastlægge de relevante plantemaer for opgaven, og udvælge konkrete emner, som revisor vil revidere i løbet af opgaveperioden. I den indledende fase af revisionen, skal revisor derfor gennemføre handlinger for at identificere de forskellige styringsopgaver, som ledelsen i organisationen der skal revideres, har ansvar for (SOR 7, s. 5). For de identificerede styringsopgaver skal revisor hernæst udøve en faglig vurdering, for at kortlægge risikoen for forvaltningsmangler i de enkelte styringsopgaver. (SOR 7, s. 6). Det er disse styringsopgaver, som også kaldes plantemaer. Hernæst er det revisor opgave at fastslå hvilke plantemaer der er relevante for opgaven, samt sikre at forvaltningsrevisionen omfatter alle relevante plantemaer over opgaveperioden. De udvalgte relevante plantemaer kan ændres eller justeres, hvis der sker ændringer, der giver anledning hertil.

De relevante plantemaer er altså styringsopgaver, som revisor må forvente vil være relevante for væsentlige beløb i årsregnskabet og som indeholder en risiko for forvaltningsmangler. Et plantema indenfor forvaltningsrevision kan være en styringsopgave af relevans for alle offentligt finansierede aktiviteter, eller en styringsopgave, der blot vedrører bestemte typer af aktiviteter, der leder til bestemte arter udgifter eller indtægter eller bestemte aktiver eller passiver (SOR 7, s. 6). For hver styringsopgave bør ledelsen have etableret systemer eller procedurer til at sikre en god offentlig økonomistyring: sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Det kan enten være i form af processer og systemer, der giver ledelsen den nødvendige information til at kunne styre sparsommeligheden, produktiviteten eller effektiviteten, eller det kan være processer og systemer

der bidrager til, at de konkrete økonomiske dispositioner i regnskabet tager skyldige økonomiske hensyn (SOR 7, s. 6).

Når der er tale om revision af et årsregnskab, fastlægger SOR 7 hvilke plantemaer, revisor som minimum skal forholde sig til samt under hvilke forudsætninger revisor kan undlade at udvælge et konkret emne under hvert af de fastlagte plantemaer. De fastlagte plantemaer ved forvaltningsrevision i forbindelse med afgivelse af revisionserklæring på et årsregnskab hvor der udføres offentlig revision oplistes herunder (SOR 7, s. 6-8):

1. Aktivitets- og resursestyring
2. Mål- og resultatstyring
3. Styring af offentlige indkøb
4. Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter
5. Styring af offentlige tilskudsordninger

Nedenfor gennemgås hvert af fem udpegede plantemaer, som revisor som minimum skal forholde sig til, ved revisionspåtegning af et årsregnskab underlagt offentlig revision.

Aktivitets- og resursestyring

Revisor skal udføre forvaltningsrevision af den ledelsesmæssige aktivitets- og resursestyring, såfremt offentligt finansierede aktiviteter og resurser indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb. Det konkrete emne, som revisor udvælger til revisionen og udformer en konklusion om, skal omfatte systemer og processer som ledelsen har iværksat til styringen af de udvalgte aktiviteter og desuden skal det være det eller de emner hvor revisor vurderer der er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler af betydning for sparsommelighed, produktivitet og effektivitet (SOR 7, s. 6). Som en del af revisionen skal revisor undersøge, om ledelsen løbende forsøger at tilpasse aktiviteterne og resurserne til det faktiske behov. Det er revisors ansvar at identificere relevante behov for systemer og procedurer i det konkrete emne og herefter omfatte disse behov i analysen af ledelsens indsats med at sikre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Det kan for eksempel være relevant, at ledelsen har sikret sig information om resurseforbruget ved de forskellige hovedaktiviteter i organisationen, har sikret klarhed om ansvar for aktiviteter og resurser, prioriterer resurserne mellem forskellige aktiviteter og sikrer sig at organisationens aktiviteter og resurseforbrug er tilpasningsdygtigt ved ændringer i behovet (SOR 7, s. 6). Det kan også være relevant at ledelsen måler og evaluerer produktivitetsudviklingen for aktiviteterne, eller gennemfører analyser af, om resurserne i form af fx bygninger, personale eller varekøb mv. er optimale i forhold til produktionens omfang eller kvalitet.

Mål- og resultatstyring

Såfremt offentligt finansierede udgifter til løn og øvrig drift indgår i organisationens årsregnskab med væsentlige beløb, skal revisors forvaltningsrevision omfatte plantemaet ”mål- og resultatstyring” og revisor skal dermed undersøge den ledelsesmæssige styring af organisationens mål og resultater. Meningen med ledelsens mål- og resultatstyring er at sikre, at organisationens aktiviteter er produktive og effektive. Det eller de konkrete emner som revisor udvælger indenfor plantemaet, skal omfatte systemer og processer i mål- og resultatstyringen af de udvalgte

aktiviteter, hvor der efter revisors overbevisning er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler, af betydning for produktivitet og effektivitet (SOR 7, s. 7). Revisor skal således undersøge, at ledelsen gør sig umage med at målrette aktiviteterne mod de samfundsmæssige formål, der som oftest vil være baggrunden for bevillingen af de offentlige midler. Det samfundsmæssige formål kan for eksempel fremgå af aktiviteternes lovgrundlag og bevillingsgrundlaget (SOR 7, s. 7). De mål, som ledelsen fastsætter for organisationen, skal revisor således vurdere, om der er i overensstemmelse med organisationens formål og i tråd med kerneopgaven, som bevillingen af offentlige midler er sigtet mod. Det kan for eksempel være relevant at kontrollere, at resultatløn og bonusser anvendes hensigtsmæssigt, som fremmende for en kerneaktivitets formål (SOR 7, s. 7).

Styring af offentlige indkøb

Såfremt offentligt finansierede indkøb af varer eller tjenesteydelser indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal forvaltningsrevisionen omfatte den ledelsesmæssige styring af indkøb. Plantemaets hovedfokus er sparsommelighed, idet det konkrete emne, som revisor udvælger til forvaltningsrevisionen og udformer en konklusion om, skal omfatte de systemer og processer, som ledelsen har implementeret i typer af indkøb, for at sikre sparsommelighed. Det udvalgte emne skal være det konkrete indkøbsområde, hvor revisor vurderer at der er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler af betydning for sparsommeligheden (SOR 7, s. 7). Revisor skal undersøge om der er indikationer på at de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk uhensigtsmæssigt og om ledelsen har implementeret processer for gennemførelsen af indkøb, som er i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for indkøb af den pågældende art (SOR 7, s. 7). Revisor kan fx undersøge hvorvidt ledelsen har fastlagt klare ansvarsfordelinger og indkøbspolitikker, har sikret passende indhentning af markedsinformation, har sikret relevante og passende forretningsgange ved større indkøb, eller har vurderet, om centraliserede indkøbsfunktioner eller fælles indkøbsaftaler er fordelagtige.

Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter

Såfremt et eller flere områder i årsregnskabet omfatter betydelige flerårige investeringsprojekter, skal forvaltningsrevisionen omfatte den ledelsesmæssige budgetstyring af projekterne (SOR 7, s. 8). Et flerårigt investeringsprojekt er betydeligt, hvis projektet enkeltvis eller sammen med øvrige flerårige investeringsprojekter i perioden har en væsentlig finansiel betydning for enten organisationens resultat, organisationens finansielle stilling eller væsentlig betydning for andre elementer, der oplyses i årsregnskabet. Flerårige investeringsprojekter er også betydelige hvis projekterne har afgørende betydning for at opfylde organisationens samfundsmæssige formål (SOR 7, s. 8). Flerårige investeringsprojekter kan for eksempel være bygge- eller anlægsprojekter. Revisor skal udvælge det eller de projekter hvor revisor vurderer at der er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler. Det konkrete emne som revisor skal udføre forvaltningsrevision af, er selve budgetstyringen af aktiviteten, herunder de systemer og processer som ledelsen har iværksat for at kunne sikre pålidelig løbende information om, hvorvidt udgifter og projektets gennemførelse forløber som forudsat og svarer til projektets budgetmæssige ramme. Revisor skal endvidere undersøge, om ledelsens budgetlægning for projektet er hensigtsmæssig og at

budgetopfølgningen sker i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for projektet (SOR 7, s. 8).

Styring af offentlige tilskudsordninger

Hvis udgifter eller forpligtelser vedrørende offentlige tilskudsordninger eller lignende formålsbestemte finansieringsordninger indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal forvaltningsrevisionerne omfatte den ledelsesmæssige styring af ordningerne. Da der ikke indgår sådanne aktiviteter i frie grundskolers årsregnskab, skal plantemaet ikke indgå i revisors forvaltningsrevision og området vil derfor ikke blive gennemgået yderligere.

Når revisionen vedrører et tilskudsregnskab, skal revisor desuden gennemføre én eller flere forvaltningsrevisioner af tilskudsanvendelsen, jf. SOR 7. De ovenfor nævnte fastlagte plantemaer, er fastlagt af de forskellige typer aktiviteter, som der ydes tilskud til, og som tilskudsmodtageren har ansvar for at gennemføre for de tildelte midler. De konkrete emner for forvaltningsrevisionerne under hvert plantema er tiltag, som tilskudsmodtageren har taget, eller burde have taget, og dispositioner som tilskudsmodtageren har truffet, eller burde have truffet, som led i styringen og gennemførelsen af aktiviteterne. Revisor skal ved forvaltningsrevisionen undersøge, om tiltagene og dispositionerne er i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for det pågældende tilskud og om de tilsammen sikrer at tilskuddet anvendes økonomisk hensigtsmæssigt i overensstemmelse med de samfundsmæssige formål, der ligger til grund for det modtagne tilskud (SOR 7, s. 9). Hvis en organisation har både tilskudsberettigede udgifter samt ikke-tilskudsberettigede udgifter, skal disse forskellige udgifter kunne adskilles fra hinanden, så det kan kontrolleres at tilskuddet kun anvendes til dækning af udgifter, der er knyttet til den tilskudsberettigede aktivitet. Dette gør sig eksempelvis gældende på frie grundskoler, der også driver vuggestue, børnehave eller klub. Statstilskuddet til drift af grundskole må ikke anvendes til dækning af andre aktiviteter end skoledrift, og således skal økonomien i organisationens forskellige aktiviteter kunne opdeles i hhv. skoledrift, vuggestuedrift, børnehavedrift, klub-drift mv.

Uanset de ovenfor fastsatte plantemaer, skal forvaltningsrevisionen altid omfatte dispositioner, hvor revisor i løbet af revisionsopgaven bliver opmærksom på konkrete indikationer på manglende sparsommelighed, effektivitet og produktivitet. Revisor skal i sådanne situationer omfatte de pågældende aktiviteter i forvaltningsrevisionen og undersøge, om ledelsen har taget skyldige økonomiske hensyn i overensstemmelse med de relevante kriterier, for at sikre en god offentlig økonomistyring og forvaltning (SOR 7, s. 9).

4.3.3 Revisionens forudsætninger

Den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen skal kunne gennemføres i overensstemmelse med revisionens lovgrundlag og SOR 6 og SOR 7. Revisor skal have mulighed for at sikre at opgavens vilkår muliggør fastlæggelse af de relevante emner, gennemførelse af

revisionen af de relevante emner samt rapportering af konklusionerne i overensstemmelse med SOR 6 og SOR 7.

Der er en række grundlæggende forudsætning for gennemførelsen af den offentlige revision (SOR 6, s. 10-13 og SOR 7 s. 11-14). Disse er:

- 1) Kommunikation
- 2) Kompetencer
- 3) Professionel skepsis
- 4) Kvalitetsstyring og revisionsrisiko
- 5) Væsentlighed
- 6) Dokumentation

Nedenfor gennemgås hver af seks grundlæggende forudsætninger for den offentlige revision i form af juridisk-kritisk revision samt forvaltningsrevision.

Kommunikation

Revisor skal til enhver tid kommunikere effektivt og ordentligt (SOR 6, s. 10). Det er revisors pligt at identificere passende kontaktpersoner i organisationens ledelsesstruktur og orientere dem om nøgleaspekterne i revisionsprocessen. Revisionsmål og kriterier skal i forbindelse med planlægningen af revisionen drøftes med de forvaltningsansvarlige i organisationen. Revisor skal desuden kommunikere skriftligt til den øverste ledelse om revisionens tilrettelæggelse og betydelige resultater. Når opgaven vedrører revision af årsregnskabet, skal revisor desuden i et revisionsprotokollat eller lignende hvert år angive en oversigt over de offentlige revisioner, der er afsluttet i de seneste fire forudgående regnskabsår. Af oversigten skal fremgå plantemaet, det eller de udvalgte konkrete temaer samt angive, om der for hvert tema blev konstateret væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler (SOR 6, s. 10 og SOR 7, s. 11).

Kompetencer

Revisionsteamet skal samlet besidde de nødvendige faglige kompetencer til at udføre den offentlige revision. Det er den opgaveansvarlige revisor der er ansvarlig for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet i alle faser af revisionsprocessen. Den opgaveansvarlige skal være overbevist om at revisionsteamet har kompetencerne til at udføre og rapportere revisionen i overensstemmelse med de relevante revisionsstandarder og gældende krav i love og øvrig regulering, herunder SOR 6, SOR 7 og SOR 5.

Professionel skepsis

Revisor skal, som ved den finansielle revision, udvise professionel skepsis, jf. RL § 16, stk. 1-2. Revisor skal således anvende professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme regelbrud eller forvaltningsmangler. Der skal i den forbindelse udvises professionel adfærd og udvises rettidig omhu og dømmekraft, idet forholdet må vurderes fra forskellige synsvinkler og revisor må opretholde en åben og objektiv tilgang til alle argumenter. Samtidig skal revisor være opmærksom på risikoen for besvigelser, som kan have betydning for de faglige vurderinger der foretages i løbet

af revisionen. Revisor skal således være opmærksom på risikoen for besvigelser gennem hele revisionsprocessen.

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

For den juridisk-kritiske revision er revisionsrisikoen risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret (SOR 6, s. 12).

For forvaltningsrevisionen er revisionsrisikoen risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne (de konkrete systemer, processer, dispositioner eller andre ledelsestiltag) i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med de relevante kriterier, for god offentlig økonomistyring (SOR 7, s. 12).

Revisionsrisikoen skal ved begge revisionstyper aktivt styres ved en iterativ proces gennem revisionen, så den hele tiden kontrolleres og begrænses til et acceptabelt niveau efter revisionens samlede omstændigheder. Revisionsrisikoen styres af revisor, ved at denne sikrer tilstrækkelig sammenhæng mellem revisionshandlingernes art og omfang, det opnåede revisionsbevis, kriterierne, revisors observationer og delkonklusioner og den endelige konklusion om emnet (SOR 6 og 7, s. 12). Revisionsprocessen skal endvidere være underlagt kvalitetsstyring. Det er således revisors ansvar at gennemføre kvalitetsstyring, for at opnå høj grad af sikkerhed for, at den juridisk-kritiske revision udføres i god kvalitet som fastlagt af SOR 6, overholder gældende krav i lovgivningen mv. Kvalitetsstyringen skal slutteligt sikre høj grad af sikkerhed for, at revisors konklusioner og erklæring om den udførte offentlige revision er passende efter de givne omstændigheder (SOR 6 og 7, s. 11). For at sikre både kvalitetssikring og lav revisionsrisiko gennem processen, må revisor etablere, vedligeholde og anvende procedurer, der værner om kvaliteten. Et såkaldt kvalitetsstyringssystem, som sikrer et højt fagligt niveau i den udførte revision, hvor risiko, væsentlighed, revisionens art og omfang, delkonklusioner, konklusioner og rapportering er sammenhængende og tilfører værdi for de tiltænkte brugere.

Væsentlighed

Ved enhver revision anvender revisor væsentlighed til at fastlægge og prioritere den nærmere afgrænsning af revisionen. Ved juridisk-kritisk revision samt forvaltningsrevision anvender revisor også væsentlighed til at udvælge og prioritere de relevante plantemaer over revisionsperioden. Væsentlighed anvendes desuden også under selve udførelsen af revisionen samt ved vurderingen af indholdet i revisors rapportering. Det er således væsentligheden af konstaterede regelbrud og forvaltningsmangler der afgør hvordan revisors vurdering og rapportering skal behandles.

Væsentligheden af potentielle og konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangler afhænger af tre ting (SOR 6 og 7, s. 12):

- Det beløbsmæssige omfang af de dispositioner eller aktiviteter, som regelbruddene eller forvaltningsmanglerne vedrører, set i forhold til regnskabet's samlede beløbsstørrelser,
- Regelbruddets eller forvaltningsmanglernes karakter, samt
- Konteksten hvori regelbruddet eller forvaltningsmanglerne forekommer

Revisor skal i vurderingen af væsentligheden af regelbrud desuden tage udgangspunkt i den økonomiske betydning for de berørte af regelbruddet. Når revisionsemnet består af et tilskudsregnskab, skal revisor endvidere ved både juridisk-kritisk samt forvaltningsrevision lægge vægt på de økonomiske tab af offentlige midler, som regelbruddet eller forvaltningsmanglen kan indebære (SOR 6, s. 12 og SOR 7, s. 13).

Det økonomiske tab opgøres ved regelbrud som summen af de beløb, der er tilfaldet forkerte eller opkrævet fra forkerte. Det kan være vanskeligt for revisor at opgøre det præcise beløb for et regelbrud, men her må revisor opgøre den sandsynlige økonomiske betydning som målestok for væsentligheden af potentielle og konstaterede regelbrud. I vurderingen af væsentlighed skal revisor tage stilling til relevante tærskler for det beløbsmæssige omfang af de dispositioner, som regelbrud skal vedrøre, eller den økonomiske betydning, som regelbrud skal have, for at regelbrud er væsentlige (SOR 6, s. 12).

Ved forvaltningsrevisionen opgøres det økonomiske tab som de ekstra omkostninger i forhold til de opnåede effekter, som er resultatet af den manglende sparsommelighed, produktivitet og/eller effektivitet, som forvaltningsmanglen medfører. Normalvis er det dog meget vanskeligt at opgøre disse beløb, som skyldes dårlig forvaltning. For at revisor alligevel skal kunne afgøre om potentielle eller konstaterede forvaltningsmangler er væsentlige, må revisor derfor vurdere det økonomiske omfang af berørte aktiviteter og overveje, om det er sandsynligt, at forvaltningsmanglen medfører væsentlige økonomiske tab (SOR 7, s. 13).

Dokumentation

Som ved enhver revision, skal revisor dokumentere sit arbejde vedr. planlægning af revisionen, udførelsen og vurderingen, som fører til revisors konklusioner. Ved juridisk-kritisk revision skal revisor især sammenfatte de betydelige, faglige vurderinger, der er udøvet for fastlægge relevante plantemaer og de konkrete relevante emner samt de faglige vurderinger der ligger til grund for fastsættelse af væsentlighed på de enkelte områder, som gør det muligt for revisor at komme frem til en konklusion om emnet. Oplysningerne i dokumentationen skal være tilstrækkeligt fuldstændige og detaljerede til, at en udefrakommende erfaren revisor efterfølgende kan bestemme den tidsmæssige placering og hvilket arbejde, der blev udført for at nå frem til observationerne, konklusionerne og anbefalingerne i den udførte revision (SOR 6, s. 13).

4.4 Revisors konklusioner

Når den planlagte revision er gennemført ved udførelse af revisionshandling og indsamling af revisionsdokumentation, skal revisionen munde ud i en konklusion om det konkrete emne. Jf. afsnit 4.3 er det en del af revisionens formål, at afgive en konklusion, som beskriver resultatet af revisionen ved at give en vurdering af de fundne forhold og komme med en dækkende konklusion om emnet, som beskriver i hvilke henseender det undersøgte emne er eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier jf. gældende ret. I forbindelse med revisors arbejde med at udforme konklusionen, har SOR 6 og SOR 7 nedenstående bemærkninger omkring

revisionsbevis, vurdering og reaktion på konstaterede regelbrud samt den sammenfattende vurdering af revision og feedback fra de forvaltningsansvarlige.

Revisionsbevis

Revisor skal sikre at der opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for hvert enkelt relevant revisionsmål, for at kunne drage en konklusion om resultatet af revisionen af det undersøgte emne. Revisor skal analysere de ved revisionen indsamlede informationer og sikre, at observationer og resultater bliver sat i passende perspektiv. Revisionsbeviserne skal foreligge, så revisionens delmål og samlede formål kan opnås og der kan afgives en konklusion.

Hvis det ikke er muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, der medfører høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige uopdagede regelbrud eller forvaltningsmangler vedrørende revisionsemnet, skal revisor afspejle usikkerhederne i sin rapportering og konklusion om emnet (SOR 6 og 7, s. 17).

Vurdering og reaktion på konstaterede regelbrud og forvaltningsmangler

Hvis der ved den offentlige revision er konstateret regelbrud eller forvaltningsmangler, skal revisor gennemgå disse og vurdere, om de enkeltvis eller samlet set indenfor plantemaerne er væsentlige. I den forbindelse skal revisor endvidere tage stilling til, hvilken betydning regelbruddene eller forvaltningsmanglerne skal have på revisionens videre forløb og på revisors konklusion om emnet.

Såfremt revisor vurderer, at de konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangler samlet set ikke er væsentlige, skal revisor tage stilling til, om emnet indenfor plantemaet skal udvides, så det omfatter en større del af dispositionerne eller aktiviteter i det relevante plantema. Revisor skal udvide, hvis regelbruddene eller forvaltningsmanglerne som revisor har opdaget, har en karakter og forekomst, der indikerer, at der er risiko for, at de samlede regelbrud eller de samlede forvaltningsmangler eller kombinationen af regelbrud og forvaltningsmangler inden for plantemaerne kan være væsentlige. Revisor skal i så fald udvide emnet indenfor plantemaet inden revisor afgiver en konklusion om revisionen (SOR 6 og 7, s. 16). Det udvidede emne skal omfatte en tilstrækkelig andel af plantemaets dispositioner, således revisor med høj grad af sikkerhed kan konkludere, om der forekommer væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler eller ej.

Revisor skal desuden vurdere hvorvidt regelbruddet skyldes en fejl eller en besvigelser, da det har indvirkning på håndteringen af informationen. Derfor skal revisor vurdere, om de regelbrud eller forvaltningsmangler der er konstateret skyldes forhold, der kunne medføre, at der også kan være risiko for fejlinformation i regnskabet eller medføre andre regelbrud eller forvaltningsmangler, der kan have betydning for revisors øvrige forpligtelser (SOR 6, s. 16).

Hvis der konstateres væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler ved vurderingen af de fundne forhold ved den offentlige revision, skal revisor rapportere om disse i sin erklæring, i overensstemmelse med gennemgangen i afsnit 5.0.

Når revisor har udformet konklusionerne på den udførte revision, bør revisor give de forvaltningsansvarlige mulighed for at kommentere revisors observationer, konklusioner og evt. anbefalinger eller kritiske bemærkninger i udkast, inden revisor afslutter revisionen (SOR 6 og 7, s. 17). Revisor skal gennemgå den modtagne feedback, analysere eventuelle uoverensstemmelser mellem revisors og de forvaltningsansvarliges opfattelser og rette faktuelle fejl. Revisor skal i den forbindelse dokumentere den modtagne feedback og de vurderinger, revurderinger og handlinger, som revisor foretager som følge af de forvaltningsansvarliges kommentarer til revisors observationer, konklusioner og anbefalinger. Dokumentation skal foreligge både når feedbacken medfører ændringer i udkastet til revisionsrapporteringen eller evt. årsag til, at revisor på trods af de forvaltningsmæssiges eventuelle kommentarer vælger ikke at foretage ændringer.

4.5 Revisors rapportering

Når revisor skal rapportere konklusionerne fra den udførte revision, har revisor hovedsageligt tre kommunikationsværktøjer i sin redskabskasse, som kommunikerer via forskellige medier kaldet hhv. management letter, revisionsprotokollat og revisors erklæring. I den nævnte rækkefølge går kommunikationsværktøjerne fra en lille gruppe af modtagere til en større eller helt offentlig gruppe. I den offentlige revision er der krav om offentliggørelse af revisors erklæring, hvorfor denne rapporteringsform har en bred kreds af mulige læsere. For frie grundskoler er der ikke krav om direkte offentliggørelse af revisionsprotokollen, men alle kan søge agtindsigt og således få adgang til rapporteringen. Desuden er der krav om, at både revisionsprotokollen og den samlede årsrapport inkl. revisionspåtegning hvert år indsendes til Styrelsen for Undervisning og Kvalitet, jf. regnskabsbekendtgørelsen for frie grundskoler (BEK nr. 1102, § 5, stk. 6). SOR stiller krav til revisors rapportering i både revisionsprotokollatet og revisors erklæring på årsregnskabet.

4.5.1 Revisionsprotokollat

Revisionsprotokollen er revisors rapportering af og om den udførte revision og resultaterne heraf til den øverste ledelse. Revisor skal i revisionsprotokollatet afgive rapporteringer, der er fyldestgørende, overbevisende, rettidige, læsevenlige og afbalancerede (SOR 7, s. 18). I rapporteringen skal revisor tydeliggøre det eller de undersøgte emner i den offentlige revision og de tilhørende berørte dele af regnskabet og desuden angive revisionens afgrænsning med hensyn til kriterier eller revisionsmål og omfang af de udførte handlinger.

Konklusionerne i revisionsprotokollatet skal være klare og skal på en afbalanceret og dækkende måde beskrive, hvorvidt det undersøgte emne er eller ikke er i overensstemmelse med de relevante regler eller relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning. Revisor skal redegøre for karakteren af det revisionsbevis eller for de væsentlige observationer, der ligger til grund for, at revisor mener den afgivne konklusion er passende. Såfremt revisor har konstateret regelbrud eller forvaltningsmangler ved revisionen, der enkeltvis eller samlet vurderes at være væsentlige, skal revisor i sin konklusion beskrive karakteren og omfanget af regelbruddene eller

forvaltningsmanglerne og forsøge at forklare og belyse de potentielle virkninger og konsekvenser for de berørte parter.

Når revisor ved den udførte revision har konstateret at der er grundlag for mulige forbedringer, skal revisor i revisionsprotokollen give konstruktive anbefalinger til ledelsen, som kan bidrage til at udbedre regelbrud eller forvaltningsmangler eller forhindre fremtidige regelbrud og forvaltningsmangler (SOR 6 og 7, s. 18).

Når der rapporteres i revisionsprotokollatet i forbindelse med årsrapporten, skal revisor følge op på tidligere revisionsresultater og anbefalinger fra tidligere rapportering, hvor det er relevant. Opfølgningen skal vurdere virkningen af de korrigerende tiltag, som de forvaltningsansvarlige har iværksat, som følge af tidligere anbefalinger fra revisor. Resultaterne af opfølgningen rapporteres på en passende måde i årets revisionsprotokollat.

Som nævnt ovenfor i afsnittet om ”Vurdering og reaktion på konstaterede regelbrud og forvaltningsmangler”, bør revisor fremsende rapporteringen i udkast til de forvaltningsansvarlige, for at få disses kommentarer på rapporteringen og den udførte revision og de givne konklusioner, inden det endelige revisionsprotokollat udformes. Revisors revisionsprotokollat skal dog senest kommunikeres til den øverste ledelse i forbindelse med at revisor fremsender sin erklæring om den udførte offentlige revision (SOR 6, s. 17). Revisor skal oplyse den øverste ledelse, såfremt konklusionerne giver revisor anledning til at rapportere om væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler i sin udtalelse i erklæringen om regnskabet (SOR 6, s. 17).

4.5.2 Revisors erklæring

Såfremt der er konstateret væsentlige regelbrud i de dispositioner, som er omfattet af regnskabet, skal revisor rapportere om disse regelbrud i revisionspåtegningen i en ”udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision” (SOR 6, s. 18). Det samme gør sig gældende, såfremt revisor har konstateret væsentlige forvaltningsmangler, som vedrører driften af de virksomheder eller forvaltningen af de midler, der er omfattet af regnskabet (SOR 7, s. 18). De nærmere bestemmelser herom er fastsat i SOR 5 og behandles i afsnit 5.0. Rapporteringen i denne udtalelse indgår i revisors samlede erklæring om årsregnskabet. Udtalelsen gengiver ikke nødvendigvis den fulde konklusion om emnet, men udformes som en kritisk bemærkning, der redegør for de konstaterede regelbrud og de realiserede eller potentielle konsekvenser heraf (SOR 6, s. 18).

5.0 SOR 5

SOR 5 omhandler erklæringer om den udførte offentlige revision og denne standard skal følges, når revision af et årsregnskab skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. Rapportering efter SOR 5 forudsætter at der forinden afgivelsen af erklæringen er udført finansiel revision i overensstemmelse med ISA'erne, juridisk-kritisk revision efter SOR 6 og forvaltningsrevision efter SOR 7. Når der skal udformes en revisionserklæring på et regnskab underlagt offentlig revision, skal den godkendte revisor anvende bestemmelserne i SOR 5, men samtidig opfylde de krav der fremgår af ISA'erne, herunder især ISA 200, 210, 700 og 705 (SOR 5, s. 2).

SOR 5 fastlægger krav vedrørende (SOR 5, s. 3):

- anvendelse af paradigmer,
- formulering af revisors konklusion om regnskabet,
- særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af bevillinger eller tilskudsvilkår mv.,
- særlige forpligtelser af betydning for statsregnskabet,
- udtalelse om juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, samt
- henvisning til de anvendte standarder

Nedenfor behandles kravene til hvert af de relevante ovenstående områder, ifølge bestemmelserne i SOR 5. Området "særlige forpligtelser af betydning for statsregnskabet" er ikke relevant for revisionspåtegningen på frie grundskolers årsregnskab og behandles derfor ikke yderligere.

Anvendelse af paradigmer

Den offentlige revision udføres i samspil mellem rigsrevisionen og godkendte revisioner. Rigsrevisionen og FSR - danske revisorer har derfor udarbejdet paradigmer, som revisorerne kan anvende, når de påtegner regnskaber med en erklæring om den udførte offentlige revision. Når revisionen udføres af en godkendt revisor, gælder de almindelige krav til godkendte revisors arbejde og erklæringer. Herudover gælder et særligt krav om, at revisionen skal udføres i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision (rigsrevisionen (a), 2021). Revisor skal først og fremmest udforme sin erklæring om den udførte revision i overensstemmelse med opgavens vilkår og øvrige omstændigheder. Revisor skal derfor foretage fornødne tilpasninger af paradigmet, der er fastlagt i tilknytning til standarderne for offentlig revision, med de oplysninger som ellers er relevante for den enkelte erklæring. Revisors erklæring om den udførte revision skal bestå af et hovedafsnit med revisors erklæring om regnskabet og et hovedafsnit, der indeholder de udtalelser mv., som revisor skal fremsætte for at opfylde yderligere rapporteringsforpligtelser. Når det drejer sig om revisionserklæringen på et årsregnskab, betegnes de to hovedafsnit som henholdsvis "Revisionspåtegning på årsregnskabet" og "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering" (SOR 5, s. 3). Udtalelsen om den juridisk-kritiske revision samt forvaltningsrevisionen indgår under hovedafsnittet "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering".

Formulering af revisors konklusion om regnskabet

Frie grundskolers årsregnskab er udarbejdet efter reglerne i årsregnskabsloven med de tilpasninger der følger af BEK nr. 1102 af 04/11/2019 "Bekendtgørelse om regnskab for efterskoler, frie fagskoler, friskoler og private grundskoler, private institutioner for gymnasiale uddannelser og kombinerede skoler", herefter benævnt BEK nr. 1102. Det fremgår af bekendtgørelsens § 3:

"For hvert regnskabsår skal skolen aflægge en årsrapport efter bestemmelserne i årsregnskabsloven for virksomheder i regnskabsklasse B med de fravigelser, der fremgår af stk. 2."

SOR 5 fremlægger fem scenarier for formuleringer i revisors konklusion om regnskabet. Hvilken der er relevant afhænger af, hvilke regnskabsregler revisionsemnet er omfattet af. Når erklæringen vedrører et regnskab udarbejdet efter ÅRL, skal revisor i konklusionen angive, om årsregnskabet efter revisors opfattelse giver et *retvisende billede* af organisationens aktiver, passiver og finansielle stilling samt af resultatet af organisationens aktiviteter *i overensstemmelse* med årsregnskabsloven og de yderligere krav, der er relevante for regnskabet (SOR 5, s. 4).

Særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af bevillinger eller tilskudsvilkår mv.

Manglende overholdelse af vilkårene for bevillinger eller tilskud kan få betydning for regnskabet som helhed i form af eksempelvis problemer med fortsat drift, hvis der er tvivl om hvorvidt en organisation er berettiget til det statstilskud, der udgør en væsentlig del af indtægterne. Revisor skal således fastslå, om der er elementer i regnskabet, fx bestemte opgørelser eller andre oplysninger, der udarbejdes under en forudsætning om, at bestemte tilskudsvilkår mv. overholdes. Eksempelvis er det en tilskudsbetingelse for frie grundskoler, at elevtallet per 5. september opnår størrelseskravene i Friskolelovens § 2. Således kan en fri grundskole miste indtægtsgrundlaget, hvis elevtallet pludseligt falder, eller der i opstartsfasen af skoledriften ikke opnås det krævede elevtal per 5/9 i skoleåret. En sådan manglende opfyldelse af tilskudsvilkårene vil med stor sandsynlighed medføre, at revisor i revisionspåtegningen må modificere sin påtegning. Derfor dikterer SOR 5, at revisor i revisionens forløb skal vurdere, i hvilket omfang der i forbindelse med sådanne forudsætninger om overholdelse af bestemte tilskudsvilkår kan være risici, som kan betyde, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation (SOR 5, s. 5). Vurderingerne foretages løbende ved at inddrage relevante risici i forbindelse med de faglige vurderinger og handlinger, som revisor i øvrigt skal foretage i forbindelse med revisionen af regnskabet. Ved revisors konklusion om hvorvidt påtegningen skal modificeres, skal revisor i konklusionen vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende risikoen for væsentlig fejlinformation som følge af manglende overholdelse af de relevante bevillinger eller tilskudsvilkår (SOR 5, s. 5).

Udtalelse om juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner

I revisors erklæring på årsregnskabet, skal revisor gøre brugeren opmærksom på sit ansvar for at gennemføre juridisk-kritisk revision samt forvaltningsrevision. Dette gøres ved at rapportere herom i et særskilt afsnit under hovedafsnittet "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering". (SOR 5, s. 5). Revisor skal ved udarbejdelsen af afsnittet tage stilling til, om der er væsentlige kritiske bemærkninger, som revisor skal rapportere om i erklæringen i overensstemmelse med SOR 6 og 7. Rapporteringen skal omfatte de juridisk-kritiske revisioner og

forvaltningsrevisioner, som er afsluttet inden datoen for revisors erklæring, og som ikke har været omfattet af revisors erklæringer i forudgående regnskabsår (SOR 5, s. 6).

Der er en vigtig sondring mellem rapporteringen i erklæringen vedr. den finansielle revision og rapporteringen i erklæringen vedr. udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Når der udføres finansiell revision, skal revisor erklære sig om, hvorvidt det aflagte regnskab giver et retvisende billede, jf. afsnittene ovenfor vedr. formuleringer og særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af tilskudsvilkår. Ved udtalelsen om juridisk kritisk revision og forvaltningsrevision er fokus i stedet på, om regler, vilkår og forvaltningsmæssige principper er overholdt- uanset om det påvirker regnskabet. Væsentlige kritiske bemærkninger vedrørende mangler i forvaltningen eller regelbrud vil således ikke altid medføre en fejl i regnskabet eller have betydning for oplysningerne i regnskabet og vil derfor ikke altid medføre en modifikation af konklusionen om den finansielle revision (Udvalget for revision af offentlig virksomhed, s. 2).

Såfremt revisor vurderer at der ikke er væsentlige kritiske bemærkninger vedr. regelbrud eller mangler i forvaltningen, skal afsnittet bære overskriften ”Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision” og revisor skal oplyse i afsnittet, at der ikke er væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere (SOR 5, s. 5).

Har den gennemførte juridisk-kritiske revision eller forvaltningsrevision til gengæld resulteret i, at revisor har væsentlige og kritiske bemærkninger, kan revisor i stedet anvende overskriften ”Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision”. Det skal endvidere fremgå klart og tydeligt af afsnittet hvilke forhold, der har givet anledning til revisors kritiske bemærkninger.

Henvisning til de anvendte standarder

I erklæringen skal det fremgå, hvilke revisionsbestemmelser eller opgavevilkår der indebærer, at regnskabet er omfattet af kravet om revision efter god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3. Det skal desuden fremgå, at revisionen er udført i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision, ligesom det skal fremgå hvilke øvrige standarder revisor har anvendt i revisionen og påtegningen, herunder oftest ISA’erne.

5.1 Rigsrevisionens erklæringsparadigme

Rigsrevisionen har udgivet erklæringsparadigmer, hvoraf ”Paradigme 3: Regnskaber omfattet af årsregnskabsloven – godkendt revisor alene” gør sig gældende for revisors påtegning af frie grundskolers årsregnskaber. Paradigmet viser, hvordan erklæringen skal udformes, når konklusionen om regnskabet er uden modifikationer, og de gennemførte juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner ikke har givet anledning til væsentlige bemærkninger (Rigsrevisionen (b)).

Paradigmet indeholder dog også vejledning omkring modifikationer. Først og fremmest fastslås det, at ISA 705 skal anvendes ved modifikation af revisors konklusion. Et forbehold kan skyldes uenighed med ledelsen (dvs. fejlinformation i regnskabet, der ikke er blevet korrigeret) eller

manglende revisionsbevis og er udtryk for, at forholdet er væsentligt. Hvis der skal udtrykkes en konklusion med forbehold, ændres overskrifterne "Konklusion" og "Grundlag for konklusion" til "Konklusion med forbehold" og "Grundlag for konklusion med forbehold" (Rigsrevisionen (b)).

Hvis forholdet ikke blot er væsentligt, men også er gennemgribende for regnskabet, skal revisor afgive en afkræftende konklusion. Hvis der skal udtrykkes en afkræftende konklusion, ændres overskrifterne "Konklusion" og "Grundlag for konklusion" til "Afkæftende konklusion" og "Grundlag for afkræftende konklusion" (Rigsrevisionen (b)).

Af rigsrevisionens indledning til erklæringsparadigmet fremgår det, at FSR har udarbejdet mere specifikke paradigmer for erklæringen for mere specifikke opgavetyper, hvori der er yderligere hjælp at hente til udformningen af revisionserklæringen. FSR har blandt andet udarbejdet et erklæringsparadigme for revisors påtegning på årsregnskabet for frie grundskoler. Erklæringsparadigmet indeholder standardformuleringer til en påtegning uden modifikationer eller fremhævelser af forhold. FSRs erklæringsparadigme for revisors påtegning på årsregnskabet for frie grundskoler er vedlagt som bilag 5.

6.0 Øvrige krav til revisors offentlige revision på frie grundskoler

Når offentlig revision udføres i overensstemmelse med SOR 6 og SOR 7 og rapporteres efter standarderne i SOR 5, lever revisor op til den almindelige forpligtelse, som revisor har i henhold til god offentlig revisionsskik. Der kan dog herudover være fastlagt yderligere, særlige krav til revisionsopgaven i de specifikke bestemmelser eller revisionsaftaler, som gælder for den bestemte revisionsopgave (SOR 7, s. 3). Der er oftest fastlagt særlige krav til revision af årsregnskaber der er udarbejdet af en modtager af statsligt tilskud. Kravene er normalvis fastlagt i en såkaldt revisionsinstruks, udstedt af det ministerium, der yder tilskuddet (SOR 7, s. 3). Dette gør sig gældende på området for frie grundskoler.

6.1 Revisionsbekendtgørelsen for frie grundskoler

Det er Børne- og Undervisningsministeriet der yder det statslige tilskud til de frie grundskoler. Ministeriet har således udformet ”BEK nr. 957 af 06/07/2017: Bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionsskoler”, herefter kaldet BEK nr. 957. Bekendtgørelsen indeholder regler for revisors arbejde med planlægning, udførelse og rapportering i forbindelse med revisionen på den frie grundskole. Bekendtgørelsen fastslår at revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. begrebet fastlagt i rigsrevisionslovens § 3, samt ifølge SOR. Revisionen skal efterprøve om årsregnskabet er rigtigt, dvs. om årsregnskabet er aflagt i overensstemmelse med de regler, der er fastsat for skolens regnskabsaflæggelse og ikke indeholder væsentlige fejl eller mangler, og om de dispositioner der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med vilkår for de givne tilskud, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. BEK nr. 957 § 3, stk. 3. Herudover fastslår bekendtgørelsen også, at der skal udføres forvaltningsrevision samt juridisk-kritisk revision som en integreret del af revisionen på en fri grundskole, og at disse skal udføres i overensstemmelse med SOR 6 og 7, jf. BEK nr. 957 § 3, stk. 4.

Revisionsbekendtgørelsen fastsætter også krav til revisors rapportering. Således fremgår det først og fremmest, at såfremt revisor bliver opmærksom på lovovertrædelser eller tilsidesættelser af væsentlig betydning i forbindelse med midlernes forvaltning, så skal revisor give skolens bestyrelse meddelelse herom og påse, at bestyrelsen inden 3 uger giver Styrelsen for Undervisning og Kvalitet meddelelse derom. Hvis ikke skolens øverste ledelse i form af bestyrelsen selv videregiver beskeden til styrelsen, er det revisors pligt at orientere Styrelsen for Undervisning og Kvalitet, jf. BEK nr. 957 § 7. Det vil altså sige, at revisionsbekendtgørelsen pålægger revisor en yderligere rapporteringsforpligtelse, i form af en underretningspligt til styrelsen, hvis revisor under revisionens bliver opmærksom på væsentlige regelbrud, jf. SOR 6 eller væsentlige forvaltningsmangler jf. SOR 7.

Revisors rapportering i revisionserklæringen på årsregnskabet er også omfattet af regler i revisionsbekendtgørelsen. Der fastsættes dog ikke yderligere krav end de allerede af årsregnskabsloven, SOR 5, SOR 6 og SOR 7 fastlagte. Således fastslår BEK nr. 957 § 8 blot, at revisor skal afgive en erklæring, hvoraf det fremgår, at revisionen er udført i overensstemmelse med

bekendtgørelsen. Desuden fastslås, at revisor skal anvende det gældende erklæringsparadigme, udstedt af rigsrevisionen. Denne blev gennemgået i afsnit 5.1.

I forhold til rapporteringen i revisionsprotokollen fremsætter revisionsbekendtgørelsen en række krav. Først og fremmest fastslår bekendtgørelsens § 8, stk. 2, at revisor har pligt til at føre en revisionsprotokol. I revisionsprotokollen skal revisor redegøre for arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå. Revisor skal som minimum oplyse om følgende, når der er udført revision, jf. BEK 957 § 8, stk. 3:

”1) Væsentlige spørgsmål vedrørende revisionen, herunder især væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende skolens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol.

2) Den udførte forvaltningsrevision. Revisor skal navnlig oplyse om revisors undersøgelser, vurderinger og konklusioner vedrørende emnerne i henhold til Standard for Offentlig Revision nr. 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab og Standard for Offentlig Revision nr. 7 - Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab samt om dispositioner uden for skolens formål.

3) Andre ydelser end revision, der er leveret til den reviderede skole af revisionsvirksomheden.”

Styrelsen for undervisning og kvalitet har derudover en række områder, hvor der stilles krav til standardrevisionsområder, som skal medtages i revisionsprotokollen med standardoverskrifter, jf. ”Paradigme for rapportering om revisionsområder med standardoverskrifter i revisionsprotokollatet”, jf. BEK 957, § 8, stk. 4. Revisionsprotokollatet skal desuden underskrives af alle stemmeberettigede medlemmer af bestyrelsen, jf. BEK 957, § 8, stk. 4.

Yderligere krav til revisionsprotokollatet i forbindelse med revision af årsregnskabet fastsættes i revisionsbekendtgørelsens § 8, stk. 5:

”Det skal i revisionsprotokollatet til årsregnskabet oplyses:

1) hvorvidt revisor opfylder lovgivningens krav til revisors uafhængighed,

2) hvorvidt revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om,

3) hvorvidt revisionen har givet anledning til bemærkninger med hensyn til, om tilskud er anvendt i overensstemmelse med de givne vilkår, og

4) hvorvidt revisionen har givet anledning til bemærkninger med hensyn til, om tilskudsgrundlag er opgjort i overensstemmelse med gældende regler.”

Kravene til rapporteringen er i tråd med bestemmelserne i revisorloven om revisors uafhængighed, samt kravene om revision af regelfølgelse og god offentlig økonomistyring, som fastsat af SOR.

Revisionsbekendtgørelsen fastslår desuden, at revisionsprotokollen skal indeholde en revisortjekliste, der er udarbejdet af STUK. Slutteligt fastslås, at revisors bemærkninger i revisionsprotokollatet ikke kan erstattes af andre meddelelser.

Når ministeriets "Paradigme for rapportering om revisionsområder med standardoverskrifter i revisionsprotokollatet" følges, sikres det at revisionsprotokollatet som minimum indeholder de krævede overskrifter til de påkrævede afsnit og emner. Paradigmet er vedlagt som bilag 6.

7.0 Væsentlighedsvurderinger i den offentlige revision

For at kunne vurdere hvorvidt, hvor og hvordan fundne forhold ved den juridisk-kritiske revision eller forvaltningsrevision skal rapporteres, skal revisor foretage en faglig vurdering af, hvad der konkret vurderes passende at rapportere om, ud fra opgavens samlede omstændigheder. Denne faglige vurdering beror på en samlet vurdering af forholdet eller forholdenes væsentlighed. For at belyse hvordan revisorer kan foretage denne faglige vurdering, inddrages der pointer fra SOR, som sammenholdes med erfaringer og vurderinger fra kompetente revisorer, som er eksperter indenfor offentlig revision.

7.1 Væsentlighedsbetragtninger

I de ajourførte SOR fra år 2021 er beskrivelsen af væsentlighed opdateret og afspejler nu en mere kvantitativ tilgang. I de tidligere SOR fandtes begreberne samfundsmæssig og politisk betydning, men disse er nu udgået, til fordel for den mere kvantificerede tilgang til væsentlighed. Sammen med SORs mere kvantitative tilgang til væsentlighed har SOR også forsøgt at tydeliggøre hvordan, hvorfor og i hvilket omfang væsentlighed kan kvantificeres. Der skelnes desuden i SOR mellem væsentlighed ved juridisk-kritisk revision (SOR 6) og forvaltningsrevisionen (SOR 7). Således er der i SOR 6 krav om kvantitative væsentlighedstærskler i de juridisk-kritiske revisioner, mens der ikke er krav om kvantitative væsentlighedstærskler i forvaltningsrevisionen jf. SOR 7. Ved både den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevision fremgår det desuden, at der bør være en rimelig sammenhæng mellem væsentlighedstærsklerne i den finansielle revision og væsentligheden ved den offentlige revision jf. SOR, da brugerkredsen af oplysningerne er den samme.

Da udgangspunktet for væsentlighed ved planlægningen af offentlig revision er væsentlighedsbetragtningen fra den finansielle revision, er det først og fremmest relevant at kortlægge denne væsentlighedsbetragtning. Udvalget for Revision af Offentlig Virksomhed under FSR har udarbejdet en vejledning til revisorerne vedrørende rapportering af væsentlige kritiske bemærkninger i udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i den uafhængige revisionspåtegning i henhold til god offentlig revisionsskik. Heri defineres den generelle forståelse af finansiell væsentlighed som:

- fejlinformationer, herunder udeladelser, betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller tilsammen påvirker de økonomiske beslutninger, som brugere træffer på grundlag af regnskabet
- vurderinger vedrørende væsentlighed foretages under de givne omstændigheder og påvirkes af størrelsen eller arten af en fejlinformation eller en kombination af begge
- vurderinger vedrørende forhold, der er væsentlige for regnskabsbrugere, er baseret på overvejelser om de almindelige behov for finansielle oplysninger hos brugere som en samlet gruppe. (Udvalget for Revision af Offentlig Virksomhed, s. 4)

Det vil sige, at der ikke tages hensyn til fejlinformationens mulige indvirkning på bestemte individuelle interessenter, hvis behov ellers kan variere meget. Revisors fastsættelse af væsentlighed er således et spørgsmål om revisors faglige vurdering og påvirkes af revisors

opfattelse af regnskabsbrugernes behov for nøjagtighed i de finansielle oplysninger i den konkrete opgave (Udvalget for Revision af Offentlig Virksomhed, s. 4). Det finansielle kvantitative væsentlighedsniveau anvendes ved planlægningen og udvælgelsen af revisionsemner og ved udførelsen af revisionen, herunder ved vurdering af indvirkningen af konstaterede fejlinformationer, samt eventuelle ikke-korrigerede fejlinformationer og desuden ved udformningen af konklusionen i revisors erklæring (Udvalget for Revision af Offentlig Virksomhed, s. 4). Ser man på pkt. 2 ovenfor, fremgår det, at *arten* af en fejlinformation også må inddrages i revisors væsentlighedsvurdering. Det vil sige at, de omstændigheder, der knytter sig til visse fejlinformationer, kan medføre, at revisor vurderer dem som væsentlige, selvom den fastsatte væsentlighed ikke er overskredet (Udvalget for Revision af Offentlig Virksomhed, s. 4). Her får væsentlighedsbetragtningen ved den finansielle revision altså et strejf af kvalitativ væsentlighed, når revisor ikke blot vurderer størrelsen på fejlinformationen, men også arten og de særlige omstændigheder, som fejlinformationen forekommer under. Det er dog ved den kvalitative væsentlighedsbetragtning fortsat fejlinformationens indvirkning på regnskabet, som revisor vurderer ud fra.

Ved såvel den finansielle revision som ved den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen er det revisors faglige skøn af væsentlighed, som er selve omdrejningspunktet for den kvantitative og den kvalitative væsentlighed ved både planlægningen og rapporteringen. Ved den finansielle revision er der god erfaring med fastsættelse af væsentlighed ud fra risiko, beløbsstørrelser i regnskabet, samt interessenterne behov for nøjagtighed i årsrapporten. Ved juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision er der nu i SOR lagt op til et paradigmeskift, hvor man fremadrettet ønsker en mere kvantitativ væsentlighedsbetragtning baseret på revisors faglige skøn i den ikke-finansielle revision. For at belyse hvordan dette faglige skøn foretages af anerkendte revisorer indenfor offentlig revision, inddrages synspunkter fra tre forskellige anerkendte, praktiserende revisorer.

7.1.1 Væsentlighed ved revisionsplanlægningen

Det er i de opdaterede SOR præciseret, at væsentlighed bruges på planlægningstidspunktet til at prioritere emnerne indenfor de relevante plantemaer og desuden bruges til at vurdere om eventuelle fejl og øvrige forhold skal rapporteres til ledelsen og/eller regnskabsbrugerne. Plantemaerne udvælges således ud fra det finansielle væsentlighedsniveau. Dette fremgår af SOR, som definerer væsentlige plantemaer og væsentlige emner som havende væsentlig økonomisk betydning (SOR 6 og 7, s. 6).

En anden væsentlig faktor for udvælgelsen af revisionsområderne er ministeriets krav til rapporteringsområder i revisionsprotokollen. For revision af frie grundskoler har Børne- og Undervisningsministeriet udarbejdet et standardparadigme for revisionsprotokollen jf. afsnit 6.1, med obligatoriske overskrifter for rapporteringsområderne og med særlige plantemaer, som er undtaget for de normale rotationsprincipper i den offentlige revision, jf. afsnit 3.0, s. 7. Ministeriet har desuden udarbejdet en vejledning til rapporteringsparadigmet, som er vedlagt som bilag 7. Heraf fremgår nogle obligatoriske plantemaer, som er uden for rotation og desuden også uden for revisors væsentlighedsbetragtning. Således har ministeriet lavet en kvalitativ væsentlighedsbetragtning på revisors vegne og fortalt, hvilke områder de mener, er relevante at

revidere på en fri grundskole – uanset plantemaets finansielle størrelse. For juridisk-kritisk revision er de obligatoriske plantemaer (bilag 7, s. 14):

- Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner
- Gennemførsel af indkøb (kun fast emne for 2021)
- Uafhængighed

For forvaltningsrevisionen er de obligatoriske plantemaer (bilag 7, s. 19):

- Aktivitet – og ressourcestyring

De øvrige plantemaer er underlagt den sædvanlige rotationsordning, hvor relevante plantemaer skal være dækket inden for en periode på fem år, jf. vejledning til revisionsprotokollatet (bilag 7, s. 29). Jf. både SOR (som gennemgås i afsnit 4.3.3) og protokolparadigmet skal det fremgå, hvilke plantemaer der er afdækket indenfor de seneste fem år (bilag 7, s. 14 og s. 19). For områderne underlagt rotationsordning og fritaget fra Børne- og Undervisningsministeriets obligatoriske områder jf. protokolparadigmet gælder, at revisor skal foretage en udvælgelse af væsentlige plantemaer og væsentlige emner. Om denne udvælgelse har de interviewede eksperter følgende udtalelser om væsentlighed ved planlægningen:

”Det med væsentlighed har været meget omdiskuteret. I de første SOR-standarder stod der, at udover den økonomiske betydning, var det også noget med den politiske og samfundsmæssige – og det er jo blevet taget ud i de ajourførte, der kom her i foråret. Nu læner man sig i høj grad op ad det finansielle væsentlighedsbeløb. Det der er vigtigt at holde sig for øje er, at tit når man planlægger revisionen, så bruger man væsentlighedsbeløbet.” (bilag 2, CN 8:02)

CN er altså helt i tråd med opdateringerne i SOR og udtaler, at det finansielle væsentlighedsniveau skal anvendes til at udvælge de relevante plantemaer for den offentlige revision. En anden af eksperterne er enig i, at det finansielle væsentlighedsniveau først og fremmest anvendes ved planlægningen og udtaler:

”Vi har jo for det første nogle plantemaer, som er obligatoriske jævnfør ministeriet. Og dem skal vi udføre. Der er der i forvejen defineret, fx på løn, at vi skal tage nogle lærere ud, vi skal tage ledelsen ud... Så der arbejder jeg ikke med et væsentlighedsniveau. Når jeg så vælger de andre personalegrupper, så kører vi det i rotation. Og det er ud fra en tilfældig udvælgelse, så det er heller ikke ud fra et væsentlighedsniveau. Når vi snakker uafhængighed (et andet plantema indenfor juridisk kritisk revision (red.)), så kan vi heller ikke have et væsentlighedsniveau, fordi enten er du uafhængig, eller også er du ikke uafhængig. Men når vi fx i år skal til at kigge på indkøb, så kan du bruge et væsentlighedsniveau. Når jeg skal ind og kigge på noget med indkøb, så vil jeg bruge væsentlighedsniveauet. Og det samme hvis jeg havde en efterskole med andet salg.”
(bilag 3, UK: 03:24)

Og supplerer senere i interviewet med:

”Jeg tror jeg vil bruge væsentlighedsniveauet mest til at vælge de områder, som jeg vil udvælge til revisionen.” (bilag 3, UK 13:50)

I løbet af interviewet med KJ blev der til gengæld kortlagt en lidt anden praksis for udvælgelsen af revisionsområderne ved planlægningen:

Interviewer: ”Når du udvælger de her plantemaer til forvaltningsrevisionen – vil du så skele til det finansielle væsentlighedsniveau i forhold til størrelsen af det område, eller er det mere sådan om der er udsving?”

KJ: ”Det er lidt med historikken. Hvornår vi sidst har kigget på tingene. Men det er helt oplagt, at hvis de ikke har nogle store investeringer, så vil det ikke give mening for os at kigge på det. Det er også helt afhængig af om du har store luksationer på eleverne - så vil det i højere grad være noget omkring aktivitets- og ressourcestyring: altså får man tilpasset lærerstaben til det lavere elevtal eller får man skruet op for undervisningskapaciteten hvis elevtallet er stigende. Og der skeler vi ikke ret meget til den økonomiske ramme, i virkeligheden. Der kigger vi mere på hvor de står rent udviklingsmæssigt: altså hvad er det for nogle udfordringer de har. Vi vil også gerne kunne skubbe ledelsen i den rigtige retning, så vi også giver værdi for dem. Jeg kan godt lide at spørge skolens ledelse, om der er noget hvor de går og tænker ”gør vi det her godt nok?” – og så kan de godt være med til at præge retningen (af forvaltningsrevisionen (red.)). Så den økonomiske del er ikke specielt styrende for, hvad det er vi tager fat i”. (bilag 4, KJ 09:32)

KJ giver således udtryk for, at det finansielle væsentlighedsniveau ikke indgår som en del af overvejelserne ved udvælgelsen af plantemaer indenfor forvaltningsrevisionen. Denne metodik anses for at være i tråd med den tidligere praksis for udvælgelsen – altså en meget kvalitativ vurdering, hvor væsentligheden af et område udelukkende fastslås af revisors vurdering af situationen på den konkrete skole.

Det vurderes således, at der er en bred enighed om, at det finansielle væsentlighedsniveau fremadrettet anvendes ved udvælgelsen af de revisionsområder indenfor den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen, som er underlagt rotationen og således ikke pr. Børne- og Undervisningsministeriets definition er faste plantemaer ved revisionen.

7.1.2 Væsentlighed ved juridisk-kritisk revision

Når revisor udfører juridisk-kritisk revision, bruger revisor i udgangspunktet de samme principper til fastlæggelse af væsentlighed, som ved finansiell revision, jf. beskrivelsen i afsnit 7.1. Der er dog bred enighed blandt eksperterne om, at det finansielle væsentlighedsniveau er for højt til anvendelse ved udførelsen af revisionen. Dette underbygges af CNs indledende kommentar om væsentlighed ved den juridisk-kritiske revision:

” Det der er vigtigt at holde sig for øje er, at tit når man planlægger revisionen, så bruger man væsentlighedsbeløbet. Når man så finder noget undervejs, så er de tal, vi har som væsentlighedsbeløb i den finansielle revision, ret store tal. Så der kan godt være forhold der er under vores væsentlighedsbeløb – og også endda meget under – som man alligevel rapporterer indenfor offentlig revision. Især inden for juridisk-kritisk revision. Sådan noget som hvis lønnen er

forkert, et tillæg er forkert mv. Det vil man stort set altid rapportere i revisionsprotokollen til bestyrelsen – også selvom det ikke er større end væsentlighedsbeløbet. (bilag 2, CN: 08:24)

Det er således mere de kvalitative aspekter der inddrages i eksperternes vurdering af væsentlighed – herunder regelbruddets karakter og den kontekst, hvori regelbruddet fremgår, jf. beskrivelsen af væsentlighed i SOR 6, afsnit 4.3.3. Hvad der lægges vægt på i forhold til karakter og kontekst uddybes af eksperternes udtalelser herunder.

”Vi har jo det problem, at et regelbrud er et regelbrud. Så det bliver en konkret vurdering. Det kommer an på om det er noget systematisk, eller et enkeltstående tilfælde. Hvis jeg fx er inde og kigge på salg, hvor jeg så måske har taget tre poster ud, og jeg så finder ud af at de laver noget der er konkurrenceforvridende ... det er svært at sige hvad jeg vil gøre, for et regelbrud er et regelbrud og skal i princippet rapporteres, medmindre det er ... Ja det er jo helt nyt.. Det bliver helt konkret i den enkelte sag hvor vi tager stilling til om det er noget der skal rapporteres eller ikke.” (bilag 3, UK 05:00)

Interviewer: Og vil du så skele til sådan noget som god og ond tro?

”Det vil jeg! Det vil vi uvægerligt gøre, for man kan sige: er det noget der er sket ved en fejl? Det kommer så også igen an på hvad det er – fx hvis nu de laver noget konkurrenceforvridende salg: uanset om du er i ond tro eller ikke, så vil det give en bemærkning. Der vil man så måske også gå ind og bruge væsentlighedsgrænserne: er det noget der er væsentligt? Er det et lille salg på et mindre beløb, jamen så vil vi nok ikke rapportere det, men det bliver en konkret vurdering fra sag til sag.” (bilag 3, UK 06:00)

UK kommer således ind på, at det ved hvert eneste regelbrud er en konkret vurdering af regelbruddets karakter og kontekst – og til dels også størrelsen af beløbet som regelbruddet vedrører. Vedrørende konteksten, vil hun bl.a. sondre mellem hvorvidt den ansvarlige for regelbruddet var i god eller ond tro – herunder om der er rettet op på regelbruddet efter man er blevet opmærksom herpå, om der er tale om en gentagelse af samme form for regelbrud mv. Vedrørende regelbruddets karakter vil hun se på hvilken form for regelbrud forholdet vedrører – og nævner her konkurrenceforvridende salg, som et regelbrud af en karakter, der skal medføre rapportering. KJ kommer også med sin vurdering af, hvornår fundne forhold ved den juridisk-kritiske revision af plantemaet ”løn” skal give anledning til, at revisor overvejer at rapportere:

”Det er svært at sige noget sådan helt firkantet om hvornår den ender det ene sted og hvornår den ender det andet sted. Men lad os sige, at vi har påtalt det sidste år, og de så gør det igen – så vil den ryge i påtegningen.” (bilag 4, KJ: 6:20)

Interviewer: ”så det har noget med konteksten hvori regelbruddet opstår at gøre, mere end det er selve beløbet?” KJ: ”Ja, det har det.” (bilag 4, KJ: 6:20)

Det vurderes således, ud fra eksperternes udtalelser, at der ved vurderingen af væsentlighed ved den juridisk-kritiske revision i høj grad er tale om regelbruddets karakter, og konteksten, hvori regelbruddet forekommer. Her skeles der eksempelvis til, om den ansvarlige burde have vidst at der var tale om et regelbrud, viljen til at rette regelbruddet, om det er en gentagelse af en fejl og

karakteren i form af "alvorsgraden" i forhold til, om regelbruddet er sket på et område med stort fokus fra tilskudsgivers side, såsom eksempelvis lønninger til ledere. Der skeles til gengæld ikke til væsentligheden for de berørte parter af regelbruddet, sådan som SOR ellers foreslår, jf. beskrivelsen af væsentlighed i SOR 6, afsnit 4.3.3. Dette tydeliggøres ved CNs udtalelse:

"I den juridisk-kritiske revision er det jo vanskeligt at tage højde for de berørte parter osv. Det er noget rigsrevisionen har skrevet – de bruger jo også SOR-standarderne. De siger jo, at udover at tage hensyn til den myndighed der udfører et eller andet, så skal man også tage højde for den påvirkning det har hos borgerne. Det må jeg være ærlig at sige, at det er ikke noget jeg har brugt særlig meget aktivt i mine revisioner." (Bilag 2, CN: 09:30)

Det kan således udledes, at sontring vedrørende de berørte parter af regelbruddet ikke er relevant ved revisionen af frie grundskoler, da disse ikke træffer afgørelser om uddelinger mv. Således er det sontringen af regelbruddets karakter og kontekst, udelukkende en sontring af tilskudsgivers opfattelse af vigtigheden af regelbruddets karakter.

7.1.3 Væsentlighed ved forvaltningsrevision

Når revisor udfører forvaltningsrevision, bruger revisor i udgangspunktet de samme principper til fastlæggelse af væsentlighed, som ved finansiell revision, jf. beskrivelsen i afsnit 7.1. Der er dog blandt eksperterne udpræget enighed om, at væsentlighed ved forvaltningsrevision er en meget vanskelig størrelse at kvantificere. Dette har flere årsager, herunder at det kan være yderst vanskeligt at opgøre den økonomiske konsekvens af en forvaltningsmæssig mangel og at væsentlighed ved dårlig forvaltning er en meget subjektiv størrelse, som i høj grad relaterer sig til den konkrete skole og den konkrete skoles ledelse. Samtidig påpeger eksperterne, at der umiddelbart er en højere væsentlighedsgrænse ved forvaltningsrevisionen end ved den juridisk-kritiske revision – de forhold der findes ved forvaltningsrevisionen skal altså være mere grelle for at blive betragtet som væsentlige, end et regelbrud nødvendigvis skal. Eksperterne har følgende udtalelser om væsentlighed særligt ved forvaltningsrevisionen:

"Udfordringen ved forvaltningsrevision i relation til væsentlighed er, at i princippet er det de samme principper som ved juridisk-kritisk revision: det er det finansielle, der er rettesnoren. Men problemet er, at ved den juridisk-kritiske revision er det oftest muligt at opgøre nogle beløbsmæssige størrelser, men det kan være vanskeligt ved forvaltningsrevisionen. Det betyder, at det er noget vanskeligere at vurdere væsentlighed i forvaltningsrevisionerne: har de for eksempel ikke overholdt en tilbudsproces – jamen hvor meget kunne de have sparet, hvis de havde sendt det i udbud? Det er jo ikke til at vide." (bilag 2, CN 20:25)

CN sætter således ord på udfordringerne ved at lave en kvantitativ væsentlighedsbetragtning ved udførelsen og rapporteringen i forvaltningsrevisionen. Ved nærmere tilspørgsel omkring hvilke forhold revisorerne lægger vægt på i vurderingen af væsentlighed ved forvaltningsrevisionen kommer følgende kommentarer:

"Jeg lægger meget vægt på om man er snusfornuftig. Om man forholder sig til tingene som hvis det var ens egen pengepung. Det typiske er jo altid det om man henter tilbud ind, men i min verden

behøver det ikke altid at være god forvaltning af tage det billigste tilbud. Det kan godt være bedre at tage et dyrere tilbud, men så få den gode kvalitet” (bilag 4, KJ: 7:13)

Desuden udtaler han følgende om, hvornår forhold fundet ved forvaltningsrevisionen er væsentlige, jf. hans egne erfaringer og sontringer:

”Når det har betydning for skolens drift. Hvis der opstår uhensigtsmæssigheder. Og så kan vi begynde at snakke væsentlighedsbeløb igen. Hvis der opstår uhensigtsmæssigheder som har en beløbsmæssig konsekvens, som gør at man siger ”hvis de havde brugt de her ressourcer på en anden måde, så kunne de have opnået en langt bedre kvalitet på den skole.” Det vil være noget som vil være med til at gøre at vi siger at det er så afgørende, at det skal der gøres noget ved.” Interviewer: Og er det så det finansielle væsentlighedsniveau du skeler til der, når du vurderer, om det er afgørende?

KJ: ”Nej, ikke nødvendigvis. For hvis man er nede i et delområde, så kan beløbet godt være mindre, men den afledte konsekvens på længere sigt kan være større. Det kan være du for eksempel har for dyre og for inkompetente lærere til at varetage undervisningen – det vil aldrig ramme væsentlighedsbeløbet, men du vil have en vedvarende dårlig drift, fordi du har ansat nogle lærere, som ikke er de optimale til at løse opgaven” (bilag 4, KJ 14:20)

KJ sontringer således ikke nødvendigvis til det finansielle væsentlighedsniveau, men lader det bero på en mere subjektiv vurdering ud fra afledte effekter og indflydelsen på skolens evne til at præstere god kvalitet for de tildelte midler. UK vil til gengæld skele mere til det finansielle væsentlighedsniveau, hvilket tydeliggøres ved hendes udtalelse her:

”Juridisk-kritisk – det er jo ret sort og hvidt. Har du overtrådt en regel eller har jo ikke overtrådt en regel. Hvorimod, når man snakker forvaltningsmangler, der har man en lidt bredere grænse, hvor det skal være væsentligt, for at du går ind og kommenterer det. (...) Det er den sunde fornuft, men der (ved forvaltningsrevisionen (red.)) vil jeg bruge væsentlighedsgrænserne til at bedømme hvornår noget er en forvaltningsmangel eller ej.” (Bilag 3, UK 09:57)

Det kan udledes heraf, at UK vil gøre et forsøg på at opgøre de økonomiske konsekvenser af en forvaltningsmangel og herefter fastslå, om forvaltningsmanglen er væsentlig eller ej.

7.2 Væsentlighed ved rapporteringen

Når man ønsker at kortlægge hvornår der bør rapporteres, er der flere forskellige perspektiver, som man bør inddrage. Først og fremmest er der regnskabsbrugerne, som er de interessenter, som revisor i sin rapportering skal tage hensyn til. Hernæst er der den tilskudsgivende myndighed, som er en del af regnskabsbrugerne, men som oftest vil stille højere krav til rapporteringsgraden, end de øvrige brugere, da de har særlige områder, som de finder interessante, som følge af de forventninger de har til tilskudsmodtagerens præstation for de tildelte offentlige midler. Hernæst er der kravene til rapporteringen ifølge SOR og desuden er der selve den reviderede, som gerne skal kunne blive klogere og kunne forbedre forvaltningen og regelefterlevelsen, som følge af revisors rapportering af den offentlige revision, jf. afsnit 3.0. En interessant vinkel at starte diskussionen om hvad, hvornår, hvor meget og hvor der bør rapporteres ud fra, er hvorvidt den tilskudsgivende myndigheds forventninger til revisors arbejde og rapportering stemmer overens med SOR og revisorernes opfattelse. Den tilskudsgivende myndighed er for de frie skoler Børne- og Undervisningsministeriet og deres forventninger kortlægges i ”vejledning med eksempler på tekst til rapportering om revisionsområder med standardoverskrifter i revisionsprotokollatet, som er valgfri og til inspiration”. Denne er vedlagt som bilag 7. Formålet med vejledningen er blandt andet at hjælpe revisorer med at have fokus på og sikre beskrivelse af de væsentligste områder – set fra ministeriets synsvinkel (bilag 7, side i). Af vejledningen fremgår det blandt andet også, hvornår ministeriet mener, at et forhold fundet ved revisionen bør give anledning til en kritisk bemærkning i revisionsprotokollen. Her kan for eksempel nævnes offentlig gæld, som ifølge vejledningen bør give en kritisk bemærkning eller evt. en væsentlig bemærkning:

”Hvis ikke der afregnes A-skat og AM-bidrag løbende, skal revisor gøre opmærksom på dette i revisortjeklisten med en kritisk bemærkning. Hvis der i løbet af året ikke er afregnet A-skat og AM-bidrag til tiden, men beløbene er tilbagebetalt ved underskrivelse af årsrapporten skal det afkrydses som en væsentlig bemærkning.” (bilag 7, s. 12)

Senere i vejledningen definerer ministeriet, hvordan de definerer henholdsvis kritiske bemærkninger og væsentlige bemærkninger i revisors revisionsprotokol på frie skoler. Begge former for bemærkninger skal fremgå i protokollen og desuden af den revisortjekliste, der fremgår sidst i protokolparadigmet (bilag 7, s. 30). Ministeriet definerer kritiske bemærkninger som:

”Forhold, hvor lovgivningen eller bemyndigelsen er overtrådt. Derudover skal forhold også angives som kritiske, hvis det vurderes at forholdene er kritiske i forhold til skolens fortsatte drift. Det kunne f.eks. være en utilstrækkelig økonomiopfølgning, manglende afregning af A-skat og AM-bidrag. Såfremt revisor har påset, at forholdet i løbet af regnskabsåret er bragt i orden, og revisor har anført dette i revisionsprotokollatet, skal revisor ikke angive det som en kritisk bemærkning.” (bilag 7, s. 28)

Og definerer desuden væsentlige bemærkninger i revisionsprotokollen som:

”Forhold, som bestyrelsen skal agere på, men som ikke er en overtrædelse af lovgivningen eller bemyndigelsen. Det kunne f.eks. være utilstrækkelige fuldmagtsforhold, store tilgodehavende skolepenge (såfremt det tilgodehavende er så stort at det har væsentlig betydning for skolens

likviditet, bør det være en kritisk bemærkning). Såfremt skolen i løbet af året ikke har betalt sin A-skat og AM-bidrag til tiden, men ved regnskabet afslutning har betalt den skyldige A-skat og AM-bidrag skal dette fremgå som en væsentlig bemærkning.” (bilag 7, s. 28)

Ovenfor er således redegjort for nogle af styrelsens forventninger til revisors rapportering i revisionsprotokollen. Jf. afsnit 5.0 om SOR 5, siger SOR, at revisors rapportering skal følge myndighedernes paradigmer. Herudover dikterer SOR 5 krav til revisors rapportering i revisionspåtegningen – og ikke krav til revisionsprotokollen. Det er altså ministeriets protokolparadigme der er det gældende for revisors revisionsprotokol, mens SOR 5 er den gældende standard for revisors rapportering i revisionspåtegningen. Men hvordan hænger ministeriets forventninger i revisionsprotokollen og SORs standarder om rapportering i revisionspåtegningen så sammen? Og hvordan hænger SORs opdaterede forventninger vedr. et mere kvantificerbart væsentlighedsniveau sammen med ministeriets opfattelse af væsentlighed? Det har de forespurgte revisionseksperter nogle kommentarer omkring. Som indledende bemærkning har CN en udtalelse om ministeriets definition af kritiske bemærkninger kontra SORs krav til revisionspåtegningen:

“(…) og det er det jo så i hvert fald (en kritisk bemærkning (red.)) på den tjekliste der er i protokollen. Om det så er det i påtegningen – det kan Undervisningsministeriet jo ikke bestemme. Det er jo dem der laver SOR-standarderne der bestemmer reglerne der, og der har man ikke skrevet det. Men man har skrevet, at man skal rapportere væsentlige kritiske bemærkninger – og hvad definitionen er af det, i forhold til det ministeriet har skrevet i den tjekliste... Der kan jeg hvert fald sige, at der er den nok ikke den samme, fordi den slags overtrædelser du nævner her (ministeriets eksempler på kritiske bemærkninger (red.)), dem bliver der jo begået nogen af, men hvis du kigger i regnskaberne for skolerne, så tror jeg ikke du kan finde ret mange der har skrevet noget i påtegningen om det. Så det bliver fortolket forskelligt.”

Interviewer: “Så det er fordi ministeriet og SOR ikke har samme definition af væsentlige og kritiske bemærkninger?”

CN: “Ja – det er i hvert fald fordi Undervisningsministeriet jo ikke kan gå ind og regulere forholdene for FSRs medlemmer (revisorer). Hvis de kunne, så går de i princippet ind og sætter nogle regler der er meget strengere end det der står i selve SOR-standarderne.. Så hvis man ligesom er blevet enig mellem rigsrevisionen og FSR om, at nu bruger vi de her fælles standarder og det er dét, der gælder, så kan Undervisningsministeriet jo ikke gå ind og fastslå nogle regler der er meget strengere end det. Så ville der være vidt forskellige holdninger til hvad der er væsentligt og kritisk rundt omkring... og det er jo kun i sidste ende Revisornævnet der kan forholde sig til det. Men det er klart, hvis man reviderer skolerne, og skal udfylde det her paradigme til protokollen, så er man jo nødt til at følge de spilleregler ministeriet laver i den sammenhæng. Men ofte vil man ikke ende i påtegningen, i de situationer som du nævner – alene fordi det vil være langt, langt under det finansielle væsentlighedsbeløb. (bilag, 2, CN: 14:15)

CNs udtalelse er således helt i tråd med SOR – at revisorerne skal følge ministeriets paradigme ved rapporteringen i revisionsprotokollen, men i påtegningen er det SOR der styrer, hvornår noget skal nævnes – og her skal der være tale om en *væsentlig* og kritisk bemærkning – ikke blot en kritisk

bemærkning ifølge ministeriets definition. Om denne uoverensstemmelse mellem ministeriets definition af kritiske bemærkninger og SORs definition i forhold til væsentlige, kritiske bemærkninger har UK følgende kommentar:

”Jeg tror ministeriet får svært ved det (at acceptere et finansielt væsentlighedsniveau ved revisionen (red.)). Altså ministeriet har jo meget høje forventninger til revisorer (...) der er jo nogle af revisorerne der hopper over hvor gærdet er lavest. Men jeg tror, at vi vil skele mere til væsentlighed til at vælge hvilke områder vi vil tage ud, men ellers bliver det meget den samme måde at gøre det på, som vi har gjort tidligere ift. rapporteringen – at det er en konkret vurdering.”
(bilag 3, UK: 14:10)

UK vil således lægge sig tættere op ad ministeriets forventninger og medtage forhold under væsentlighedsbeløbet i revisionspåtegningen. Denne holdning bakkes op af CNs efterfølgende bemærkninger om den kvalitative vurdering af væsentlighed, som supplement til hans ovenstående citat vedr. vurdering af væsentlighed (bilag 2, CN: 14:15).

”Man skal selvfølgelig se på andre momenter også. Hvis der er tale om, at de har gjort det bevidst – altså hvis de bevidst overtræder loven – så kan det godt pege i retning af, at man alligevel skal have det med i påtegningen, fordi så er man i ond tro. Eller hvis der er tale om gentagelsestilfælde – hvis du har gjort opmærksom på den her fejl, og de så bare fortsætter med det... Så er de jo kommet i ond tro og det er sådan nogle ting der gør, at som revisor er du nødt til at eskalere din rapportering, når de fejl der bliver lavet bliver mere alvorlige. Og det gør de jo, hvis du forklarer dem at det er forkert det de gør, de er enige med dig, men de fortsætter med at gøre det.”
(Bilag 2, CN: 16:20)

Omkring denne mere kvalitative vurdering af konteksten hvori regelbruddet eller forvaltningsmanglen opstår er der således bred enighed om, at dette også er relevant for vurderingen af væsentligheden af forholdet – som kan medføre at det skal medtages i revisionspåtegningen på trods af, at beløbet for regelbruddet eller forvaltningsmanglen kan være under det finansielle væsentlighedsniveau. Om denne sondring af konteksten og graden af alvorlighed har CN desuden følgende pointe:

”Hvis de har lavet nogle få svipsere, altså et eller to steder har de glemt det (at indhente tilbud ved større indkøb (red.)), så vil man nok bare skrive det som en protokolbemærkning: altså at de skal sørge for at rette op på det. Hvis de generelt ikke er gået i udbud med noget, så kommer vi måske op i den skala, hvor det skal med i påtegningen som en væsentlig, kritisk bemærkning fordi de generelt ikke har forsøgt at være sparsommelige på nogen områder. Altså det bliver mere gennemgribende.” (Bilag 2, CN: 21:40)

Det er således diskuteret hvornår forhold ifølge ministeriet, SOR og de udførende revisorer er væsentlige. Hernæst gennemgås hvor forskellige forhold bør rapporteres.

7.2.1 Revisionsprotokollatet

Som gennemgået i afsnit 7.2.1 udarbejdes revisionsprotokollen efter Børne og Undervisningsministeriets standardparadigme med standardoverskrifter, vedlagt som bilag 6. I protokolparadigmet indgår slutteligt et skema med en revisortjekliste, hvor revisor skal afkrydse, hvis revisor har haft kritiske bemærkninger eller væsentlige bemærkninger til de reviderede plantemaer. De interviewede eksperter er kommet med eksempler på, hvornår de vil rapportere fundne forhold i protokollen.

Væsentlige bemærkninger

Ministeriet definerer væsentlige bemærkninger som forhold, som bestyrelsen skal agere på, men som ikke er en overtrædelse af lovgivningen eller bemyndigelsen, jf. afsnit 7.2. Det er KJ eksempel på en væsentlig bemærkning i protokollen nedenfor fint i tråd med:

”Det kan være du for eksempel har for dyre og for inkompetente lærere til at varetage undervisningen – det vil aldrig ramme væsentlighedsbeløbet, men du vil have en vedvarende dårlig drift, fordi du har ansat nogle lærere, som ikke er de optimale til at løse opgaven” Interviewer: ”Vil du så notere det i protokollen og/eller påtegningen?” KJ ”Nej, ikke i påtegningen. Det er sådan noget jeg vil tage med skolens øverste ledelse og sige ”har I prøvet at kigge på jeres bemandsingssituation” (..) og hvis ikke der sker noget der, så vil jeg via analyser, pege den ud i protokollen.” (bilag 4, KJ 15:23)

De væsentlige bemærkninger vedr. juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision vil aldrig medtages i revisionspåtegningen, da enhver bemærkning i revisionspåtegningen vil være en kritisk bemærkning i protokollen hvor enten lovgivning ikke er overholdt, bemyndigelseskrav ikke er overholdt eller det er forhold, som medfører risiko for skolens fortsatte drift.

Kritiske bemærkninger

Ministeriet definerer kritiske bemærkninger som forhold, hvor lovgivningen eller bemyndigelsen er overtrådt. Derudover skal forhold også angives som kritiske, hvis det vurderes at forholdene er kritiske i forhold til skolens fortsatte drift, jf. afsnit 7.2.

Revisorerne er i interviewene generelt enige med ministeriets definition af en kritisk bemærkning i protokollen og nævner især ikke-rettede fejl i lønnen som forhold, der ville medføre kritiske bemærkninger. Forhold vedr. juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision der rapporteres i revisionspåtegningen jf. afsnit 7.2.2 vil altid skulle medtages i revisionsprotokollen som en kritisk bemærkning. Eksempler på kritiske bemærkninger fremgår således af næste afsnit.

7.2.2 Revisionspåtegningen

Om end mange forhold ved den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen adresseres i revisionsprotokollen, er det mere sjældent, at forhold medfører bemærkninger i revisionspåtegningen. Revisor skal altid give en udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevisionen i påtegningen, når denne er udført efter SOR 6 og SOR 7, jf. gennemgangen i afsnit 5.0. Såfremt revisor har væsentlige kritiske bemærkninger til den udførte offentlige revision, skal disse fremgå i afsnittet om den offentlige revision i påtegningen og afsnittet skal i

stedet bære overskriften "Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision", jf. afsnit 5.0. Væsentlige og kritiske bemærkninger er bemærkninger om hvorvidt regler, vilkår og forvaltningsmæssige principper er overholdt- uanset om det finansielt påvirker regnskabet. Væsentlige kritiske bemærkninger vedrørende mangler i forvaltningen eller regelbrud vil således ikke altid medføre en fejl i regnskabet eller have betydning for oplysningerne i regnskabet og vil derfor ikke altid medføre en modifikation af konklusionen, jf. gennemgangen i afsnit 5.0. Men hvorledes sonder revisor mellem hvornår et forhold er væsentligt og kritisk og skal medtages i påtegningen som en kritisk bemærkning vedrørende juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision? Og hvornår skal det medføre fremhævelse af forhold i påtegningen eller eventuelt modifikationer af revisors konklusion? Dette diskuteres ved at inddrage synspunkter fra de interviewede eksperter.

CN indleder med sit generelle synspunkt om, at det umiddelbart er væsentlighedsbeløbet, der er afgørende for, om forholdet skal rapporteres som en kritisk bemærkning i revisionspåtegningen:

"Væsentlighedsbeløbet styrer så, hvorvidt du skal rapportere det i påtegningen" (bilag 2, CN: 09:08)

Han supplerer senere med en forklaring af den kvalitative sondring, som revisor også må lave ved vurderingen af, om et forhold skal medtages i revisionspåtegningen:

"Man skal selvfølgelig se på andre momenter også. Hvis der er tale om, at de har gjort det bevidst – altså hvis de bevidst overtræder loven – så kan det godt pege i retning af, at man alligevel skal have det med i påtegningen, fordi så er man i ond tro. Eller hvis der er tale om gentagelsestilfælde – hvis du har gjort opmærksom på den her fejl, og de så bare fortsætter med det.. Så er de jo kommet i ond tro og det er sådan nogle ting der gør at som revisor er du nødt til at eskalere din rapportering, når de fejl der bliver lavet, bliver mere alvorlige. Og det gør de jo, hvis du forklarer dem at det er forkert det de gør, de er enige med dig, men de fortsætter med at gøre det."

(Bilag 2, CN: 16:20)

CNs udtalelser er således i tråd med oplysningerne i SOR – at det enten skal være finansielt væsentligt – eller også skal konteksten eller typen af regelbruddet eller forvaltningsmanglen medføre, at det bliver væsentligt for regnskabsbrugeren at kende til. Som et modspil hertil har UK udtalelser, som nærmere lader tilskudsgiver (Børne og Undervisningsministeriet) bestemme, hvad der udover ovenstående definition af væsentlighed endvidere bør rapporteres i revisors revisionspåtegning:

"Nu har vi for eksempel tidligere haft det her med at de tillæg til ledere bliver udbetalt månedligt.

Nu har ministeriet jo defineret, at løber vi ind i sådan en i år – så skal vi rapportere det. Også i påtegningen – uanset beløbets størrelse – fordi det bliver udbetalt månedligt, hvilket det ikke må.

Men alle skoler har jo fået rettet ind på det, så jeg håber ikke vi løber ind i det. For nu skal den rapporteres mere kritisk end den har skullet tidligere."

Interviewer: "Så du ville tage det med i påtegningen?"

UK: "Hvis de gør det i dag – ja." (Bilag 3, UK: 07:32)

UK ville således rapportere denne type forhold som et regelbrud, fordi ministeriet har udtalt, at de vil forvente at det er en kritisk bemærkning i protokollen og samtidig medføre en rapportering af forholdet i revisors påtegning. Hun udtaler samtidig at det er en ændring fra tidligere, hvor hun ikke ville have medtaget det i påtegningen, fordi ministeriet først i indeværende år har udtalt, at de forventer at det også rapporteres heri. KJ har følgende bemærkninger om rapporteringen i påtegningen:

”Et eksempel på noget der bliver løftet op (i påtegningen (red.)) er skoler, der ikke får løbende bogført. Hvis ikke man får løbende bogført så får ledelsen ikke troværdige økonomiske rapporter og så kan de ikke træffe de bedst tænkelige beslutninger for institutionen. Og med sådan en vil jeg både flage på manglende overholdelse af bogføringsloven – men det er også dårlig forvaltning, fordi at ledelsen netop ikke kan træffe de rigtige beslutninger i rette tid. Så den vil komme med i påtegningen.” (Bilag 4, KJ 17:20)

Og han supplerer med hvornår den ville blive hævet yderligere op som en fremhævelse i revisionspåtegningen:

”Hvis vi så er i en situation med en skole som har dårlig likviditet – så slår vi rigtig hårdt med hammeren. Har de god likviditet og ”buffer” nok, og vi siger ”det er måske ikke så farligt det her” – så kan vi bedre leve med det. Men det er det med hvor skrøbelig institutionen er i forhold til den fortsatte drift. Men den ville komme med i påtegningen som en markering af, at der har været uhensigtsmæssig forvaltning i årets løb, fordi ledelsen ikke har haft lejlighed til at kunne træffe de rigtige beslutninger på det rigtige tidspunkt.

Interviewer: ”Så hvis skolen er så skrøbelig at der er risiko for at det påvirker den fortsatte drift – så vil du hæve det op i den generelle påtegning – altså ikke blot bemærke det under udtalelsen om den offentlige revision?”

KJ: ”Så vil den også komme med under fremhævelser af forhold” (Bilag 4, KJ 18:45)

Der er således forskellige synspunkter hos de forespurgte revisorer på, hvornår noget bør rapporteres i påtegningen. Der er dog også afdækket fælles, gennemgående træk for forhold der bør rapporteres, som opsummeres i de følgende afsnit.

Kritiske bemærkninger vedr. juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision

Som fællestræk for forhold der bør nævnes i revisors udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision kan jf. ovenstående analyse og diskussion opsummeres som værende:

- Finansielle væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler bør altid rapporteres
- Gentagne regelbrud eller forvaltningsmangler, hvor der tidligere er gjort opmærksom på forholdet i revisionsprotokollen og de ansvarlige således er eller burde være bevidste om regelbruddet eller forvaltningsmanglen
- Regelbrud af en vis alvorlighed, men uden nødvendigvis at være væsentlig, hvor den ansvarlige er gjort bekendt med regelbruddet i løbet af året.

Fremhævelse af forhold

Når forhold fundet ved den offentlige revision medfører risiko for potentielt finansielt væsentlig fejlinformation i regnskabet, skal revisor fremhæve forholdet i revisionspåtegningen. Det kan for

eksempel være risiko vedr. fortsat drift, men hvor revisor er enig i ledelsens vurdering af, at regnskabet kan aflægges under forudsætningen om fortsat drift. Så skal revisor fremhæve at der en risiko vedr. denne vurdering og oplyse hvad risikoen består af. Fremhævelser kan også vedrøre forhold der ikke er væsentlige økonomisk – herunder særligt forhold vedrørende ledelsesansvar. Fremhævelser er revisors måde at udpege mulige problemstillinger, som kan påvirke det aflagte regnskab eller andre væsentlige forhold vedr. skolen. Fremhævelse af forhold foretages efter bestemmelserne i ISA 705 – uanset om det er forhold fundet ved den finansielle, den juridisk-kritiske revision eller forvaltningsrevisionen.

Modifikation

Som det fremgår af afsnit 5.0 er der særlige overvejelser vedr. overholdelse af bevillings- og tilskudsvilkår, som revisor bør gøre sig i forbindelse med udformningen af konklusionen på revisionspåtegningen. Hvis skolen ikke har overholdt de vilkår der er krævet for at opnå statstilskuddet, eller det vurderes at skolen ikke vil overholde vilkårene i den nærmere fremtid, skal revisor vurdere, om det vil medføre problemer vedr. skolens fortsatte drift indenfor det kommende regnskabsår. Såfremt revisor vurderer at der er en betydelig risiko for at skolen ikke kan fortsætte driften, skal revisor således modificere sin påtegning. Når forholdet er væsentligt og gennemgribende og skyldes uenighed med ledelsen, skal revisor afgive en afkræftende konklusion jf. ISA 705, fordi revisor er uenig med ledelsen i, at regnskabet kan aflægges under forudsætning om skolens fortsatte drift.

Der kan også være andre forhold fundet ved den offentlige revision der gør, at revisor vurderer, at der er en betydelig risiko for at skolen ikke kan fortsætte driften. Såfremt der er øvrige forhold såsom fx dårlig økonomistyring og dårlig likviditet, igangværende retssager eller skærpet offentligt tilsyn der vurderes at medføre risiko for skolens fortsatte drift skal revisor modificere sin påtegning – uagtet om det er forhold fundet ved den finansielle revision, den juridisk-kritiske revision eller forvaltningsrevisionen.

Er forholdet der medfører modifikation af påtegningen væsentligt, men ikke gennemgribende, skal revisor modificere påtegningen ved at tage forbehold for det fundne forhold – men er forholdet væsentligt og gennemgribende for regnskabet, skal revisor afgive en afkræftende konklusion, såfremt forholdet skyldes at revisor er uenig med ledelsen. Hvis forholdet skyldes at revisor er blevet så begrænset i sit arbejde og således ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for gennemgribende områder i årsregnskabet, skal revisor ikke afgive en konklusion, da revisor så reelt ikke ved, om regnskabet er retvisende. Modifikationer af påtegningen foretages altid jf. ISA 705.

8.0 Konklusion

De opdaterede standarder for offentlig revision har medført nye krav til et mere kvantificerbart væsentlighedsniveau ved planlægning, udførelse og rapportering af den udførte juridisk-kritiske revision samt forvaltningsrevision. Den offentlige revision skal fremadrettet tage udgangspunkt i nogle forhåndsdefinerede plantemaer jf. standarderne for offentlig revision og udvælgelsen skal ske ved at udvælge finansielt væsentlige plantemaer, men med obligatoriske plantemaer defineret af den tilskudsgivende myndighed: her Børne- og Undervisningsministeriet. Dette bekræftes af udtalelser fra de interviewede eksperter i offentlig revision af frie grundskoler. Ved udførelsen af revisionen bruges væsentlighed fortsat som et finansielt begreb, men med en betydeligt lavere væsentlighedsgrænse og samtidig med stor involvering af en kvalitativ vurdering af konteksten og karakteren af regelbruddet eller forvaltningsmanglen. Når revisor ved afslutningen af sin revision skal rapportere om det udførte arbejde og de forhold der eventuelt måtte give anledning til bemærkninger, er der flere sontringer der skal gøres. Ved rapporteringen i revisionsprotokollen skal revisor følge det paradigme der foreligger og samtidig skele til den vejledning til rapporteringen i revisionsprotokollen, som Børne- og Undervisningsministeriet har udarbejdet. Revisor kan komme med to forskellige typer af bemærkninger i revisionsprotokollen: enten væsentlige bemærkninger, som er forhold, som bestyrelsen skal agere på, men som ikke er en overtrædelse af lovgivningen eller bemyndigelsen eller kritiske bemærkninger, som er forhold, hvor lovgivningen eller bemyndigelsen er overtrådt. Derudover skal forhold også angives som kritiske, hvis det vurderes at forholdene medfører en betydelig risiko i forhold til skolens evne til at fortsætte driften. De adspurgte eksperter er enige om disse definitioner af hvornår fundne forhold bør rapporteres i revisionsprotokollen som enten væsentlige bemærkninger eller kritiske bemærkninger.

Rapporteringen af den udførte offentlige revision i udtalelsen herom i revisionspåtegningen reguleres af SOR 5. Såfremt de fundne forhold endvidere medfører fremhævelser i den generelle påtegning eller modifikation af revisors konklusion, foretages rapporteringen efter reglerne i ISA 705. Der er større usikkerhed og delvis uenighed blandt eksperterne, når det kommer til rapporteringen i påtegningen. Her fremføres både holdninger om, at kun finansielt væsentlige forhold eller forhold hvor konteksten og karakteren i form af de ansvarliges bevidsthed om overtrædelse af regler eller forvaltningsmangler (ond tro) bør rapporteres i revisionspåtegningen, mens andre mener, at alle forhold der har medført kritiske bemærkninger i revisionsprotokollen, også bør medføre en væsentlig kritisk bemærkning i udtalelsen om den offentlige revision i revisionspåtegningen. Der er dog bred enighed om, at regelbrud i højere grad end forvaltningsmangler rapporteres i revisionspåtegningen, da et regelbrud er en lovovertrædelse og det desuden sædvanligvis er muligt at opgøre den økonomiske konsekvens af et regelbrud – som gør vurderingen af væsentligheden lettere for revisor. Omvendt rapporteres der sjældnere i revisionspåtegningen om væsentlige forvaltningsmangler, da forvaltningsmanglers økonomiske konsekvens er vanskelig at opgøre. Experterne er dog enige om at gennemgribende dårlig forvaltning såsom eksempelvis manglende løbende økonomistyring eller konsekvent mangel på sparsommelighed i skolens indkøb eller aflønninger er væsentlige forhold ved forvaltningsrevisionen.

Der er endvidere en fælles forståelse blandt eksperterne om, at finansielt væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler altid bør rapporteres i revisionspåtegningen som en væsentlig kritisk bemærkning til den udførte offentlige revision samt medføre fremhævelse af forholdet, hvis regelbruddet eller forvaltningsmanglen medfører finansiell væsentlig fejlinformation i regnskabet eller såfremt det medfører en betydelig risiko vedr. skolens evne til at fortsætte driften. Der er også bred enighed om, at betydelige regelbrud eller betydelige forvaltningsmangler begået med bevidsthed (i ond tro) bør rapporteres i revisionspåtegningen som en kritisk bemærkning til den udførte offentlige revision – på trods af, at den finansielle konsekvens i regnskabsåret ikke nødvendigvis overstiger det finansielle væsentlighedsniveau.

Der indgår således fortsat en betydelig kvalitativ vurdering af regelbruddets eller forvaltningsmanglens karakter og kontekst, når revisor skal vurdere hvorvidt der skal rapporteres om svigtende skyldige økonomiske hensyn eller uoverensstemmelser med de for den frie grundskole relevante retsnormer i revisionspåtegningen.

9.0 Litteraturliste

Friskoleforeningen, *Fakta og myter*, september 2021, <https://www.friskolerne.dk/hvad-er-en-friskole/fakta-og-myter-om-friskoler>

ISA 200. (2016). Den uafhængige revisors overordnede mål.

ISA 210. (2016) Aftale om revisionsopgavens vilkår.

ISA 700. (2016) Udformning af en konklusion og afgivelse af en erklæring om et regnskab.

ISA 705. (2016). Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring.

Jørgensen, Claus Møller, 2017, *Skole og undervisning efter 1814*, tilgået september 2021, <https://danmarkshistorien.dk/leksikon-og-kilder/vis/materiale/skole-og-undervisning-1814-2014/>

Kvale, Steiner og Svend Brinkmann. (2015). *Interview, Det kvalitative forskningsinterview som håndværk*. (3. udgave). Hans Reitzels Forlag.

Retsinformation, BEK nr. 1102 af 04/11/2019: *Bekendtgørelse om regnskab for efterskoler, frie fagskoler, friskoler og private grundskoler, private institutioner for gymnasiale uddannelser og kombinerede skoler*, 2019, <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/1102>

Retsinformation, BEK nr. 957 af 06/07/2017: *Bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionsskoler*, 2017, <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2017/957>

Retsinformation, LBK nr 25 af 08/01/2021: *Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)*, 2021, <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2021/25>

Rigsrevisionen (a), *Erklæringer om offentlig revision*, tilgået i oktober 2021, <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/standarderne-for-offentlig-revision/erklæringer-om-offentlig-revision>

Rigsrevisionen (b), *Paradigme 3: Regnskaber omfattet af årsregnskabsloven – godkendt revisor alene*, tilgået i oktober 2021, <https://rigsrevisionen.dk/Media/637607411730003988/Paradigme%203-vejledning.pdf>

Rigsrevisionen, *SOR 5 – Erklæringer om den udførte revision*, tilgået december 2021, https://rigsrevisionen.dk/Media/637559674864110075/SOR-5_version2-2.pdf

Rigsrevisionen, *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*, tilgået december 2021, https://rigsrevisionen.dk/Media/637559674860984809/SOR-6_version2-0.pdf

Rigsrevisionen, *SOR 7 - Forvaltningsrevision som led i en opgave med revision af et regnskab*, tilgået december 2021, https://rigsrevisionen.dk/Media/637559674851702441/SOR-7_version2-0.pdf

Tvarnø, Christian D., & Ruth Nielsen. (2014). *Retskilder og retsteorier*. (4. reviderede udgave). Kbh: Jurist- og Økonomforbundet.

Udvalget for revision af offentlig virksomhed, FSR, *Rapportering af væsentlige kritiske bemærkninger i udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i den uafhængige revisionspåtegning i henhold*

til god offentlig revisionsskik, 2021, <https://www.fsr.dk/fsr-danske-revisorers-vejledning-om-rapportering-af-vaesentlige-kritiske-bemaerkninger-i-udtalelsen-om-juridisk-kritisk-revision-og-forvaltningsrevision>

Bilag 1: Interviewguide

Intro: Interviewet skal anvendes som empiri i mit speciale på CMA på AAU. Formålet med interviewet er at belyse hvordan du vurderer forhold fundet ved den offentlige revision og hvordan du beslutter, hvornår forholdene er kritiske og skal indgå i din rapportering. Interviewet optages.

Hvem er du og hvordan er din relation til offentlig revision?

- Stilling, erfaring, hvilken type klienter, ca. hvor mange i porteføljen af kunder hvor der udføres juridisk-kritisk samt forvaltningsrevision?

Hvad lægger du vægt på i vurderingen af væsentlighed af et forhold ved juridisk-kritisk revision?

Hvad lægger du vægt på i vurderingen af væsentlighed af et forhold ved forvaltningsrevision?

Hvornår er et forhold i den juridisk-kritiske revision eller forvaltningsrevisionen kritisk?

Hvor og hvornår rapporterer du om fundne forhold ved juridisk-kritisk og forvaltningsrevision?

Kan du huske hvornår du sidst har medtaget en kritisk bemærkning i udtalelsen om den udførte offentlige revision i revisionspåtegningen?

- Og påvirkede det den generelle revisionspåtegning?
- Har du haft andre tilfælde hvor forhold fundet ved den offentlige revision har påvirket den generelle påtegning?

Outtro: Er der andet du ønsker at tilføje inden vi slutter interviewet af?

Bilag 2: Interview med CN

Den interviewede er statsautoriseret revisor Carsten Nielsen, som er leder af KPMG's afdeling med speciale i revision af offentligt finansierede virksomheder med særlig fokus på at servicere uddannelsesinstitutioner, der er underlagt tilsyn fra Uddannelses- og Forskningsministeriet samt Børne- og Undervisningsministeriet. Carsten har arbejdet med offentlig revision siden 1998. Carsten er desuden medlem af FSR's udvalg for offentlig revision og er medforfatter på FSRs fortolkninger af SOR og FSRs vejledninger vedr. offentlig revision.

Hør interviewet med Carsten via linket: <https://youtu.be/qJlPcffcLVI>

Bilag 3: Interview med UK

Den interviewede er registreret revisor Ulla Koed fra Beierholm, hvor hun er faglig specialist i skoleområdet. Hun har speciale i revision af private skoler og har siden 2011 desuden været medlem af FSR's udvalg for offentlig revision samt revisornetværket under Undervisningsministeriet (STUK).

Hør interviewet med Ulla via linket: <https://youtu.be/NxsqdxsXRXM>

Bilag 4: Interview med KJ

Den interviewede er statsautoriseret revisor Klaus Grønbæk Jakobsen fra BDO. Klaus har arbejdet med revision af uddannelsesinstitutioner i mere end 20 år og herunder især frie grundskoler. Han er desuden medlem af revisornetværket under Undervisningsministeriet (STUK).

Hør interviewet med Klaus via linket: <https://youtu.be/6Z1QgSY7280>

Bilag 5- Paradigme, standard 3:

Revisionspåtegning – Frie skoler

Fuldstændigt regnskab med generelt formål efter en begrebsramme, der giver et retvisende billede.

Erklæringen kan anvendes til frie skoler under Børne- og Undervisningsministeriet samt Kulturministeriet med tilpasning til relevant regnskabsparadigme, vejledning samt regnskabs- og revisionsbekendtgørelse.

Regnskabet er omfattet af [Børne- og Undervisningsministeriets regnskabsparadigme og vejledning for 202X]¹ og [bekendtgørelse nr. 1102 af 4. november 2019] (regnskabsbekendtgørelsen).

Regnskabet indeholder en ledelsesberetning.

Revisors konklusion er uden modifikationer.

Erklæring efter ISA 700 og erklæringsbekendtgørelsens kapitel 2.

Revisionen er foretaget i henhold til ISA og standarderne for offentlig revision, jf. [bekendtgørelse nr. 957 af 6. juli 2017 om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionsskoler].

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS REVISIONSPÅTEGNING

Til bestyrelsen for [NN-skole]²

Revisionspåtegning på årsregnskabet

Konklusion

Vi har revideret årsregnskabet for [skolen] for regnskabsåret 1. januar - 31. december [202X], der omfatter [anvendt regnskabspraksis, resultatopgørelse, balance, pengestrømsopgørelse, noter og særlige specifikationer]. Årsregnskabet udarbejdes efter [Børne- og Undervisningsministeriets regnskabsparadigme og vejledning for 202X] og [bekendtgørelse nr. 1102 af 4. november 2019] (regnskabsbekendtgørelsen).

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet giver et retvisende billede af [skolens] aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december [202X] samt af resultatet af skolens aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret 1. januar - 31. december [202X] i overensstemmelse med regnskabsbekendtgørelsen.

Grundlag for konklusion

Vi har udført vores revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [bekendtgørelse nr. 957 af 6. juli 2017 om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionsskoler]. Vores ansvar ifølge disse standar-

der og krav er nærmere beskrevet i revisionspåtegningens afsnit "Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet". Vi er uafhængige af [skolen] i overensstemmelse med internationale etiske regler for revisorer (IESBA's etiske regler) og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse regler og krav. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

[Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift]

Indsættes, hvis relevant, jf. ISA 570 og erklæringsbekendtgørelsen.

[Fremhævelse af forhold i regnskabet]

Indsættes, hvis relevant, jf. ISA 706 og erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1.

[Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen]

Indsættes, hvis relevant, jf. ISA 706.

Ledelsens ansvar for årsregnskabet³

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med [Børne- og Undervisningsministeriet regnskabsparadigme og vejledning for 202X] og regnskabsbekendtgørelsen. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Ved udarbejdelsen af årsregnskabet er ledelsen ansvarlig for at vurdere [skolens] evne til at fortsætte driften; at oplyse om forhold vedrørende fortsat drift, hvor dette er relevant; samt at udarbejde årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift, medmindre ledelsen enten har til hensigt at likvidere [skolen], indstille driften eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette.

Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en revisionspåtegning med en konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, jf. [bekendtgørelse nr. 957 af 6. juli 2017 om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionsskoler], altid vil afdække væsentlig fejlinformation, når sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller samlet har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af årsregnskabet.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision jf. [bekendtgørelse nr. 957 af 6. juli 2017 om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionsskoler], foretager vi faglige vurderinger og opretholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici samt opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlig fejlinformation forårsaget af besvigelser er højere end ved væsentlig fejlinformation forårsaget af fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidste udeladelser, vildledning eller tilsidesættelse af intern kontrol.
- Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af [skolens] interne kontrol⁴.
- Tager vi stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, samt om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.
- Konkluderer vi, om ledelsens udarbejdelse af årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, samt om der på grundlag af det opnåede revisionsbevis er væsentlig usikkerhed forbundet med begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om [skolens] evne til at fortsætte driften. Hvis vi konkluderer, at der er en væsentlig usikkerhed, skal vi i vores revisionspåtegning gøre opmærksom på oplysninger herom i årsregnskabet eller, hvis sådanne oplysninger ikke er tilstrækkelige, modificere vores konklusion. Vores konklusioner er baseret på det revisionsbevis, der er opnået frem til datoen for vores revisionspåtegning. Fremtidige begivenheder eller forhold kan dog medføre, at [skolen] ikke længere kan fortsætte driften.
- Tager vi stilling til den samlede præsentation, struktur og indhold af årsregnskabet, herunder noteoplysningerne, samt om årsregnskabet afspejler de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at der gives et retvisende billede heraf⁵.

Vi kommunikerer med den øverste ledelse om blandt andet det planlagte omfang og den tidsmæssige placering af revisionen samt betydelige revisionsmæssige observationer, herunder eventuelle betydelige mangler i intern kontrol, som vi identificerer under revisionen.

Udtalelse om ledelsesberetningen⁶

Ledelsen er ansvarlig for ledelsesberetningen.

Vores konklusion om årsregnskabet omfatter ikke ledelsesberetningen, og vi udtrykker ingen form for konklusion med sikkerhed om ledelsesberetningen.

I tilknytning til vores revision af årsregnskabet er det vores ansvar at læse ledelsesberetningen og i den forbindelse overveje, om ledelsesberetningen er væsentligt inkonsistent med årsregnskabet eller vores viden opnået ved revisionen eller på anden måde synes at indeholde væsentlig fejlinformation.

Vores ansvar er derudover at overveje, om ledelsesberetningen indeholder krævede oplysninger i henhold til regnskabsbekendtgørelsen.

Baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet og er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i regnskabsbekendtgørelsen. Vi har ikke fundet væsentlig fejlinformation i ledelsesberetningen.

Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering

[Rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2]

[Indsættes med en overskrift konkret tilpasset indholdet, hvis relevant, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2]

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision

Ledelsen er ansvarlig for, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Ledelsen er også ansvarlig for, at der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af skolen, der er omfattet af årsregnskabet. Ledelsen har i den forbindelse ansvar for at etablere systemer og processer, der understøtter sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

I tilknytning til vores revision af årsregnskabet er vores ansvar at gennemføre juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision af udvalgte emner i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. I vores juridisk-kritiske revision efterprøver vi med høj grad af sikkerhed for de udvalgte emner, om de undersøgte dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis. I vores forvaltningsrevision vurderer vi med høj grad af sikkerhed, om de undersøgte systemer, processer eller dispositioner understøtter skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af skolen, der er omfattet af årsregnskabet.

Hvis vi på grundlag af det udførte arbejde konkluderer, at der er anledning til væsentlige kritiske bemærkninger, skal vi rapportere herom i denne udtalelse.

Vi har ingen væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere i den forbindelse.

[X-by] (revisors kontorsted), [dato]

[Godkendt revisionsfirma]

[CVR-nummer]⁷

[NN]

[statsautoriseret/registreret revisor]

[MNE-nummer]⁸

¹ F.eks.:

Regnskabsparadigme og vejledning fra Børne- og Undervisningsministeriet
Regnskabsparadigme og vejledning fra Kulturministeriet, hvis disse er udarbejdet

² Til bestyrelsen for [NN-skole] [eller anden passende adressat].

³ I disse eksempler kan der være behov for at erstatte begrebet ledelsen med "den øverste ledelse og den daglige ledelse" eller andre begreber, der er passende.

⁴ Denne sætning tilpasses i de tilfælde, hvor revisor i forbindelse med revisionen også har ansvaret for at afgive en erklæring om effektiviteten af intern kontrol.

⁵ Denne sætning medtages kun, når årsrapporten aflægges efter en begrebsramme, der giver et retvisende billede

⁶ Rapportering i overensstemmelse med ISA 720. Overskriften *Andre Oplysninger* er ændret til *Udtalelse om ledelsesberetningen*, fordi der kun er det ene forhold, som rapporteres under *Andre Oplysninger*.

ISA stiller ikke eksplicitte krav til placering af *Andre Oplysninger*. Rapportering af *Andre Oplysninger* er derfor placeret til sidst i erklæringen. Derved fremgår afsnittene om revisionen af årsregnskabet samlet.

⁷ Der er kun krav om angivelse af revisors CVR-nummer, i det omfang regnskaber er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.

⁸ Der er kun krav om angivelse af revisors MNE-nummer, i det omfang regnskaber er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.

Bilag 6 – Paradigme til revisionsprotokol

Institutioner på det frie skoleområde

Børne- og Undervisningsministeriets

”Vejledning med eksempler på tekst til rapportering om revisionsområder med standardoverskrifter i revisionsprotokollatet, som er valgfri og til inspiration”

(med sammenhæng til revisortjeklisten)

Formål

1. Sikre en effektiv og ensartet opfølgning på revisors kritiske bemærkninger og væsentlige anbefalinger
2. Sikre en sammenlignelighed mellem institutionerne og et mere ensartet og effektivt tilsyn
3. Hjælpe revisorer med at have fokus på og sikre beskrivelse af de væsentligste områder
4. Sikre at bestyrelsen får et hurtigt overblik over resultatet af revisionen på de væsentligste områder
5. Sikre at styrelsen får et hurtigt overblik over resultatet af revisionen på de væsentligste områder

De obligatoriske standardoverskrifter (**markeret blå**) skal anvendes, medmindre punktet er afkrydset i revisortjeklisten, som ”ikke relevant”, men rækkefølgen i revisionsprotokollatet er valgfri.

I revisortjeklisten skal anføres afsnit på de enkelte standardoverskrifter i revisionsprotokollatet.

Til de enkelte standardoverskrifter henvises til vejledning med eksempler på tekst og emner, som er valgfri og til inspiration.

- 1. Overordnede kommentarer og risikofaktorer**
 - 1.1 Opfølgning på bemærkninger fra sidste års revisionsprotokollat*
 - 1.2 Forhold af væsentlig betydning for vurdering af årsregnskabet og/eller forvaltningen*
 - 1.3 Tilsynssager hos offentlige myndigheder*
- 2. Finansiell revision**
 - 2.1 Forretningsgange og interne kontroller, dispositioner, registreringer og regnskabsaflæg-
gelse*
 - 2.2 Den generelle it-sikkerhed på det administrative område*
 - 2.3 Statstilskud*
 - 2.4 Løn*
 - 2.5 Andre væsentlige områder*
- 3. Juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision**
 - 3.1.1 Juridisk-kritisk revision, generelt*
 - 3.1.2 Planlægning af juridisk-kritisk revision*
 - 3.1.3 Løn og ansættelsesmæssige dispositioner*
 - 3.1.4 Gennemførsel af salg*
 - 3.1.5 Gennemførsel af indkøb*
 - 3.1.6 Uafhængighed*

3.1.7 Konklusion på den juridisk-kritiske revision

3.2 Forvaltningsrevision

3.2.1 Forvaltningsrevision, generelt

3.2.2 Planlægning af forvaltningsrevision

3.2.3 Aktivitets- og resursestyring

3.2.4 Mål- og resultatstyring

3.2.5 Styring af offentligt indkøb

3.2.6 Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter

3.2.7 Konklusion på forvaltningsrevision

Oplysning om revisors påtegning på årsregnskabet

Af-kryds	Revisors påtegning
☐	Uden modificeret konklusion, væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, fremhævelser af forhold vedrørende regnskabet eller revisionen eller andre rapporteringsforpligtelser
☐	Afkræftende konklusion
☐	Konklusion med forbehold om fortsat drift (going concern)
☐	Konklusion med forbehold om øvrige forhold
☐	Konklusion med forbehold vedrørende ikke reviderede budgettal
☐	Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift
☐	Fremhævelser af forhold vedrørende regnskabet
☐	Fremhævelser af forhold vedrørende revisionen
☐	Andre rapporteringsforpligtelser
☐	Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision (skal kun afkrydses, såfremt der er bemærkninger)

Revisortjeklisten

Forord til Revisortjekliste

Revisortjeklisten udarbejdes til brug for styrelsens gennemgang af årsrapporter for de frie skoler. Styrelsen anvender desuden tjeklisten i forbindelse med planlægningen af tilsyn samt til statistiske formål.

Tjeklisten udfyldes af skolens revisor i tilknytning til revisionen af årsregnskabet. Tjeklisten er en del af revisionsprotokollatet til årsregnskabet. Revisionsprotokollatets sider skal nummereres fortløbende. Skolens bestyrelse er ansvarlig for, at skolen foretager elektronisk indberetning til styrelsen af revisors besvarelse af revisortjeklisten efter retningslinjer fastsat af styrelsen.

Besvarelsen af tjeklistens enkelte spørgsmål kan være baseret på stikprøvevise undersøgelser vedrørende de pågældende forhold, gennemgange af forretningsgange eller af mere overordnede vurderinger af forholdene. Revisionen udføres ikke med henblik på at afgive særskilte konklusioner om enkeltstående forhold i regnskabsaflæggelsen eller om forvaltningen, ligesom revisionen ikke udføres med særlig henblik på besvarelse af tjeklisten.

Revisors besvarelse af tjeklisten kan ikke træde i stedet for modifikation eller fremhævelse af forhold i revisionspåtegningen eller revisors omtale i revisionsprotokollat af den udførte revision og konklusion vedrørende risikoområderne, jf. § 20 i lov nr. 1287 af 20. november 2018 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) og ministeriets bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved frie skoler.

Vejledning til udfyldning af afkrydsningskolonnerne

I kolonnen "Afsnit i protokollat" anføres nummeret på afsnittet i revisionsprotokollatet. Det er vigtigt at afgive præcise henvisninger af afsnit i revisionsprotokollatet. En præcis henvisning kunne for eksempel være afsnit 5.2.1. Ved hvert afsnit skal der foretages en **afkrydsning** enten i kolonnen: "Kritiske bemærkninger", "Væsentlige bemærkninger", "Ingen kritiske/væsentlige bemærkninger", eller "Udskudt til næste år" eller "Ikke relevant".

Styrelsen definerer kritiske bemærkninger som forhold, hvor lovgivningen eller bemyndigelsen er overtrådt. Derudover skal forhold også angives som kritiske, hvis det vurderes at forholdene er kritiske i forhold til skolens fortsatte drift. Det kunne f.eks. være en utilstrækkelig økonomiopfølgning, manglende afregning af A-skat og AM-bidrag. Såfremt revisor har påset, at forholdet i løbet af regnskabsåret er bragt i orden, og revisor har anført dette i revisionsprotokollatet, skal revisor ikke angive det som en kritisk bemærkning.

Styrelsen definerer væsentlige bemærkninger som forhold, som bestyrelsen skal agere på, men som ikke er en overtrædelse af lovgivningen eller bemyndigelsen. Det kunne f.eks. være utilstrækkelige fuldmagtsforhold, store tilgodehavende skolepenge (såfremt det tilgodehavende er så stort at det har væsentlig betydning for skolens likviditet, bør det være en kritisk bemærkning). Såfremt skolen i løbet af året ikke har betalt sin A-skat og AM-bidrag til tiden, men ved regnskabet afslutning har betalt den skyldige A-skat og Am-bidrag skal dette fremgå som en væsentlig bemærkning.

Styrelsen gør opmærksom på, at i henhold til Standarderne for Offentlig revision nr. 6 og 7 er det muligt at foretage rotation over en 5-årig periode på de enkelte emner for juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Styrelsen har imidlertid defineret ***væsentlige juridisk-kritiske og/eller forvaltningsmæssige emner, som skal revideres hvert år (der må ikke foretages rotation på revisionen af disse emner).***

Punkt	Revisortjekliste	Af- snit i proto- kol- lat	Kritiske bemærk- ninger	Væsentlige be- mærkninger	Ingen kriti- ske/væsentlige bemærkninger	Ud- skudt, jf. revi- sions- plan- lægning	Ikke rele- vant
	<i>Har revisionen givet anledning til kritiske bemærkninger eller væsentlige bemærkninger vedrørende:</i>						
	Overordnede kommentarer og risikofaktorer						
1.	Opfølgning på bemærkninger og anbefalinger fra sidste års revisionsprotokollat	x.x					
2.	Forhold af væsentlig betydning for vurdering af årsregnskabet og/eller forvaltningen	x.x					
3.	Tilsynssager hos offentlige myndigheder	x.x					
	Finansiell revision						
4.	Forretningsgange og interne kontroller, dispositioner, registreringer og regnskabsaflæggelse	x.x					
5.	Den generelle it-sikkerhed på det administrative område	x.x					
6.	Statstilskud	x.x					
7.	Løn	x.x					
8.	Andre væsentlige områder	x.x					
	Juridisk-kritisk revision						
9.	Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner	x.x					
10.	Gennemførelse af salg	x.x					
11.	Gennemførelse af indkøb	x.x					
12.	Uafhængighed	x.x					
	Forvaltningsrevision						
13.	Aktivitets- og resursestyring	x.x					
14.	Mål- og resultatstyring						
15.	Styring af offentligt indkøb	x.x					
16.	Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter	x.x					

Bilag 7: vejledning til paradigme for revisionsprotokol

Institutioner på det frie skoleområde

Børne- og Undervisningsministeriets

”Vejledning med eksempler på tekst til rapportering om revisionsområder med standardoverskrifter i revisionsprotokollatet, som er valgfri og til inspiration”

(med sammenhæng til revisortjeklisten)

Formål

1. Sikre en effektiv og ensartet opfølgning på revisors kritiske bemærkninger og væsentlige anbefalinger
2. Sikre en sammenlignelighed mellem institutionerne og et mere ensartet og effektivt tilsyn
3. Hjælpe revisorer med at have fokus på og sikre beskrivelse af de væsentligste områder
4. Sikre at bestyrelsen får et hurtigt overblik over resultatet af revisionen på de væsentligste områder
5. Sikre at styrelsen får et hurtigt overblik over resultatet af revisionen på de væsentligste områder

I revisortjeklisten skal punkt 1-11 og 13 altid medtages i revisionsprotokollatet.

Punkt 12 i revisortjeklisten – gennemførsel af indkøb er obligatorisk for regnskabsåret 2021.

I revisortjeklisten skal punkt 14-16 medtages i revisionsprotokollatet over en 5-årig periode.

Væsentligste ændringer i vejledningen i forhold til sidste år

- Ændring af standard overskrift samt vejledning – Tilsynsager skal nu også omfatte sager hos alle offentlige myndigheder og ikke kun hos styrelsen(STUK).
- Eksempler på særlige Covid19 tilskud indsat
- Generelle it-kontroller uddybning af tekstforslag
- Anden gæld er der indsat yderligere vejledning.
- Tilgodehavende skolepenge, er der indsat et punkt vedrørende, at institutionsrevisor bør i sin revision være opmærksom på, om bogholder eller nogle i skolens daglige ledelse har familiemedlemmer, som er elever på skolen (besvigelsesrisiko)
- Det er præciseret, at en Strategi for Finansiell Risikostyring ikke er et krav for de frie skoler, men en anbefaling.
- Nyt afsnit om skyldige indefrosne feriemidler, undervisningsmiljø, evalueringsplan, whistleblower ordning og ansatte på sociale klausuler
- Ny vejledende tekst vedrørende arbejdstid
- Indledende afsnit om juridisk kritisk revision og forvaltningsrevision er opdateret med henvisninger til SOR
- Yderligere vejledning indsat i forhold til plantemaerne: Gennemførelse af indkøb, styring af offentlige indkøb og budgetstyring af flerårige investeringsprojekter.
- Yderligere vejledning indsat i forhold til udlejning i bilagstekst.
- Ændringer i revisortjekliste – De to hidtil overordnede punkter vedr. hhv. juridisk kritisk revision og forvaltningsrevision er slettet.

Indhold

1.	<i>Overordnede kommentarer og risikofaktorer</i>	1
1.1	Opfølgning på bemærkninger fra sidste års revisionsprotokollat [punkt 1 i revisortjeklisten]	1
1.2	Forhold af væsentlig betydning for vurdering af årsregnskabet og/eller forvaltningen [punkt 2 i revisortjeklisten]	1
1.2.1	Tilsynssager hos offentlige myndigheder [punkt 3 i revisortjeklisten].....	1
2.	<i>Finansiel revision</i>	1
2.1	Forretningsgange og interne kontroller, dispositioner, registreringer og regnskabsaflæggelse [punkt 4 i revisortjeklisten]	1
2.2	Den generelle it-sikkerhed på det administrative område [punkt 5 i revisortjeklisten]	4
2.3	Statstilskud [punkt 6 i revisortjeklisten]	4
2.4	Løn [punkt 7 i revisortjeklisten]	6
2.5	Andre væsentlige områder [punkt 8 i revisortjeklisten]	6
3.	<i>Juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision</i>	14
3.1	Juridisk – kritisk revision.....	14
3.1.1	Juridisk-kritisk revision, generelt	14
3.1.2	Planlægning af juridisk-kritisk revision	14
3.1.3	Løn og ansættelsesmæssige dispositioner [punkt 9 i revisortjeklisten]	15
3.1.4	Gennemførsel af salg (juridisk-kritisk revision) – Kun efterskoler og frie fagskoler [punkt 10 i revisortjeklisten]	17
3.1.5	Gennemførsel af indkøb [punkt 11 i revisortjeklisten]	17
3.1.6	Uafhængighed [punkt 12 i revisortjeklisten]	18
3.1.7	Konklusion på den juridisk-kritiske revision.....	18
3.2	Forvaltningsrevision	19
3.2.1	Forvaltningsrevision, generelt	19
3.2.2	Planlægning af forvaltningsrevision.....	19
3.2.3	Aktivitets- og resursestyring [punkt 13 i revisortjeklisten]	19
3.2.4	Mål- og resultatstyring (forvaltningsrevision) [punkt 14 i revisortjeklisten].....	22
3.2.5	Styring af offentligt indkøb [punkt 15 i revisortjeklisten]	22
3.2.6	Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter [punkt 16 i revisortjeklisten].....	22
3.2.7	Konklusion på forvaltningsrevision.....	22
3.3	Rotationsemner (overskrift skal ikke anvendes).....	22

3.3.1	Mål- og resultatstyring (forvaltningsrevision) [punkt 14 i revisortjeklisten].....	22
3.3.2	Styring af offentlige indkøb (forvaltningsrevision) [punkt 15 i revisortjeklisten].....	23
3.3.3	Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter (forvaltningsrevision) [punkt 16 i revisortjeklisten] 25	
	<i>Revisortjeklisten</i>	28
	<i>Bilag med andre eksempler</i>	31

1. Overordnede kommentarer og risikofaktorer

1.1 Opfølgning på bemærkninger fra sidste års revisionsprotokollat [punkt 1 i revisortjeklisten]

Der var ikke væsentlige eller kritiske bemærkninger i sidste års revisionsprotokollat.

Eller

Vi har fulgt op på følgende væsentlige eller/og kritiske bemærkninger fra sidste år.

Bilag med andre eksempler på områder, der kan rapporteres om: A.

1.2 Forhold af væsentlig betydning for vurdering af årsregnskabet og/eller forvaltningen [punkt 2 i revisortjeklisten]

Revisionen har ikke givet anledning til væsentlige bemærkninger eller anbefalinger af væsentlig betydning for vurdering af årsregnskabet og/eller forvaltningen. Vi henviser til vores yderligere kommentarer til årsregnskabet i afsnit x samt i vurderingen af forvaltningen i afsnit y.

Bilag med andre eksempler på områder, der kan rapporteres om: B.

1.2.1 Tilsynssager hos offentlige myndigheder [punkt 3 i revisortjeklisten]

Vi har forespurgt skolen, om der i regnskabsåret har været eller er igangværende tilsynssager. Skolen har oplyst, at der ikke har været eller er igangværende tilsynssager hos offentlige myndigheder (fx STUK, Arbejdstilsynet og Socialtilsynet). i regnskabsåret .

Bilag med andre eksempler på områder, der kan rapporteres om: C.

[Såfremt revisor har kendskab til, at offentlige tilsynsmyndigheder har været på tilsynsbesøg i året løb, skal revisor oplyse dette i sit revisionsprotokollat. Tilsynsbesøgene kan både være af økonomisk, faglig, arbejdsretlig eller socialretlig karakter. Revisor skal give en kort beskrivelse af, hvad formålet med tilsynsbesøget har været, og hvornår der evt. forventes en afgørelse på tilsynssagen. Hvis styrelsen har sendt sin afgørelse vedrørende tilsynssagen til skolen bør konklusionen på tilsynssagen fremgå, herunder evt. konsekvenser af afgørelsen.]

2. Finansiell revision

2.1 Forretningsgange og interne kontroller, dispositioner, registreringer og regnskabsaflægelse [punkt 4 i revisortjeklisten]

Stor organisation:

Vi har efterprøvet skolens væsentligste forretningsgange, dispositioner, registreringer og regnskabsaflægelse, herunder at skolen følger regler og retningslinjerne i:

- Lov om efterskoler og frie fagskoler/Lov om friskoler og private grundskoler m.v./Lov om private institutioner for gymnasiale uddannelser
- De gældende beskrivelser af forretningsgange og interne kontroller, herunder
 - interne disponerings- og godkendelsesregler,

- fornøden personel adskillelse mellem registrerings- og frigivelsesfunktioner,
- behørig dokumentation af indtægts- og udgiftsposter ved bilag, kontrakter mv. og registrering på korrekte konti, og
- etablering af tilstrækkelige kontrolforanstaltninger til sikring af skolens aktiver samt af korrekt registrering af alle indtægter

Vi har ved tilrettelæggelsen af revision og udvælgelsen af stikprøver for [202x] gennemgået udvalgte områder, således at alle områder vil blive gennemgået over en årrække.

Revisionen har omfattet en vurdering af, om skolens væsentligste forretningsgange, interne kontroller og rapporteringssystemer fungerer forsvarligt på de områder, som gennemgås. Formålet med gennemgangen er at vurdere, om de interne kontroller er betryggende, det vil sige, om

- kontrollerne er designet hensigtsmæssige i forhold til de kontrolmål, de skal sikre,
- kontrollerne faktisk er implementeret, og
- kontrollerne har fungeret i hele den periode, som revisionen omfatter.

Gennemgangen har omfattet en vurdering af, om

- de interne kontroller sikrer en fuldstændig, nøjagtig og rettidig behandling af godkendte transaktioner,
- de interne kontroller forhindrer, at fejl opstår, eller sikrer, at opståede fejl opdages og rettes, og
- der er dokumentation for den foretagne databehandling og de udførte kontroller.

Lille organisation - Begrænsninger i skolens interne kontroller

Skolens størrelse og organisation giver ikke mulighed for etablering af effektive interne kontroller og funktionsadskillelse. Der er dog etableret funktionsadskillelse i den udstrækning, det er muligt. Vi har som konsekvens heraf baseret vores revision på en substansbaseret revisionsstrategi, herunder regnskabsanalyser.

Eksempel 1

Skolen har på grund af administrationens størrelse begrænsede kontroller, hvorfor skolen har indført følgende kompenserende kontroller:

- Begrænsning på adgangen til skolens hovedbankkonto, således at der skal være to underskrivere i forening af skolens sekretær, skolens regnskabsfører, skoleleder/forstander/rector og skolens viceskoleleder/viceforstander/vicerektor. Derudover har skolen oprettet konti med eneadgang, hvor der er begrænset indestående.
- Skoleleder/forstander/rector deltager i rykning af debitorer.
- Skoleleder/forstander/rector attesterer de månedlige lønkørsler.
- Bilag attesteres af skoleleder/forstander/rector samt den person, der disponerer.

Vi anser, at skolens forretningsgange på området som betryggende set i forhold til skolens størrelse og organisation samt de indførte delvist kompenserende kontroller.

Eksempel 2

Vi har gennemgået skolens forretningsgange vedrørende den økonomiske forvaltning. I den forbindelse skal bemærkes, at forretningsgangen ikke er tilrettelagt således, at der er fuldstændig adskillelse mellem kasserer og bogholderifunktionen. På grund af skolens størrelse og organisation er det ikke praktisk muligt at have en fuldstændig adskillelse af disse funktioner, og skolen har derfor indført andre kompenserende kontroller, som bevirker, at vi ikke anser denne svaghed for væsentlig. Endelig skal vi gøre opmærksom på, at der altid er en risiko for besvigelser, og at en sådan risiko er påvirket af omfanget af ledelsens kontrol.

Vi anser, at skolens forretningsgange på området som betryggende set i forhold til skolens størrelse og organisation samt de indførte delvist kompenserende kontroller.

Bilag med andre eksempler på områder, der kan rapporteres om: D.

Gennemgåede områder oplistes uanset om stor eller lille organisation

Vi har gennemgået følgende områder:

- Den generelle it-sikkerhed på det administrative område
- Statstilskud
- Løn
- Andre væsentlige områder:

Øvrige forhold i revisionsbekendtgørelsen:

- Fast ejendom
- Efterskoler og frie fagskoler: Egenbetaling (skolepenge og egendækning), statslig elevstøtte og kommunal elevstøtte
- Frie grundskoler: Egenbetaling (skolepenge, SFO-betaling og egendækning), dagtilbud og heltidsfritidsskoleordning
- Private gymnasier: Egenbetaling (skolepenge og egendækning)

Øvrige forhold:

- Frie fagskoler: Kombineret ungdomsuddannelse
- Nye efterskoler og frie fagskoler: Maksimale bygningsudgifter
- Anlægsaktiver
- Likvide beholdninger, herunder elektroniske betalinger
- Opbevaring af bogføringsmateriale

Stor organisation:

Vi har foretaget en overordnet vurdering af, om de dertil knyttede interne kontroller er betryggende og bliver efterlevet, uden at det giver anledning til væsentlige bemærkninger.

Lille organisation:

Vi har foretaget en overordnet vurdering af, om skolens forretningsgange er betryggende set i forhold til skolens størrelse og organisation samt de indførte delvist kompenserende kontroller, uden at det giver anledning til væsentlige bemærkninger.

Begge:

Skolens bogføring er tilrettelagt således, at den kan danne grundlag for opstilling af såvel årsregnskab som andre økonomiske informationer, og det er vores opfattelse, at skolen har etableret tilstrækkelige kontrolforanstaltninger til sikring af en korrekt registrering af alle indtægter og omkostninger samt skolens aktiver.

Til de enkelte områder kan vi supplerende anføre:

2.2 Den generelle it-sikkerhed på det administrative område [punkt 5 i revisortjeklisten]

Ved generelle administrative it-kontroller forstås processer og kontroller, der understøtter skolens data- og regnskabssystemer, der anvendes i den finansielle rapporteringsproces, herunder udarbejdelse af årsrapporten.

Skolen anvender xx, som økonomisystem og xx som lønsystem.

I forbindelse med vores revision har vi foretaget en gennemgang af de generelle administrative it-kontroller på skolen, herunder anvendelse af passwords og back-up-procedure.

Det er vores opfattelse på baggrund af forespørgsler, at skolens it-miljø på det finansielle område er tilrettelagt på betryggende vis og kan danne grundlag for et retvisende regnskab. IT-kontrollerne er baseret på eksterne it-leverandørers platforme.

Persondataforordning (GDPR)

Vi har påset, at skolen har udarbejdet en overordnet politik samt underordnede handleplaner i forhold til at overholde persondataforordningen.

Skolens ledelse har oplyst, at institutionen efter deres overbevisning overholder persondataforordningen.

Bilag med andre eksempler på områder, der kan rapporteres om: E.

2.3 Statstilskud [punkt 6 i revisortjeklisten]

Regnskabsområde	Regnskabsposter	Forretningsgange og interne kontroller
Taxameterindtægter	Taxameterindtægter Mellemregning ministeriet	Elevindberetninger

Revisionen af elevregistreringer og tilskud er opdelt i følgende:

- Indmeldelse, fraværsregistrering og udmeldelse
- Gennemførte aktiviteter og elevindberetninger
- Modtagne tilskud, herunder aktiviteter (årselever)
- Særlige tilskud

Indmeldelse, fraværsregistrering og udmeldelse

Vi har i måned [202x] foretaget en gennemgang af forretningsgangen for registrering af elever i x-system - herunder procedurerne for registrering af indmeldelse, fravær og udmeldelse.

Det er vores opfattelse, at registreringen af indmeldelse, fravær og udmeldelse for de kontrollerede klasser generelt foretages i henhold til retningslinjerne fra ministeriet, og at registreringen fungerer betryggende.

Gennemførte aktiviteter og elevindberetninger

Vi har til brug for beregning af tilskud til skolen afgivet revisorerklæring pr. [xx. måned] (frie kostskoler og frie fagskoler) / 5. september (grundskoler) / pr. 15. september og 15. marts (private gymnasier).

Gennemgangen er udført dels i forbindelse med den særskilte attestation af skolens oplysninger til beregning af tilskud, dels i forbindelse med revisionen af årsregnskabet.

Det er vores opfattelse, at elevindberetningsområdet fungerer betryggende.

Modtagne tilskud, herunder aktiviteter (årselever)

Vi har kontrolleret, at tilskud er i overensstemmelse med tilskud- og regnskabspraksis beregnet på baggrund af årselevtallene i [202x] og [202x].

Under vores revision af tilskudsudløsende faktorer er vi ikke stødt på forhold, som efter vores opfattelse strider mod gældende tilskudsbekendtgørelser og -betingelser samt foreliggende tilskudspraksis.

I forbindelse med revisionen af skolens årsregnskab er det vurderet, at skolens tilskudsgrundlag er uændret i forhold til de erklæringer, der er afgivet i årets løb.

Det er vores opfattelse, at skolens midler er anvendt i overensstemmelse med de givne vilkår og skolens formål.

Særlige tilskud

Skolen har i alt modtaget x kr. i forbindelse med Covid19 hjælpepakker.

[Kort opstilling af, hvilke særtilskud institutionen i 2021 har modtaget.]

- *Ekstraordinært tilskud til øgede rengøringsomkostninger*
- *Hjælpesække til efterskoler, frie fagskoler mfl.- reduktion af forældre/ deltagerbetaling*

- *Aftale om forældrebetaling under genåbning (Fri- og privatskoler)*
- *Kompensation for et øget antal sene optagelser på de gymnasiale uddannelser*
- *Midler til efterslæb og styrket trivsel frem mod sommer 2021*
- *Ekstraordinært tilskud til udgifter i forbindelse med etablering af kapacitet til gennemførelse af COVID-19 tests ved selvpodning under supervision*

Skolen har i alt modtaget x kr. i forbindelse med Covid19 hjælpepakker.

Vi har erklæret os om følgende Covid19 hjælpepakker [indsæt hvilke hjælpepakker], og skolen vil ikke skulle tilbagebetale tilskud i forbindelse med det udbetalte tilskud.

Eller: Vi har erklæret os om følgende hjælpepakker ([indsæt hvilke hjælpepakker]), og skolen vil skulle tilbagebetale x kr. af det modtagne tilskud, jf. bekendtgørelse xx.

2.4 Løn [punkt 7 i revisortjeklisten]

Regnskabsområde	Regnskabsposter	Forretningsgange og interne kontroller
Lønomkostninger, herunder timeregistrering	Personaleomkostninger Anden gæld (lønrelaterede poster)	Lønstamdata Lønudbetaling Arbejdstidsaftalen

Revisionen af løn er opdelt i følgende:

- Lønstamdata (personalesager) – se afsnit 3.1.3. under juridisk-kritisk revision
- Lønudbetalinger – se afsnit 3.1.3. under juridisk-kritisk revision
- Arbejdstid – se afsnit 3.1.3. under juridisk-kritisk revision

Vi har gennemgået forretningsgangene og de dertil knyttede interne kontroller i lønningsbogholderiet uden at have bemærkninger hertil.

Vi har afstemt e-indkomst til skolens bogholderi, og i den forbindelse fundet, at der er en forskel på X kr. Vi skal anbefale skolen at fortage en månedlig afstemning mellem e-indkomst og bogføringen, således at forskelle undgås.

Vi har attesteret vikarrefusioner fra Vikarkassen for [202x].

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

2.5 Andre væsentlige områder [punkt 8 i revisortjeklisten]

Øvrige forhold i revisionsbekendtgørelsen

Fast ejendom

Vi har fulgt op på, at skolen ikke har erhvervet bygninger med henblik på udlejning.

[Derudover bør revisor være opmærksom på, om skolen har indgået permanente udlejningsaftale eller en midlertidig udlejningsaftale. Se under bilag F, hvilke kriterier styrelsen ser på, når en det skal vurderes om en udlejningsaftale er inden for skolens formål.]

Efterskoler og frie fagskoler: Egenbetaling (skolepenge og egendækning), statslig elevstøtte og kommunal elevstøtte

Egenbetaling (skolepenge og egendækning)

Skolepenge

Vi har gennemgået forretningsgangen og den interne kontrol vedrørende elevregistrering samt indbetaling af skolepenge, herunder tildelt elevstøtte. Vi har herudover stikprøvevis kontrolleret satserne for skolepenge.

I forbindelse med aflæggelse af årsrapporten har skolen regnskabsanalytisk redegjort for indtægterne til skolepenge og tildelt elevstøtte.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Egendækning

Vi har gennemgået, at skolen opfylder minimumskravet til egenbetaling, og at elevbetalingen ikke er væsentligt over gennemsnittet for skoleformen.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Statslig elevstøtte

Vi har gennemgået forretningsgangen og den interne kontrol, herunder stikprøvevis påset, at eleven opfylder betingelser for, at der kan modtages statslig elevstøtte, og at elevbetalingen er nedsat svarende til elevstøtten.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Kommunal elevstøtte

Vi har gennemgået forretningsgangen og den interne kontrol, herunder stikprøvevis påset, at eleven opfylder betingelser for, at der kan modtages kommunal elevstøtte, og at elevbetalingen er nedsat svarende til elevstøtten.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Frie grundskoler: Egenbetaling (skolepenge, SFO-betaling og egendækning), dagtilbud og heltidsfritidsskoleordning

Egenbetaling (Skolepenge, SFO-betaling og egendækning)

Skolepenge og SFO-betaling

Vi har gennemgået forretningsgangen og den interne kontrol vedrørende elevregistrering samt indbetaling af skolepenge og SFO-betalinger, herunder søskendemoderationer og tildelte fripladser. Vi har herudover stikprøvevis kontrolleret satserne for skolepenge og SFO-betalinger.

I forbindelse med aflæggelse af årsrapporten har skolen regnskabsanalytisk redegjort for indtægterne til skolepenge og SFO-betalinger inklusiv søskende moderationer og tildelte fripladser.

En person forestår elevregistrering samt registrering af indbetalinger af skolepenge og SFO-betalinger. Det er dog vores opfattelse, at de kontroller, der sker i forbindelse med elevattestation pr. 5/9 samt de regnskabsmæssige afstemninger af skolepenge og SFO-betalinger bevirker, at vi ikke anser denne svagheit i forretningsgangen som væsentlig. Gennemgangen har ikke derudover givet anledning til bemærkninger.

Egendækning

Vi har gennemgået, at skolen har opgjort egendækning korrekt, jf. særlig specifikation i årsregnskabet, og at skolen opfylder kravet til minimums egendækningen.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Dagtilbud og beltidsfritidsskoleordning

Vi har påset, at skolen har udarbejdet budget (dagtilbud), registreret aktiviteten særskilt og har aflagt særskilt regnskab, jf. særlig specifikation i årsregnskabet. Resultatet for aktiviteten er et overskud på t.kr. [xx] for [202x], jf. det særskilte regnskab under særlige specifikationer.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Skolefritidsordning (0.-3. klasse) samt klubtilbud (skolefritidsordning) for børn fra 4. klassetrin

Vi har påset, at skolen har registreret aktiviteten særskilt og har aflagt særskilt regnskab, jf. særlig specifikation i årsregnskabet.

Eksempel 1 - Resultatet for skolefritidsordning og skolens klubordning er et overskud på t.kr. [xx] for [202x], jf. det særskilte regnskab under særlige specifikationer. Der foretages derfor ikke yderligere.

Eksempel 2 - Resultatet for skolefritidsordningen udviser et underskud på t.kr. [xx] for [202x]. Da skolen ikke har elever i 4. klasse og derved, der deltager i skolefritidsordningen eller klub, foretages der ikke yderligere.

Eksempel 3 - Resultatet for skolefritidsordningen og skolens klubordning udviser et underskud på t.kr. [xx] for [202x]. Skolen har xx årselever i 4. klasse og derved, der deltager i skolefritidsordningen. Da antallet af børn i klubtilbud (skolefritidsordningen) i 4. klasse og derved er begrænset og skolen ikke tilbyder særlige aktiviteter til eleverne i 4. klasse og derved, foretages der ikke yderligere.

Eksempel 4 - Resultatet for skolefritidsordningen og skolens klubtilbud udviser et underskud på t.kr. [xx] for [202x]. Skolen har xx elever i 4. klasse og derover, der deltager i skolens klubordning. Underskuddet skyldes opsigelse og fritstilling af medarbejder. Der foretages ikke yderligere.

Eller:

Eksempel 5 - Resultatet for skolefritidsordningen og skolens klubordning udviser et underskud på t.kr. [xx] for [202x]. Skolen har xx årselever i 4. klasse og derover, der deltager i klubtilbud (skolefritidsordningen). Skolen tilbyder særlige aktiviteter til eleverne i 4. klasse og derover. Skolens bestyrelse har oplyst, at den vil gennemføre tiltag, som skal sikre, at aktiviteterne fremadrettet ikke giver underskud.

Private gymnasier: Egenbetaling (skolepenge og egendækning)

Egenbetaling

Skolepenge

Vi har gennemgået forretningsgangen og den interne kontrol vedrørende elevregistrering samt indbetaling af skolepenge, herunder tildelte fripladser. Vi har herudover stikprøvevis kontrolleret satserne for skolepenge.

I forbindelse med aflæggelse af årsrapporten har skolen regnskabsanalytisk redegjort for indtægterne til skolepenge og tildelte fripladser.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Egendækning

Vi har påset, at skolen har opgjort egendækning korrekt, jf. særlig specifikation i årsregnskabet, og at skolen opfylder krav til egendækningen.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Øvrige forhold:

Nye efterskoler og frie fagskoler: Maksimale bygningsudgifter

Vi har gennemgået, at skolens udgift pr. sengeplads for de første fem hele regnskabsår ikke overstiger det beløb, der er anført på finansloven.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Anlægsaktiver

Regnskabsområde	Regnskabsposter	Forretningsgange og interne kontroller
Anlægsaktiver	Materielle anlægsaktiver Afskrivninger	Varekøb og varekreditorer Anlægsaktiver

Registrering/ tilstedeværelse af anlægsaktiver (store skoler)

Der er i løbet af året udsendt anlægsoptællingslister til de enkelte afdelinger til bekræftelse af, at de registrerede anlægsaktiver findes og anvendes i de enkelte afdelinger.

Vi har ved den løbende revision stikprøvevis gennemgået den fysiske tilstedeværelse af væsentlige tilgange, og det har ikke givet anledning til væsentlige bemærkninger.

Der foretages månedlige afstemninger af tilgange mellem saldobalance og anlægskartotek. Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Tilgange til anlægskartotek (mindre skoler)

Vi har ved den løbende revision stikprøvevis gennemgået dokumentationen for væsentlige til- og af-gange af anlægsaktiver. Gennemgangen gav ikke anledning til væsentlige bemærkninger. Der er derudover sket godkendelse af indkøbet via den elektroniske godkendelsesprocedure.

Leaset udstyr

Derudover har vi i forbindelse med revisionen af årsregnskabet foretaget en stikprøvevis gennemgang af, at skolen har foretaget en opdeling af leaset udstyr i finansielt og operationelt udstyr, herunder at det behandles korrekt i årsregnskabet, jf. anvendt regnskabspraksis. Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Vi har stikprøvevis gennemgået skolens anlægskartotek, herunder foretaget en stikprøvevis kontrol af tilstedeværelsen. Anlægskartoteket er afstemt til skolens bogføring og regnskab. Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Likvide beholdninger, herunder elektroniske betalinger

Regnskabsområde	Regnskabsposter	Forretningsgange og interne kontroller
Likvide beholdninger	Likvide beholdninger	Afstemninger Betalingsystemer [Uanmeldt beholdningseftersyn]

Vi har foretaget uanmeldt beholdningseftersyn den [xx. måned 201x] med tilhørende afstemning til finansbogføringen og test af godkendelses- og frigivelsesprocedurer. Dette har ikke givet anledning til væsentlige bemærkninger.

Det er vores opfattelse, at der er en betryggende kontrol med skolens likvide beholdninger.

Vi har stikprøvevis gennemgået, at likvide konti løbende afstemmes til eksterne kontoudtog, samt at interne godkendelses- og attestationsprocedurer ved ind- og udbetalinger bliver overholdt. Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Vi har påset at likvide midler anbringes i overensstemmelse med bestemmelserne i lov om efterskoler og frie fagskoler/ lov om friskoler og private grundskoler mv./ lov om private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser), samt at eventuel overskudslikviditet anbringes fordelagtigt. Vi har fået oplyst, at skolen har fokus på, om der er mulighed for løbende at overføre beløb til aftalekonti for at oppebære højst mulig forrentning. I [202x] har der ikke været anvendt aftalekonti, da likviditetsbudgettet ikke umiddelbart har vist overskudslikviditet. *[Kommenter eventuelt på likviditeten over året og hvorfor det ikke har været muligt at placere overskudslikviditeten midlertidigt.]*

Vi har i forbindelse med vores revision gennemgået skolens elektroniske betalingssystemer. Vores revision har været tilrettelagt med henblik på at vurdere følgende områder:

- Den indbyggede funktionsadskillelse, herunder at der skal to personer til at godkende betalinger.
- Systemernes adgangsbegrænsning.

Vi har oplyst skolen om, at bankindeståender på mere end t.kr. 750 ikke dækkes ved bankens eventuelle konkurs. Skolen bør derfor, hvis der er bankindeståender på mere end t.kr. 750, placere den i flere forskellige banker, under hensyntagen til forrentning mv.

Vi har gennemgået skolens fuldmagtforhold, og vi har ingen væsentlige bemærkninger hertil. [Hvis der er alene fuldmagt skal revisor anbefale, at der etableres to-i-forening og revisortjeklisten skal afspejle forhold. Revisor skal også overveje, om der er behov for yderligere revisionshandling, hvis der er alene fuldmagt.]

Tilgodehavende skolepenge

Vi har kontrolleret, at der løbende bliver fulgt op på tilgodehavende skolepenge, således at eventuelt manglende betalinger bliver identificeret så hurtigt som muligt.

(Vi vil som i tidligere år anbefale, at der strammes op på den løbende opfølgning i elevadministrationerne, idet der stadig er en del ældre tilgodehavender).

[Revisor bør også i sin revision være opmærksom på, om bogholder eller nogle i skolens daglige ledelse har familiemedlemmer, som er elever på skolen. Såfremt bogholder eller skolens ledelse har familiemedlemmer, som er elever på skolen, skal revisor sikre sig, at der er indbetalt skolepenge for disse elever.]

Vi har påset, at der i 202x er indbetalt [x] kr. af de tilgodehavende skolepenge pr. 31. december 202x.

Der er pr. 31. december [202x] en hensættelse til tab på debitorer på t.kr. [x]. Skolelederen vurderer, at hensættelsen er tilstrækkelig, hvilket vi er enige i. Der er i [202x] konstateret tab på debitorer på t.kr. [xx].

Realkreditlån, banklån mv.

Vi har afstemt realkreditlån til svar på engagementsforespørgsel eller årsopgørelse fra skolens realkreditinstitut.

Vi har påset, at skolen har en nedskrevet finansiel strategi. [Der er ikke et krav om en finansiel strategi for frie skoler, men blot en anbefaling fra styrelsen. Der kan findes inspiration til en finansiel strategi fra skabelonen for det regulerede område, som kan findes på styrelsens hjemmeside.]

Skolens finansielle strategi indeholder en beskrivelse af, hvilke risici som institutionen ønsker at påtage sig i forbindelse med lånoptagelse.

Vi har gennemgået skolens lån og påset, at institutionens lånerisici er i overensstemmelse med skolens finansielle strategi.

Skolen har i forbindelse med de foretagne lånoptagelser søgt at minimere finansierings- og budgetrisikoen ved at indgå aftaler om fast rente. De underliggende finansielle kontrakter vedrørende den købte faste rente er indregnet med kontrakternes dagsværdi pr. 31. december 202X på henholdsvis egenkapital og langfristede gæld, jf. skolens banks opgørelse. Kontrakterne har en negativ dagsværdi på [x] pr. 31. december 202x.

Vi anbefaler, at bestyrelsen løbende vurderer risici knyttet til finansielle aftaler.

Eller: Vi har påset, at skolen ikke har en nedskrevet finansiel strategi. [Den finansielle strategi er ikke et krav for frie skoler]

Vi skal anbefale, at skolen udarbejder en skriftlig finansiel strategi og løbende tager stilling til de finansielle risici ved skolens låneprofil.

Anden gæld

Anden gæld består af x.

Vi har påset, at skolen løbende afregner A-skat og AM-bidrag til SKAT. *[Hvis ikke der afregnes A-skat og AM-bidrag løbende, skal revisor gøre opmærksom på dette i revisortjeklisten med en kritisk bemærkning. Hvis der i løbet af året ikke er afregnet A-skat og Am-bidrag til tiden, men beløbene er tilbagebetalt ved underskrivelse af årsrapporten skal det afkrydses som en væsentlig bemærkning.]*

Vi har påset, at der foreligger låneaftaler med X.

Skyldige indefrosne feriemidler

Den nye ferielov trådte i kraft den 1. september 2020, hvilket har en række konsekvenser for skolens daglige administration og regnskabsafklæggelse samt skolens overordnede økonomi.

Skolen har i 2021 indbetalt alle skyldige indefrosne feriemidler inkl. tilhørende rente.

Eller

Skolen har opgjort de skyldige indefrosne feriemidler pr. 31. december 2021 under henholdsvis kort- og langfristede gældsforpligtelser, da skolen udelukkende forventer at afregne de forfaldne skyldige indefrosne feriemidler i 2022

Skolen har i 2021 indbetalt de forfaldne skyldige indefrosne feriemidler.

Opbevaring af bogføringsmateriale

Vi har fået oplyst og stikprøvevis påset, at skolen ikke har ændret de etablerede forretningsgange, der sikrer, at bogføringsmateriale opbevares og arkiveres i overensstemmelse med reglerne i bogføringsloven.

Registrering af reelle ejere

Vi har påset, at oplysninger om reelle ejere hos Erhvervsstyrelsen stemmer overens med den nuværende bestyrelse.

Eller: Vi har konstateret, at oplysninger om reelle ejere hos erhvervsstyrelsen ikke stemmer overens med den nuværende bestyrelse. Vi anbefaler, at bestyrelsen hurtigst muligt får ændret registreringen hos Erhvervsstyrelsen, således at oplysningerne stemmer overens med den siddende bestyrelse. [Hvis der er tale om en privatejet skole, skal skolen henvende sig til styrelsen, og styrelsen vil tage stilling til, om skolen skal oplyse de reelle ejere.]

Undervisningsmiljø

I henhold til Lov nr. 316 af 5. april 2017 om elevers og studerendes undervisningsmiljø er det en betingelse for modtagelse af tilskud, at skolen foretager en vurdering af undervisningsmiljøet, der minimum skal revurderes hvert 3. år.

Ledelsen har i 20xx gennemført en undervisningsmiljøvurdering.

Eller

Ledelsen har ikke inden for de seneste tre år gennemført en vurdering af undervisningsmiljøet. Ledelsen vil i det kommende regnskabsår gennemføre en vurdering af undervisningsmiljøet.

[Hvis vurderingen af undervisningsmiljøet viser, at der er problemer med undervisningsmiljøet bør dette fremhæves i dette afsnit, samt hvilke tiltag ledelsen har taget for at forbedre undervisningsmiljøet.]

Evalueringsplan [Gælder kun efterskoler og frie fagskoler]

Vi har tillige påset, hvorvidt bestyrelsen i henhold til lov om efterskoler og frie fagskoler § 17 har tilrettelagt en plan for skolens evaluering af dens virksomhed i forhold til værdigrundlaget.

Vi har konstateret, at skolen har iværksat arbejdet omkring selvevalueringen for 202x. Selvevalueringen vil ifølge ledelsen blive gjort tilgængelig på hjemmesiden, når den er endelig.

Whistleblower ordning

Whistleblowerloven træder i kraft den 17. december 2021.

*Skoler, der er omfattet af nedenstående love, skal **senest den 17. december 2021** etablere den interne whistleblower-ordning, hvis skolen har 250 eller flere ansatte. Hvis skolen har mellem 50-249 ansatte skal skolen etablere ordningen **senest den 17. december 2023**.*

- *Lov om private institutioner for gymnasiale uddannelser*
- *Lov om efterskoler og frie fagskoler*
- *Lov om friskoler og private grundskoler m.v.*

Skolen har mere end 250 ansatte, og er derfor omfattet af den nye whistleblowerordning fra den 17. december 2021.

Revisor har påset, at skolen overholder kravet om den interne whistleblowerordning.

Eller

Skolen har mellem 50-249 ansatte, og er derfor først omfattet af reglerne om en intern whistleblowerordning pr. 17. december 2023.

Eller

Skolen har under 50 ansatte og er derfor ikke omfattet af reglerne om en intern whistleblowerordning.

3. Juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision

Vi har som led i revisionsopgaven gennemført juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i overensstemmelse med retningslinjerne i Standarderne for Offentlig Revision, herunder særligt henholdsvis SOR 6 (version 2.0) og SOR 7 (version 2.0). Den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen er udført under hensyntagen til de plantemaer uden for rotation, som Børne- og Undervisningsministeriet har fastlagt.

Vi har endvidere fastlagt de plantemaer og udvalgt de konkrete emner for hvert plantema i løbet af opgaveperioden, som vi har anset relevante for opgaven.

3.1 Juridisk – kritisk revision

3.1.1 Juridisk-kritisk revision, generelt

Vi har i forbindelse med den finansielle revision ikke konstateret indikationer på væsentlige regelbrud.

3.1.2 Planlægning af juridisk-kritisk revision

Børne- og Undervisningsministeriet har udvalgt følgende plantemaer som er uden for rotation:

- Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner
- Gennemførsel af salg
- Gennemførsel af indkøb [Kun fast emne for 2021]
- Uafhængighed

[Det skal fremgår, hvilke plantemaer, som er revideret de seneste 4 år]

3.1.3 Løn og ansættelsesmæssige dispositioner *[punkt 9 i revisortjeklisten]*

Revisionen af løn er opdelt i følgende:

- Lønstamdata (personalesager)
- Lønudbetalinger
- Arbejdstid

Vi har gennemgået forretningsgangene og de dertil knyttede interne kontroller i lønningsbogholderiet og har følgende kommentarer:

Det er ikke muligt at opnå fuld systemmæssig funktionsadskillelse ved lønudbetalinger. Som kompenserende kontrol attesterer skolens leder/forstander/rektor lønudbetalingerne.

Lønstamdata (personalesager)

Revisionen har blandt andet omfattet:

- Opfølgning på forretningsgange i forhold til lønstamdata.
- Gennemgang af et udsnit af personalegrupper, herunder stikprøvevis gennemgang af dokumentation for uddannelse og tidligere beskæftigelse, anciennitetsdato mv.
- Gennemgang af variable ydelser, herunder resultatløn/engangsvederlag for særlig indsats.
- Gennemgang af intervallønsaftaler og aftalte tillæg til øvrige ledere.
- *Frie grundskoler:* Gennemgang af om undervisningstillæg er i overensstemmelse med planlagt arbejdstid.

Vi har foretaget en stikprøvevis kontrol af, om stamdata registreres og dokumenteres korrekt i skolens lønsystem i forhold til de oplysninger, der foreligger om den enkelte ansatte.

Vi har stikprøvevis gennemgået variable ydelser, herunder resultatløn og engangsvederlag for særlig indsats. Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger, og vi har konstateret, at det udbetales i overensstemmelse med reglerne. Bestyrelsen har godkendt udbetaling af resultatløn og/eller engangsvederlag for særlig indsats til skolens leder /forstander i overensstemmelse med reglerne. Derudover er der af skolens leder/forstander taget stilling til udbetaling af engangsvederlag for særlig indsats til øvrige ledere i overensstemmelse med reglerne.

Efterskoler: Vi har stikprøvevis gennemgået intervallønsaftaler og aftaler om tillæg til øvrige ledere.

Frie grundskoler: Vi har stikprøvevis gennemgået intervallønsaftaler og aftalte tillæg til øvrige ledere, samt sammenholdt om undervisningstillæg er i overensstemmelse med planlagt arbejdstid.

Herudover har vi gennemgået, om uansøgte afskedigelser er sket i overensstemmelse med gældende regler og aftaler.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Løndbetalinger

Revisionen har blandt andet omfattet kontrol af, at:

- Der er dokumentation i personalemappen for indplacering og anciennitet i overensstemmelse med udfærdiget ansættelsesbrev
- Der er dokumentation i personalemappen eller indgåede lokalaftaler for udbetaling af personlige tillæg
- Der foretages korrekt pensionsberegning
- Nettolønnen er beregnet korrekt

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Arbejdstid

Revisionen har omfattet principperne for administration af lærernes arbejdstid, herunder om den samlede arbejdstid og eventuel over-/merarbejde er opgjort efter gældende regler.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger

Det forventes, at revisor stikprøvevis kontrollerer medarbejdere, som har fået godgjort store mængder af over-/merarbejde i form af afspadsering og kontant godtgørelse.

Ansatte på sociale klausuler

I henhold til bekendtgørelse om sociale klausuler som betingelse for modtagelse af statstilskud på selv-vejende uddannelsesinstitutioner under Undervisningsministeriet og Uddannelses og Forskningsministeriet er det et krav, at skolen har en handleplan for, hvordan skolen vil opnå, at 3,5 % af skolens ansatte er ansat på sociale vilkår.

Vi har påset, at skolen har en handleplan i forhold til at opnå, at 3,5 % af skolens ansatte er ansat på sociale vilkår.

Skattefri rejse – og kørselsgodtgørelser

Vi har stikprøvevis kontrolleret, hvorvidt der sker korrekt udbetaling af skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelser, herunder at udbetalingsbilaget opfylder de krav, som stilles af SKAT som betingelse for at betragte udbetalingen som skattefri.

Vi har ligeledes kontrolleret, at der for personer, der modtager høj kørselssats, foreligger en godkendt kørselsbemyndigelse.

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

Derudover kan følgende emner være relevante at omtale:

- Afregning af feriepenge til fratrådte medarbejdere

- Udbetaling af merarbejde
- Vederlag til bestyrelsen
- Midlertidige tillæg
- Fratrædelsesgodtgørelse
- Personalegoder – herunder sundhedsforsikring/sundhedsordning

Resultatløn [skal kun medtages, hvis skolen anvender resultatløn]

Det er kontrolleret og vurderet, om:

- Udformningen af resultatlønskontrakten er i overensstemmelse med de af Børne- og Undervisningsministeriets udarbejdede retningslinjer af 17. september 2019
- Udmøntningen af resultatløn er i overensstemmelse med bestyrelsens vurdering af kontraktens målopfyldelse. Denne vurdering skal foreligge skriftligt.
- Resultatlønnen udbetales bagudrettet efter periodens udløb.

Revisionen har ikke givet anledning til nogen bemærkninger.

3.1.4 Gennemførelse af salg (juridisk-kritisk revision) – Kun efterskoler og frie fagskoler [punkt 10 i revisortjeklisten]

Eksempel 1

KUN efterskoler og frie fagskoler: Aktiviteter uden for loven

Vi har gennemgået forretningsgangen og den interne kontrol, herunder at skolen har registreret aktiviteterne særskilt og har aflagt særskilt regnskab, jf. særlig specifikation i årsregnskabet.

[indsæt kort opstilling af, hvilke aktiviteter skolen har uden for loven. Revisor skal stikprøvevis i sin revision også vurdere om aktiviteterne er i naturlig forlængelse af skolens ordinære aktivitet og om pris er på markedsmæssige vilkår.]

Gennemgangen har ikke givet anledning til bemærkninger.

3.1.5 Gennemførelse af indkøb [punkt 11 i revisortjeklisten]

Vi har i forbindelse med vores juridisk-kritiske revision gennemgået nedenstående konti for, at undersøge, om institutionen har afholdt omkostninger, der er uden for skolens formål eller ikke har været sparsommelige *[nedenstående er alene eksempler – revisor bør udvælge de omkostningskonti, der er størst risiko ved]:*

- Køb af tjenesteydelser
- Køb af uddannelsesmateriale
- Køb af konsulentytelser
- Køb af it-software og hardware
- Vedligeholdelsesomkostninger
- Kurser
- Repræsentation
- Rejseomkostninger/ tjenesterejser/ studieture

- *Gaver*

Derudover har vi kontrolleret, om udvalgte bilag overholder oplysningskrav i forhold til formål og angivelse af deltagere.

[Bemærk, at Rigsrevisionen(RR) arbejder med en bred stikprøve og en kritisk stikprøve. En bred stikprøve omfatter, at man skal se på, om transaktionerne på de enkelte konti er ensartet eller uensartet. Jo, mere uens populationen er jo flere stikprøver skal der tages i en bred stikprøve. Stikprøve størrelsen afhænger af skolens størrelse. Det er op til revisors professionelle dømmekraft at udtage en passende stikprøve.

Den kritiske stikprøve skal tage udgangspunkt i, hvor der er størst risiko for regelbrud med økonomisk påvirkning. Hvis der i den kritiske stikprøve findes bare én fejl skal stikprøven udvides (RR fordobler stikprøven – revisor må bruge sin professionelle dømmekraft til, at vurdere, hvor meget stikprøven bør udvides). I den nye stikprøve skal man fokusere på, om der findes flere af samme regelbrud. Revisor kan stoppe med yderligere stikprøver, når revisor er overbevist om, at det fundne regelbrud er af usystematisk karakter og ikke har væsentlig økonomisk påvirkning. (se evt. RRs vejledning for revisionen af gennemførsel af indkøb, som findes på RRs hjemmeside):] <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/saadan-reviderer-vi-statsregnskabet/juridisk-kritisk-revision>

3.1.6 Uafhængighed [punkt 12 i revisortjeklisten]

Eksempel 1

Vi er ikke i forbindelse med vores revision blevet bekendt med forhold eller økonomiske transaktioner, som efter vores vurdering giver anledning til at betvivle skolens uafhængighed.

Vi har i forbindelse med vores revision påset, at skolen ikke har modtaget anonyme donationer Vi har endvidere påset, at skolen ikke har modtaget udenlandske donationer fra lande uden for EU og EØS.

Vi har endvidere påset, at skolen har udarbejdet skriftlige redegørelse i forhold til at kortlægge påvirkningsrisiko ved modtagelsen af donationer over 20.000 kr. eksklusive moms.

Eksempel 2

I forbindelse med vores revision har vi konstateret, at skolen har fået nedsat sin husleje med X kr., samt at skolen har modtaget kontante donationer fra udlejer. På denne baggrund er det vores vurdering, at der kan være tvivl om skolens uafhængighed.

Eksempel 3

Vi er i forbindelse med vores revision af skolens modtagne donationer i regnskabsåret ikke blevet bekendt med, at der til de donationer, som har været omfattet af vores revision, har været knyttet modydelse fra donator.

3.1.7 Konklusion på den juridisk-kritiske revision

Vi har ved vores revision ikke konstateret forhold, der giver os anledning til at formode, at der har været væsentlige regelbrud, og at skolen i sit virke ikke er uafhængig, og

Eller

Vi har ved vores revision konstateret følgende regelbrud:

- XX

3.2 Forvaltningsrevision

3.2.1 Forvaltningsrevision, generelt

Vi har i forbindelse med den finansielle revision ikke konstateret indikationer på væsentlige forvaltningsmangler.

3.2.2 Planlægning af forvaltningsrevision

Børne- og Undervisningsministeriet har udvalgt følgende plantemaer som er uden for rotation:

- Aktivitet – og ressourcestyring

Vi har valgt at udskyde revisionen af mål og resultatstyring, styring af offentligt indkøb og budgettering af flerårige investeringsprojekter, da der ikke har været nogle større indkøb eller byggeprojekter.

Eller

Vi har valgt, at revidere styring af offentlige indkøb, da skolen i årets løb har foretaget større indkøb.

[Det skal fremgå, hvilke plantemaer, som er revideret de seneste 4 år]

3.2.3 Aktivitets- og resursestyring [punkt 13 i revisortjeklisten]

Vurderingen af aktivitets- og resursestyringen som led i forvaltningsrevisionen kan sammenfattes til at være en undersøgelse af, om skolens aktivitets- og resursestyring er rettet mod at sikre en sparsommelig, produktiv og effektiv anvendelse af resurserne, og om det er muligt at følge op på dette.

Vurderingen af aktivitets- og resursestyringen omfatter bl.a. undersøgelser af, om skolen løbende følger op på drifts- og likviditetsbudgetter med henblik på at kunne prioritere mellem aktiviteterne og sikre tilpasningsmuligheder ved ændringer i behovet, og om ledelsen løbende måler produktivitetsudviklingen eller gennemfører analyser af, om resurserne står mål med produktionens omfang.

Skolen arbejder med en budgetmodel, der går fire år ud i fremtiden. Budgettet er opbygget med en detaljeringsgrad, som skaber et godt grundlag for en efterfølgende budgetopfølgning. Budgettet er indarbejdet i skolens regnskabssystem, således at der løbende kan foretages sammenligning mellem budgettede og realiserede bevægelser.

Ledelsen foretager løbende opfølgning på, om de vedtagne budgetter opfyldes, og der bliver løbende foretaget en tæt økonomiopfølgning, herunder har bestyrelsen som et fast punkt på bestyrelsesmøderne gennemgang af den økonomiske udvikling og situation.

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

Produktivitet kan vurderes på følgende områder:

- Nøgletal
- Analyser over tid eller [eventuelt benchmark med andre sammenlignelige skoler]

Eksempel 1

I årsrapportens ledelsesberetning er der en række nøgletal, som viser udviklingen i skolens produktivitet. Nøgletal baseres på registreringer i skolens regnskabs- eller elevadministrative systemer. Ved benchmark med andre skoler baseres oplysninger på skolernes årsrapporter, som er indberettet til Børne- og Undervisningsministeriets regnskabsportal. Skoler, der sammenlignes med, udvælges ud fra kriterierne: skoletype, antal årselever, elevgrundlag i nærområdet mv.

[Der indsættes en tabel over de udvalgte nøgletal]

Sammenligning af skolens nøgletal over en årrække viser, at skolen stort set har formået at tilpasse omkostningerne til elevtal. De regnskabsmæssige nøgletal viser en fornuftig udvikling, men der skal løbende være fokus på tilpasning af omkostninger til især faldende elevtal og dermed indtægterne.

Eksempel 2

Vi har udarbejdet en tidsserieanalyse fra 201x til 202x. Skolens produktivitet målt på omkostninger pr. årselev og årselever pr. årsværk sammenlignet med tidligere år har udviklet sig således:

[Der indsættes en tabel over de udvalgte omkostningstyper]

OBS – kan også være sammenligning med andre institutioner.

I ovennævnte sammenligning skal det bemærkes, at der er tale om løbende priser, men det er vurderet rimeligt at sammenligne, idet løn- og prisudviklingen har været meget begrænset i perioden.

Som det fremgår, er skolens samlede omkostninger i løbende priser pr. årselev steget x,x% fra 202x til 202x. Det dækker primært over stigende omkostninger til bygningsdrift pr. årselev som følge af flere og større vedligeholdelsesprojekter end sidste år, mens omkostninger til ledelse og administration generelt set har været faldende over perioden, omkostninger til undervisningens gennemførelse har derimod været stigende.

Der er en positiv udvikling i nøgletallet årselever pr. årsværk, som stiger med ca. x,x fra 201x til 202x. Det er vores vurdering, at dette samlet set indikerer en stabil udvikling i produktiviteten. Det er vores vurdering, at ledelsen har en produktiv tilgang til styringen af skolen, ligesom der arbejdes konstruktivt med en fremadrettet optimering af indtægter og omkostninger.

Det er på baggrund heraf vores vurdering, at skolen i regnskabsåret har haft en tilfredsstillende aktivitets- og ressourcestyring, der understøtter en sparsommelig, produktiv og effektiv anvendelse af ressourcerne.

Budget for det kommende regnskabsår

Vi har fået forelagt det af bestyrelsen godkendte budget for [202x]. Skolen har en god økonomistyring, hvor væsentlige budgetafvigelser løbende gennemgås på bestyrelsesmøderne. Skolen er generelt god til at styre efter skolens budget og de rammer, der fremgår af skolens budget.

Eller: Vedrørende skolens økonomistyring skal vi bemærke, at(manglende budgetopfølgning el.lign.)

Resultatbudgettet udviser et overskud på t.kr. [x] på baggrund af en aktivitet på [x] årselever samt [x] SFO-børn/kostelever.

Der er som tidligere år en god søgning til skolen, og de fleste klasser er fyldt op.

Eller: Skolen har haft et faldende elevtal, og skolen forventer, at elevtallet vil være på [X] den kommende år.

Skolen har udarbejdet et månedsopdelt likviditetsbudget, som viser en positiv likviditet henover året, men der er store udsving i likviditetsniveauet afhængig af forfald af indtægter/tilskud og omkostninger.

Eller: Skolen har udarbejdet et månedsopdelt likviditetsbudget og kan henover året være negativt, da der er store udsving i likviditetsniveauet afhængig af forfald af indtægter/tilskud og omkostninger.

Det er vores vurdering, at skolen har en tilstrækkelig likviditet, som kan modstå månedlige negative likviditetsudsving.

Eller: Det er vores vurdering, at skolen enkelte måneder vil have en negativ likviditet, som skal finansieres via en kassekredit eller lign.

Vi har ikke gennemgået budgettet yderligere.

OBS – ved en skole som er økonomisk udfordret er det vigtigt med en detaljeret beskrivelse af skolens budget.

Det finansielle beredskab

Skolen har i henhold til pengestrømsopgørelsen for [202x] forøget/formindsket det likvide beredskab med t.kr. [xx]. Likvide beholdninger udgør t.kr. [xx] pr. 31. december [202x]. Skolen har en kassekredit med en trækingsmulighed på t.kr. [xx]. Heraf var der anvendt t.kr. [xx] pr. 31/12 [202x]. Skolen har derfor en samlet likviditet til rådighed på t.kr. [xx] pr. 31/12 [202x]. Likviditetsbeholdningen hen over året forventes af ledelsen at kunne imødegå driftens likviditetsbehov som budgetteret for [202x].

Det er vores opfattelse, at udviklingen i skolens likviditet er rimelig og muliggør finansiering af vedligeholdelsesomkostninger via egen indtjening fra driftsaktiviteterne over en årrække. Større gennemgribende renoveringer/forbedringer af ejendommen vil dog naturligt skulle finansieres ved yderligere låneoptagelse.

Skolens likviditetsgrad, beregnet som forholdet mellem omsætningsaktiverne og den kortfristede gæld samt forud modtagne indtægter, kan for 202x opgøres til x%. I 202x var samme likviditetsgrad x%. Skolens likviditetsgrad er tilfredsstillende.

Eller: Skolens likviditetsgrad er principielt ikke tilfredsstillende men skyldes xxx.

3.2.4 Mål- og resultatstyring forvaltningsrevision) [punkt 14 i revisortjeklisten]

Se forslag til tekst under punkt 3.3.1

3.2.5 Styring af offentligt indkøb [punkt 15 i revisortjeklisten]

Se forslag til tekst under punkt 3.3.2

3.2.6 Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter [punkt 16 i revisortjeklisten]

Se forslag til tekst under punkt 3.3.3

3.2.7 Konklusion på forvaltningsrevision

Vi har ved vores revision af skolens forvaltning ikke konstateret nogen forvaltningsmæssige uregelmæssigheder.

Eller

Vi har ved vores revision konstateret følgende forvaltningsmæssige uregelmæssigheder :

- XX

3.3 Rotationsemner (overskrift skal ikke anvendes)

3.3.1 Mål- og resultatstyring forvaltningsrevision) [punkt 14 i revisortjeklisten]

Vurderingen af mål- og resultatstyring omfatter blandt andet undersøgelser af, om skolen har målrettet sine incitamentsprogrammer til at opnå de ønskede resultater i forhold til skolens formål.

Skolens mål

Revisor skal foretage en vurdering af om skolens mål er operationelle og med til at fremme skolens formål.

Skolen har opstillende følgende mål:

- Xxx
- Xxx
- Xxx

Det er vores vurdering, at målene er operationelle og i overensstemmelse med skolens formål.

Ved begrebet effektivitet forstås dels graden af målopfyldelse og dels et mål for skolens evne til med de anvendte ressourcer at nå et resultat, der opfylder de opstillede målsætninger. Vurderingen af effektiviteten omfatter bl.a. undersøgelser af,

- Om skolen har en veldefineret strategiplan
- Om skolen har etableret måleinstrumenter (nøgletal, brugerundersøgelser m.v.)
- Om skolens faktiske virksomhed er i overensstemmelse med skolens strategiske målsætning
- Om skolen har nået sine strategiske mål – herunder kvalitative – set i forhold til de anvendte resurser
- Om skolen foretager interne kvalitetskontroller
- Om skolens ledelse har foretaget undersøgelser, der kan belyse effektiviteten

Eksempel

Skolens politikker og overordnet strategier

Skolens ledelse har besluttet en række politikker og overordnede strategier samt indsatsområder, som beskriver skolens overordnede mål og hvordan mål efterleves, jf. skolens hjemmeside, årsrapporten samt diverse interne skrivelser og vejledninger.

Skolens tilsynsførende har afgivet en tilsynsrapport for [202x], som er offentliggjort på skolens hjemmeside den [xx. måned 202x]. Tilsynsrapporten indeholder ingen væsentlige bemærkninger og konkluderer positivt vedrørende skolens undervisning.

Vi har påset, at skolen har udarbejdet en undervisningsmiljøvurdering, jf. lov om elevers og studerendes undervisningsmiljø. Skolen gennemførte undervisningsmiljøvurderinger i [202x], hvor resultatet er lagt på skolens hjemmeside, og viser en generel tilfredshed blandt eleverne.

Vi har ikke foretaget yderligere undersøgelser af skolens effektivitet, men finder efter det oplyste og vores revision, at skolens ledelse har den fornødne fokus på målopfyldelse.

3.3.2 Styring af offentlige indkøb (forvaltningsrevision) *[punkt 15 i revisortjeklisten]*

Styring af offentlig indkøb- Eksempel 1

[Der skal i revisionen ses på de systemer og processer, som har størst betydning for, at indkøb er sparsommelige.]

Følgende handlinger bør foretages (se evt. RRs vejledning for revisionen af styring af offentlig indkøb, som findes på RRs hjemmeside): <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/saadan-reviderer-vi-statsregnskabet/forvaltningsrevision>

1: Har institutionen klare rammer, der understøtter sparsommelige indkøb. Fx kan der ses på, om indkøb følger den fastlagte indkøbspolitik og indkøbsproces i henhold til institutionens regnskabsinstruks.

2: Har institutionen styret indkøb med henblik på at sikre, at indkøb foretages sparsommeligt. Fx kan der ses på, om institutionen har afdækket sit indkøbsbehov på tværs af alle uddannelsesafdelinger eller om der købes ind pr. afdeling. Indhentes der løbende flere tilbud i forhold til at opnå den bedste pris. Bruger institutionen samme leverandører eller skiftes der løbende leverandører. Handles der med leverandører, som ledelsen (daglig leder og bestyrelsen) har en nær relation til.]

Vi har i forbindelse med vores forvaltningsrevision gennemgået skolens indkøb på x-området.

Vi har gennemgået, om indkøbene har den nødvendige bevilling og er i overensstemmelse med gældende indkøbsaftaler.

Vurderingen af offentlige indkøb omfatter blandt andet undersøgelser af, om skolens dispositioner er i overensstemmelse med de almindelige normer for, hvad der under hensyntagen til skolens art og størrelse kræves af en hensigtsmæssig og sparsommelig forvaltning af offentlige midler, herunder hvorvidt varer og tjenesteydelser er erhvervet på en økonomisk måde under hensyn til pris, kvalitet og kvantitet samt de af bestyrelsen udstukne retningslinjer.

Sparsommelighed er et udtryk for en vurdering af, at der er opnået mest muligt for pengene ved forvaltning af de tildelte midler. Skolens ledelse har oplyst, at man i forbindelse med den daglige drift og ved enkeltstående særlige aktiviteter agerer sparsommeligt og udviser skyldige økonomiske hensyn.

Vi har forespurgt ledelsen om skolens forretningsgange med hensyn til beslutning og godkendelse af større investeringer. Vi har fået oplyst, at proceduren i henhold til skolens skriftlige indkøbspolitik er, at skolens daglige ledelse i forbindelse med større indkøb og investeringer indhenter tilbud fra flere mulige leverandører eller går i udbud, når de vedtagne grænser nås, inden et projekt vedtages og iværksættes. Vi har fået oplyst, at denne procedure har været fulgt ved alle større investeringer og indgåelse af kontrakter i regnskabsåret, herunder har der også været gennemført udbud vedrørende en række andre mindre projekter. Vi har indhentet, gennemgået og vurderet skolens indkøbspolitik samt stikprøvevis testet udvalgte væsentlige indkøb i regnskabsåret, og det er vores vurdering, at vores gennemgang og test viser, at indkøbspolitikken og de konkret testede indkøb understøtter, at skolen foretager sine indkøb bedst, billigst og i overensstemmelse med gældende regler ("sparsommelige indkøb").

Vi har desuden fået oplyst, at skolen anvender SKI-aftaler og Finansministeriets rammeaftaler mv. i videst muligt omfang og har indgået rammeaftaler med udvalgte SKI-leverandører. Skolens ledelse arbejder hen imod, at alle indkøb foregår på etablerede aftaler (offentlige eller egne aftaler) med henblik på at sikre sparsommelighed ved indkøb af varer og tjenesteydelser. Vi har desuden fået oplyst, at skolens daglige ledelse løbende foretager en vurdering af alle indkøb, herunder kvalitet og pris. Det er således vores opfattelse, at mulige rabatmuligheder udnyttes. Vi har i forbindelse med gennemgangen af indkøbspolitikken og test af konkrete indkøb fået bekræftet, at ledelsens udsagn er korrekte. Det er vores samlede vurdering, at skolen har tilrettelagt et styringsgrundlag på indkøbsområdet, der kan sikre og dokumentere, at skolen foretager sine indkøb bedst, billigst og i overensstemmelse med

gældende regler ("sparsommelige indkøb"). Den samlede konklusion er baseret på, at skolen har etableret et grundlag for styring på indkøbsområdet, der kan understøtte sparsommelige indkøb, og skolen gennemfører sine indkøb i overensstemmelse med det gældende styringsgrundlag.

Det er på denne baggrund vores opfattelse, at forbruget af skolens midler sker på et forsvarligt grundlag, og at skolens ledelse optræder sparsommeligt.

Skolen har løbende fokus på, at indkøb af varer og tjenesteydelser foregår så sparsommeligt som muligt.

Styring af offentlig indkøb- Eksempel 2

Vi har forespurgt, om der i 202x har været gennemført udbud af skolens leverancer og tjenesteydelser samt ombygninger. Det er oplyst, at det er skolens politik, at der indhentes alternative tilbud ved væsentlige anlægsinvesteringer, ombygninger samt reparation og vedligeholdelsesarbejder, ligesom det løbende vurderes, om dele af entrepriser kan forhandles af skolen direkte hos leverandører frem for via entreprenør. Derudover anvendes SKI-aftaler på en række områder, hvor det vurderes fordelagtigt. Vi har ikke konstateret forhold, der giver anledning til bemærkninger omkring skolens gennemførelse af indkøb og skolens styring af offentlige indkøb.

3.3.3 Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter (forvaltningsrevision) [punkt 16 i revisor-tjeklisten]

[Hvis der ikke har været flerårige investeringsprojekter i den fem årige periode angives dette det femte år.]

Skolen har en budgetlægning af flerårige investeringsprojekter, der sikrer, at der er et dækkende grundbudget ved projektets begyndelse, og at der kan følges detaljeret op på budgettet

[Følgende handlinger bør foretages (se evt. RRs vejledning for revisionen af budgetstyring af flerårige investeringsprojekter, som findes på RRs hjemmeside): <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/saadan-reviderer-vi-statsregnskabet/forvaltningsrevision>

- *Det undersøges om budgettet omfatter hele projektperioden.*
- *Det undersøges om budgettet er realistisk. Er der i det indhentet tilbud taget højde for alle faser i projektet, og er der lagt en buffer ind til uforudsete omkostninger.*
- *Er budgettet godkendt af institutionens bestyrelse.]*

Skolen har en budgetopfølgning på flerårige investeringsprojekter, der sikrer pålidelig løbende information om projektet i forhold til de budgetmæssige ramme.

[Følgende handlinger bør foretages (se evt. RRs vejledning for revisionen af budgetstyring af flerårige investeringsprojekter, som findes på RRs hjemmeside): <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/saadan-reviderer-vi-statsregnskabet/forvaltningsrevision>

- *Har skolen fastlagt, hvilke poster i budgettet er mest risikofyldte og kræver en særlig bevågenhed.*

- *Hvor ofte foretages der budgetopfølgning på budgettet.*
- *Har skolen præciseret projektets tolerancer, dvs. størrelsen på projektafgivelser, der skal resultere i eskalering til et specifikt ledelsesniveau.*
- *Giver budgetopfølgning et dækkende overblik over forbrug og fremdrift i forhold til budgettet.*
- *Sikrer budgetopfølgning rettidig rapportering til ledelsen om forbrug i forhold til budgettet.*
- *Behandles budgetafvigelser på rette ledelsesniveau.]*

Det er vores vurdering, at skolen har en god og detaljeret budgetstyringen af byggeprojektet.

Eller

Det er vores vurdering, at skolen ikke har haft en tilstrækkelig budgetstyring, og budgetafvigelserne ikke er blevet håndteret af rette ledelsesniveau i rette tid.

Oplysning om revisors påtegning på årsregnskabet

Af-kryds	Revisors påtegning
☐	Uden modificeret konklusion, væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, fremhævelser af forhold vedrørende regnskabet eller revisionen eller andre rapporteringsforpligtelser
☐	Afkræftende konklusion
☐	Konklusion med forbehold om fortsat drift (going concern)
☐	Konklusion med forbehold om øvrige forhold
☐	Konklusion med forbehold vedrørende ikke reviderede budgettal
☐	Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift
☐	Fremhævelser af forhold vedrørende regnskabet
☐	Fremhævelser af forhold vedrørende revisionen
☐	Andre rapporteringsforpligtelser
☐	Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision (skal kun afkrydses, såfremt der er bemærkninger)

Revisortjeklisten

Forord til Revisortjekliste

Revisortjeklisten udarbejdes til brug for styrelsens gennemgang af årsrapporter for de frie skoler. Styrelsen anvender desuden tjeklisten i forbindelse med planlægningen af tilsyn samt til statistiske formål.

Tjeklisten udfyldes af skolens revisor i tilknytning til revisionen af årsregnskabet. Tjeklisten er en del af revisionsprotokollatet til årsregnskabet. Revisionsprotokollatets sider skal nummereres fortløbende. Skolens bestyrelse er ansvarlig for, at skolen foretager elektronisk indberetning til styrelsen af revisors besvarelse af revisortjeklisten efter retningslinjer fastsat af styrelsen.

Besvarelsen af tjeklistens enkelte spørgsmål kan være baseret på stikprøvevise undersøgelser vedrørende de pågældende forhold, gennemgange af forretningsgange eller af mere overordnede vurderinger af forholdene. Revisionen udføres ikke med henblik på at afgive særskilte konklusioner om enkeltstående forhold i regnskabsaflæggelsen eller om forvaltningen, ligesom revisionen ikke udføres med særlig henblik på besvarelse af tjeklisten.

Revisors besvarelse af tjeklisten kan ikke træde i stedet for modifikation eller fremhævelse af forhold i revisionspåtegningen eller revisors omtale i revisionsprotokollat af den udførte revision og konklusion vedrørende risikoområderne, jf. § 20 i lov nr. 1287 af 20. november 2018 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) og ministeriets bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved frie skoler.

Vejledning til udfyldning af afkrydsningskolonnerne

I kolonnen "Afsnit i protokollat" anføres nummeret på afsnittet i revisionsprotokollatet. Det er vigtigt at afgive præcise henvisninger af afsnit i revisionsprotokollatet. En præcis henvisning kunne for eksempel være afsnit 5.2.1. Ved hvert afsnit skal der foretages en **afkrydsning** enten i kolonnen: "Kritiske bemærkninger", "Væsentlige bemærkninger", "Ingen kritiske/væsentlige bemærkninger", eller "Udskudt til næste år" eller "Ikke relevant".

Styrelsen definerer kritiske bemærkninger som forhold, hvor lovgivningen eller bemyndigelsen er overtrådt. Derudover skal forhold også angives som kritiske, hvis det vurderes at forholdene er kritiske i forhold til skolens fortsatte drift. Det kunne f.eks. være en utilstrækkelig økonomiopfølgning, manglende afregning af A-skat og AM-bidrag. Såfremt revisor har påset, at forholdet i løbet af regnskabsåret er bragt i orden, og revisor har anført dette i revisionsprotokollatet, skal revisor ikke angive det som en kritisk bemærkning.

Styrelsen definerer væsentlige bemærkninger som forhold, som bestyrelsen skal agere på, men som ikke er en overtrædelse af lovgivningen eller bemyndigelsen. Det kunne f.eks. være utilstrækkelige fuldmagtsforhold, store tilgodehavende skolepenge (såfremt det tilgodehavende er så stort at det har væsentlig betydning for skolens likviditet, bør det være en kritisk bemærkning). Såfremt skolen i løbet af året ikke har betalt sin A-skat og AM-bidrag til tiden, men ved regnskabet afslutning har betalt den skyldige A-skat og Am-bidrag skal dette fremgå som en væsentlig bemærkning.

Styrelsen gør opmærksom på, at i henhold til Standarderne for Offentlig revision nr. 6 og 7 er det muligt at foretage rotation over en 5-årig periode på de enkelte emner for juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Styrelsen har imidlertid defineret ***væsentlige juridisk-kritiske og/eller forvaltningsmæssige emner, som skal revideres hvert år (der må ikke foretages rotation på revisionen af disse emner).***

Punkt	Revisortjekliste	Af- snit i proto- kol- lat	Kritiske bemærk- ninger	Væsentlige be- mærkninger	Ingen kriti- ske/væsentlige bemærkninger	Ud- skudt, jf. revi- sions- plan- lægning	Ikke rele- vant
	<i>Har revisionen givet anledning til kritiske bemærkninger eller væsentlige bemærkninger vedrørende:</i>						
	Overordnede kommentarer og risikofaktorer						
1.	Opfølgning på bemærkninger og anbefalinger fra sidste års revisionsprotokollat	x.x					
2.	Forhold af væsentlig betydning for vurdering af årsregnskabet og/eller forvaltningen	x.x					
3.	Tilsynssager hos offentlige myndigheder	x.x					
	Finansiell revision						
4.	Forretningsgange og interne kontroller, dispositioner, registreringer og regnskabsaflæggelse	x.x					
5.	Den generelle it-sikkerhed på det administrative område	x.x					
6.	Statstilskud	x.x					
7.	Løn	x.x					
8.	Andre væsentlige områder	x.x					
	Juridisk-kritisk revision						
9.	Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner	x.x					
10.	Gennemførelse af salg	x.x					
11.	Gennemførelse af indkøb	x.x					
12.	Uafhængighed	x.x					
	Forvaltningsrevision						
13.	Aktivitets- og resursestyring	x.x					
14.	Mål- og resultatstyring						
15.	Styring af offentligt indkøb	x.x					
16.	Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter	x.x					

Bilag med andre eksempler

Bilag A

1.1 Opfølgning på bemærkninger og anbefalinger fra sidste års revisionsprotokollat

Eksempel 1

Gennemgang af årsrapporten og tilhørende revisionsprotokollat for [201x] gav anledning til følgende kritiske bemærkninger/Heri var anført følgende:

1. xxx
2. xxx

Skolen har foretaget følgende foranstaltninger til imødegåelse heraf:

1. xxx
2. xxx

I vores revisionsprotokollat om revisionen af årsrapporten for [201x] omtalte vi følgende anbefalinger:

1. xxx
2. xxx

Siden afgivelsen af vores revisionsprotokollat af [xx. måned 201x] har skolen foretaget følgende foranstaltninger til imødegåelse heraf:

3. xxx
4. xxx

Eksempel 2

Der var følgende væsentlige bemærkninger eller anbefalinger i sidste års revisionsprotokol:

Fleksjob samt andre lønrefusioner

”Vi har konstateret, at skolen ikke søger al den refusion, som skolen er berettiget til. Der er blandt andet ikke søgt barselsrefusion fra [xx]. ”

Vi har for [202x] konstateret, at skolen har søgt refusion hos [xx]. Der er dog ikke søgt refusion for foråret for al langvarigt fravær samt ansatte på barsel.

Løn og ansættelsesvilkår

”Vi har konstateret følgende:

- *Nyansatte trækkes ikke for ikke optjent ferie*
- *Der er ikke afregnet feriepenge og særlige feriedage til fratrådte medarbejdere. Beløbene er afregnet i [202x+1]*

- *Særlige feriedage optjent i [202x-3] og [202x-2] er ikke afregnet – beløbene er afsat som skyldige”*

Vi har for [202x] konstateret følgende:

- Nyansatte er trukket for manglende optjening af ferie
- Skolen har afregnet feriepenge på de medarbejdere, der fratrådte i [202x-1]
- Skolen har løbende afregnet feriepenge til fratrådte medarbejdere
- Særlige feriedage fra tidligere år er afregnet, og der er afregnet særlige feriedage optjent i [202x-2] og ikke anvendt [202x-1/202x].

Bilag B

1.2 Årets bemærkninger og anbefalinger af særlig betydning for årsregnskabet eller forvaltningen

Revisionen har givet anledning til at fremhæve følgende særlige forhold, der er af betydning for ledelsens vurdering af årsregnskabet:

Forhold 1

xxx

Forhold 2

xxx

Bilag C

1.2.1 Tilsynssager hos styrelsen mv.

Vi har forespurgt skolen, om der har været eller er igangværende tilsynssager. Skolen har oplyst, at den har en tilsynssag hos styrelsen vedrørende [xx], som forventes afsluttet i løbet af næste regnskabsår. Det forventes ikke at få tilskudsmæssige konsekvenser.

Bilag D

2.2 Revision af forretningsgange og interne kontroller mv.

På baggrund af ovennævnte revisionsstrategi i afsnit [x], drøftelser med skolens ledelse og vores kendskab til skolens aktiviteter og forhold i øvrigt, har vi i forbindelse med planlægningen og udførelsen af revisionen identificeret de områder, hvor der vurderes at være størst risiko for uhensigtsmæssig forvaltning og væsentlige fejl og usikkerheder i årsrapporten.

Revisionen vil som følge heraf primært være koncentreret om væsentlige regnskabsposter og områder, der blandt andet indeholder elementer af skøn ved indregning og måling i årsrapporten, eller som er underkastet særlig kontrol i revisionsbekendtgørelsen. For øvrige regnskabsposter og -områder er risikoen for fejl i årsrapporten vurderet som normal, og revisionens omfang har som følge heraf været mindre.

Bilag E

2.2.1 Den generelle it-sikkerhed på det administrative område

Vi har foretaget en opfølgning på sidste års gennemgang af skolens generelle it-kontroller.

Vi har fået oplyst, at ledelsen har overvejet, hvorvidt vores anbefalinger om, at server bør opbevares i et særskilt aflåst og brandsikkert rum skal efterleves, men har valgt at bevare den nuværende løsning. Det er oplyst, at ved nedbrud af skolens server, vil bogholderiet kunne reableres ud fra journalposter og råbalancer, som udskrives løbende. Der tages dagligt back up. Skolen anvender to back up-bånd. Skiftevis sidder det ene bånd i maskinen og tager back up om natten, mens det andet opbevares fysisk hos regnskabschefen.

Bilag F (mail til friskoleforeningen af 8. januar 2021)

Overordnet om skolers udlejning

Styrelsen kan overordnet oplyse, at det ligger uden for en fri grundskoles formål at drive udlejningsvirksomhed, herunder leje lokaler ud på permanent basis f.eks. til en ekstern daginstitution eller til en fond.

Af friskolelovens § 1 fremgår det, at skolens primære formål er undervisning, der skal forberede eleverne til at leve i et samfund som det danske med frihed og folkestyre.

Midlertidig udlejning af overskydende kapacitet

En skole har dog mulighed for i en kortere periode at udleje midlertidigt overskydende kapacitet. Det er således vigtigt, at den overskydende kapacitet er midlertidig, hvilket tidskravet afspejler. Her vil ét år være et pejlemærke i den konkrete vurdering af, om der er tale om en kortere periode. Det er herunder afgørende, at skolen har mulighed for at gøre brug af kapaciteten, snarest behovet (gen)opstår.

Hvis en skole således midlertidigt har fået ledige lokaler, kan disse udlejes for en kortere periode. Såfremt skolen derimod kan se, at skolen ikke fremadrettet kommer til at skulle anvende lokalerne, skal skolen foretage en tilpasning af sin bygningsmasse.

Når styrelsen vurderer kontrakter om udlejning af midlertidigt overskydende kapacitet, vil styrelsen i forhold til ovenstående se på, om kontrakten har et kort opsigelsesvarsel. Vejledende vil et kort opsigelsesvarsel være én måned. Derudover vil styrelsen også se på omfanget af udlejningen for at kunne vurdere, om der er tale om en midlertidig foranstaltning.

Styrelsen har haft dialog med flere skoler, hvor skolerne allerede har udlejet eller ønsker at udleje dele af skolens lokaler/bygninger, og hvor lejeaftalerne har været længerevarende eller permanente. I flere af sagerne har udlejning af lokaler været til en ekstern privat eller kommunal daginstitution. Denne form for udlejning af lokaler til eksterne ligger således ikke inden for ovenstående regler om, at skolerne kan udleje midlertidigt overskydende kapacitet, da lejeaftalerne ikke er af midlertidig karakter, og ikke rummer mulighed for, at skolerne kan anvende lokalerne fremadrettet.

I disse situationer har styrelsen bedt skolerne om at påbegynde en proces, der bringer forholdene i overensstemmelse med friskoleloven. Denne proces vil bl.a. indebære opsigelse af lejeaftalen. I sager, hvor der har været tale om en ekstern daginstitution, har styrelsen også vejledt om, at skolen kan vælge at oprette en integreret børnehave, der har samme bestyrelse som skolens.

Udlejning af lokaler uden for skolens åbningstid

Omvendt vil det være muligt for en skole at aftale udlejning af skolens lokaler i tidsrum, hvor skolen ikke selv benytter dem. Det vil således være muligt for en skole at udleje f.eks. deres idrætshal uden for

skolens åbningstid for at udnytte den overskydende kapacitet. Udlejning af lokaler uden for skolens åbningstid kan ske for en længere periode, forudsat at aftalen giver mulighed for, at skolen med rimelig frist kan råde over lokalerne, hvis der opstår behov herfor.

Når styrelsen vurderer disse kontrakter, vil styrelsen se på, om skolen kan opsige kontrakten med kort varsel, eller alternativt om skolen med kort varsel kan meddele lejer, at skolen selv i en periode vil benytte lokalerne uden for normal åbningstid. Sidstnævnte kunne f.eks. være relevant, hvis skolen skal afholde ekstraordinære arrangementer, skolefest, eksamen m.m.

Ovenstående regler hænger overordnet sammen med skolernes formål, og afspejler kravet om, at skolerne er uafhængige i drift og virke, også af de interesser som en eventuel lejer måtte have. Det betyder efter omstændighederne også, at skolen har et ansvar for, om de formål, der udlejes lokaler til, er forenelige med skolens formål, pædagogiske principper mv. Skolerne bør således sikre sig, at der ikke foregår aktiviteter på skolens område, der kan modarbejde elevernes trivsel og læring samt demokratiske dannelse mv., eller som kan rejse tvivl om skolens uafhængighed.