REVISION AF TILSKUDSREGNSKABER

- EN PRAKTISK GUIDE TIL SOR

Aalborg Universitet

JUNI 2023

SPECIALEAFHANDLING

Anslag: 200.381
Cand.merc.aud
Vejleder: Hans B. Vistisen

ANDREAS SØRIG & THOMAS TAMBERG

20185021 & 20210949

Abstract

This thesis is about the challenges in auditing public subsidies for non-public companies. The purpose of this thesis is to produce a guide for auditing a public subsidy for business enterprises. The aim is to provide the auditor with the necessary information and knowledge to audit a grant in accordance with public auditing standards. A subsidy account is where the company has received a publicly funded subsidy to support companies that contribute to addressing the challenges in the society or found an innovative new process or product.

The auditor is a public representative, which means that the purpose of the audit is to increase the credibility that the accounts are free of significant errors or omissions. To audit a subsidy account, the auditor must familiarize themselves with and understand the grant conditions as well as the national and international legislation. The material of the auditor is estimated to be over one hundred pages, which would require many hours for an inexperienced auditor in the public sector. This thesis will be prepared as an instruction manual for smaller audit firms, which do not have a public department specializing in public auditing.

The thesis is structured based on the audit process, planning, execution, and reporting. The theory is incorporated into the audit process and therefore provides the auditor with the legislation used in different steps of the process. The theory is used in a case based on the public funded company, Innovationsfonden, and can thus be used to connect theory with practice. The case is based on the publicly funded "Innobooster" by Innovationsfonden, which means that the audit must be conducted in accordance with the standards of public accounting. To help the smaller auditor firms, an audit instruction has been developed to assist the audit firm plan, execute, and report in accordance with national legislation and the conditions of the grant provider.

The conclusion of this thesis is that auditing a public grant is incredibly time-consuming and resource intensive. The auditor must be able to familiarize themselves with more than one hundred pages of national legislation and guidelines to be able to state that the accounts are free of material errors and omissions. For grants issued by the EU, there are strict instructions on how the company can use the grant and how the auditor should audit the grant. Besides the national legislation, the auditor must also audit according with EU grant regulations. There has therefore been a lack of transparency in the public audit standards and audit instructions implemented by the grantor. This Thesis will clarify the transparency of the national legislation and the conditions of the subsidy that smaller audit firms without a public department will be able use.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning 1

1.1 Tilskudsregnskab 1

1.2 Innovationsfonden 2

2. Problemformulering 5

3. Metode 6

3.1 Projektdesign 6

3.2 Metodevalg 7

3.3 Afgrænsning 8

3.4 Casestudie 9

3.5 Indsamling af data 10

3.6 Validitet og reliabilitet 11

4. Tilskudsregnskaber 12

5. Revisors rolle i samfundet 15

5.1 Etik og uafhængighed 16

6. Planlægning af revisionen 18

6.1 Centrale ISA'er 19

6.1.1 ISA 210 – Aftale om revisionsopgavers vilkår 19

6.1.2 ISA 800 21

6.2 Standarderne for offentlig revision 22

6.3 Planlægning efter SOR 6 22

6.4 Planlægning efter SOR 7 24

6.5 Planlægning ved god offentlig revisionsskik 28

7. Udførsel af revisionen 36

7.1 Udførsel efter SOR 6 36

7.2 Udførsel efter SOR 7 38

7.3 Kombination af plantemaerne 41

8. Rapportering af revisionen 43

8.1 Erklæringsbekendtgørelsen 43

8.2 Rapportering efter SOR 5 45

8.3 Rapportering efter SOR 6 og SOR 7 49

8.4 Forventningskløft vedrørende erklæringsemnet 50

9. Revisionsinstruks til tilskudsregnskaber 51

9. 1. Revisionsinstruksen 52

10. EU-tilskud **58**

11. Innobooster Case **64**

11.1 Planlægning *64*
11.1.1. Beskrivelse af kunden og opgaven 64
11.1.2 Regnskab og revisionskrav 65
11.1.3 Kundeaccept/kompetencer/Præsentation 69
11.1.4 Risikovurdering og fastsættelse af væsentlighedsniveauet 70

11.2 Udførsel *71*
11.2.1 Udførsel af revisionen 71
11.2.2 Gennemgang af alle plantemaer 73

11.3 Rapportering *80*

11.4 Rapportering med modificering *80*

12. Diskussion **82**

12.1 Hvad bidrager juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision med? *82*

12.2 Problemstillingen vedrørende SORs fokus på årsregnskaber *83*

12.3 Fortolkningsproblemer af SOR *85*

12.4 Udfordringer vedrørende mængden af informationer *86*

13. Konklusion **89**

14. Bibliografi **92**

15. Bilag **95**

Bilag 1– Regnskabet *95*

Bilag 2 – Posteringsudtræk fra XY A/S. *96*

Bilag 3 – Revisors erklæring *97*

Bilag 4 – Revisors protokol *101*

Bilag 5 – Revisors erklæring (manglende konklusion) *104*

Bilag 6 – Revisors protokol *108*

Bilag 7 – Spørgsmål til Jesper Randall Petersen *111*

1. Indledning

I den offentlige forvaltning administreres et stort antal statslige tilskudsordninger med forskelligartet formål, omfang og kompleksitet. Tilskudsområdet udgør en væsentlig del af statens samlede udgifter, hvorfor det er vigtigt, at forvaltningen tilrettelægges således, at samfundet får mest mulig nytte af tilskudsordningerne. Hvert år bliver der uddelegeret flere milliarder af kroner gennem tilskud og puljer indenfor både kommuner, regioner og virksomheder (Indenrigs- og Boligministeriet, 2018). Udover nationale tilskud kan der ligeledes gives tilskud igennem EU. I år 2022 fik Danmark et samlet tilskud på 11,6 milliarder kroner, der skal anvendes til at få den europæiske økonomi på rette køl ovenpå Coronakrisen, samtidig med at der investeres i bæredygtighed og digitalisering. En del af tilskuddet kan komme virksomhederne til gavn, hvor der kan ansøges til en erhvervspulje for f.eks. energieffektiviseringer og digitalisering af SMV'er m.v. (DI Business, 2022).

I år 2015 blev det påpeget af Statsrevisorerne, at der manglede indsigt i det offentlige tilskudsområde (Økonomistyrelsen, 2017). Det har medført oprettelsen af hjemmesiden "statens-tilskudspuljer.dk". Hermed blev alle tilskudsordninger samlet et sted, hvor det er muligt at danne sig et overblik over alle igangværende tilskud. Førhen skulle de enkelte statslige myndigheder selv offentliggøre puljen overfor mulige ansøgere. Det er sidenhen blev samlet på denne portal, hvor alle statens puljer fremgår.

Der er 569 aktive tilskudspuljer pr. 7. februar 2023. Det vidner, om hvor stor en andel Staten yder tilskud til. Af tilskudsgivere findes blandt andet myndigheder, som Energistyrelsen, Erhvervsstyrelsen, Landbrugsstyrelsen og langt flere (Økonomistyrelsen, 2017). Fællesnævneren for puljerne er, at virksomheder kan søge om tilskud til specificerede projekter, der bidrager til en positiv samfundsmæssig udvikling, hvad end det er inden for bæredygtighed, innovation eller lignende. Processen for uddeling af tilskud fra statslige myndigheder er som udgangspunkt opbygget efter samme metode. I forbindelse med modtagelsen af tilskudsmidler skal der som oftest redegøres for anvendelsen heraf gennem et tilskudsregnskab.

1.1 Tilskudsregnskab

Et tilskudsregnskab er et regnskab med et særligt formål, der er udarbejdet af tilskudsmodtageren, som har modtaget finansiering fra en offentlig myndighed. Formålet med et tilskudsregnskab er at kunne dokumentere tilskuddets anvendelse, hvilket gælder den finansielle del samt afrapporteringen over projektet. Et

tilskudsregnskab er omfattet af tilskud eller andre former for finansiering, der ydes til et bestemt formål eller aktivitet. I Danmark har vi flere kendte tilskudsgivere såsom EUDP og Innovationsfonden, der udsteder tilskud til erhvervsvirksomheder, hvor der i den offentlige sektor er flere puljer til det offentlige, der er udstedt af ministeriet såsom "Normeringspuljen". Tilskudsvilkårene er fastlagt ud fra den regnskabsmæssige begrebsramme, der er relevant for tilskudsregnskabet, hvilket kan være en bekendtgørelse eller tilsagn fra en specifik tilskudsgiver. En af de større aktører inden for uddeling af tilskud er Innovationsfonden.

1.2 Innovationsfonden

Innovationsfonden uddeler primært sine tilskudsmidler til erhvervsvirksomheder. Innovationsfonden investerer i forskning og innovation (Innovationsfonden, 2023). . Det er værd at bemærke, at investeringerne ikke gives med henblik på, at Innovationsfonden modtager en ejerandel af projektet/virksomheden, men derimod uddeler tilskud hertil. Innovationsfonden benævner selv tildelingerne som investeringer, derfor anvendes samme begreb. Det gælder især grøn teknologi, nye klimaløsninger, renere miljø og andre former for opstartsvirksomheder, der kan have en samfundsmæssig gevinst. Kravene til ansøgerne er høje inden for ansvarlighed, hvor samfundsengagement, gennemsigtighed, uddannelse og etik vægtes højt i projekterne. Innovationsfonden deler et ikke ubetydeligt tilskud ud årligt. Investeringsbevillingerne i år 2021 udgjorde 1,88 mia. kr. (Innovationsfonden, 2022, s. 11). Innovationsfonden investerer gerne i projekter, som har høj risiko, men tilsvarende højt potentiale (Innovationsfonden, 2023)Fonden har 7 mia. kr. udestående i aktive investeringer, hvilket er fordelt over 2.400 projekter. Samlet set modtager fonden 3.700 ansøgninger om året.

Tilskudspuljerne kan opbygges på flere individuelle måder alt efter, hvilken statslig myndighed der administrerer puljen. Der er en række forhold, der som udgangspunkt gør sig gældende, hvor end puljen administreres henne. Til brug for overblikket er der taget udgangspunkt i en pulje under Innovationsfonden ved navn Innobooster. Puljen omhandler investeringer i vidensbaserede små og mellemstore virksomheder og iværksættervirksomheder (Innovationsfonden, 2023).

Først og fremmest sendes en ansøgning. I denne specifikke pulje skal der indsendes to dele, hvor denne ene administrative del skal indeholde finansielle oplysninger samt et budget. Den anden del er den faglige del, som indeholder en beskrivelse af virksomheden, projektet, markedet m.v.

Efter ansøgningsfristen er indtruffet evaluerer Innovationsfonden ansøgningen. I den forbindelse træffer de beslutningen, om hvorvidt der kan gives tilskud til projektet.

Der skal løbende i projektperioden indsendes reviderede regnskaber, mens der ved projektets afslutning skal indsendes et afsluttende regnskab sammen med en evaluering af forløbet og en afslutningsrapport. Det afsluttede regnskab sendes ind med en revisorerklæring. På puljens hjemmeside er der vedlagt en revisorinstruks, som klarlægger, hvordan revisionen af regnskaberne skal foretages. Regnskaber, hvad enten det er perioderegnskaberne eller det afsluttende, skal revideres efter god offentlig revisionsskik (Innovationsfonden, 2021, s. 3).

God offentlig revisionsskik-begrebet er defineret i § 3 i lov om revision af statens regnskaber m.m., som også kaldes Rigsrevisorloven (LBK nr 101 af 19/01/2012). Her er nøgleordene blandt andet, at der skal foretages en vurdering, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler, og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet. Når der henvises til god offentlig revisionsskik (fremover forkortet GOR), skal der desuden ved revision efterprøves om regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgået aftaler og sædvanlig praksis. Forskrifter, der skal efterleves, er blandt andet Standarderne for Offentlig Revision (fremover forkortet SOR) (Rigsrevisionen, u.d.). Det teoretiske grundlag for disse standarder samt GOR bliver gennemgået senere. GOR er opdelt i finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Det betyder, at der skal revideres yderligere end blot efter den finansielle del. SOR er med til at fastsætte standarden for, hvordan der skal revideres efter GOR. Det er SOR 5, 6 og 7, som træder i kraft i forbindelse med revisionen af et tilskudsregnskab. Derudover er der oftest i forbindelse med revisionen af tilskudsregnskabet fastsat en bestemt revisionsinstruks, som tilskudsgiveren ønsker, at revisionen skal foretages efter. Der kan ydermere være bevillingsbetingelser fra tilskudsgiver for anvendelsen af tilskuddet, som revisor skal sikre sig er efterlevet. Dermed pålægges revisor en markant større arbejdsbyrde, når der skal revideres efter GOR. Revisor skal fortsat udføre revisionen efter de normale krav, der gælder for revisoren, det vil sige ISA'erne, revisorloven m.v.

Ovenstående gennemgang er med til at fremhæve de øvrige reguleringer, som revisor er påkrævet at forholde sig til. Har revisoren ikke kendskab til GOR i forvejen, er der derfor en ikke ubetydelig mængde teori og regulering, som revisor skal sætte sig ind i. Det medfører alt andet lige, at revisoren skal bruge ekstra tid på revisionen og som naturlig følge heraf være nødsaget til at hæve honoraret for revisionsopgaven. Der kan desuden være tilfælde, hvor revisor vurderer ikke at have kompetencerne til at kunne udføre

revisionen.

FSR har udgivet en guide til revision af tilskudsregnskaber, som er med til at guide og vejlede revisoren i forbindelse med handlinger, der kan udføres ved revisionen heraf (FSR, 2020). Den er primært rettet mod handlinger, der er aktuelle for den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevision. Vejledningen er fra april 2020, hvorimod SOR er opdateret i år 2021 (FSR, 2021). Det vil sige, at vejledningen ikke indeholder de opdaterede betingelser, som er fremkommet i de nye standarder for offentlige revision.

FSR og Erhvervsstyrelsen har foretaget en undersøgelse på revisionsvirksomheder såsom BDO, PwC og mindre revisionsvirksomheder, der har foretaget revision på skoler (FSR, 2022). Her påpeger Erhvervsstyrelsen en række områder, hvor den udførte revision kan forbedres. I 7 af 29 revisionsvirksomheder har styrelsen vurderet, at revisionsvirksomheden ikke har et koncept for opgaveløsningen og sikret, at planlægningen og udførelsen sker i overensstemmelse med gældende love og standarder. Undersøgelsen viser, at de revisionsvirksomheder der kun har revideret få skole (1-3 skoler) ikke forstår, hvad offentlig revision drejer sig om (Jørgensen, personlig kommunikation, 23. maj, 2023). Herunder tilføjer FSR's chef for revision og rapportering Thomas Krath i forbindelse med afhandlingens interview:

> "Det er måske det samme med de udfordringer for dem, som ikke har en offentlig afdeling. Får de gjort det godt nok? Der kan jeg godt være bekymret for, om man vil se det samme. Offentlig revision er noget andet, og det er ikke bare at læse 100 sider i SOR-vejledningerne. Det forstår du det ikke nødvendigvis af " (Jørgensen, personlig kommunikation, 23. maj, 2023).

Det understreges yderligere i interviewet. "Jeg kan godt frygte at det er samme tendens man vil se hvis man har en revisor, der kun har ét tilskudsregnskab." (Jørgensen, personlig kommunikation, 23. maj, 2023)

2. Problemformulering

Revision af tilskudsregnskaberne er omfattet af en række ekstra reguleringer, som revisor skal forholde sig til ved revision af GOR. Det gælder både SOR, ISA'er, revisorloven, revisionsinstrukser, bekendtgørelser til puljen, tilskudsbetingelser m.v. Alt dette indebærer, at revisoren skal sætte sig ind i yderligere teori end blot ved revision af den finansielle del. Samlet set bliver teorien og de øvrige reguleringer for ovenstående defineret på mere end 100 sider, hvorfor det understreges, at erklæringsområdet bliver markant udvidet. Der er efterfølgende ikke udarbejdet en guide vedrørende revisionen af tilskudsregnskaber, som indeholder de opdaterede standarder for offentlig revision. Problemstillingen bliver primært relevant, når der er tale om revisorer, som ikke reviderer årsregnskaber efter GOR til daglig. Det lægges til grund, at revisoren, som allerede reviderer årsregnskaber efter GOR, i forvejen har et kendskab til revisionen, der kan benyttes til tilskudsregnskaber. Det ovenstående problemfelt danner grundlag for følgende problemformulering:

Hvilke væsentlige udfordringer kan der være vedrørende revision af et tilskudsregnskab, når det omhandler et offentligt tilskud til en erhvervsvirksomhed?

For at underbygge vores problemformulering har vi udarbejdet følgende underspørgsmål, som følger afhandlingens opbygning:

- Hvad kendetegner et tilskudsregnskab, og hvorfor skal revisoren involveres?
- Hvordan er revisionsprocessen for et tilskudsregnskab?
- Hvordan skal standarderne for offentlig revision implementeres i revisionen af et tilskudsregnskab?
- Hvordan adskiller revisionskravene sig ved et EU-tilskudsregnskab i forhold til et tilskud fra en national tilskudspulje?
- Hvilke revisionshandlinger kan der tages udgangspunkt i ved revisionen af et tilskud fra Innobooster?
- Hvorfor er der krav om god offentlig revisionsskik ved tilskudsregnskaber?

Opbygningen bliver yderligere uddybet i metoden.

3. Metode

De følgende afsnit klarlægger afhandlingens metodevalg til besvarelsen af analysen og rapporten som helhed.

3.1 Projektdesign

Det første punkt i metodeafsnittet er projektdesignet, som visualiserer, hvordan projektets problemformuleringen besvares.

Figur 1: Projektdesign – Egen tilvirkning

Projektet tager afsæt i problemfeltet, som vedrører revision af offentlige tilskud til erhvervsvirksomheder. Herefter følger problemformuleringen samt metodeafsnittet. Afsnittet indebærer metodevalg, overvejelser omkring kildevalg samt validitet og

reliabilitet. Efter metodeafsnittet sker der en opdeling mellem et teoriafsnit om offentlig revision. Teoriafsnittet omhandler revisionsprocessen. Det vil sige, at afsnittet er opbygget efter planlægning, udførsel og rapportering, herunder inddrages relevante ISA'er. Ydermere suppleres der med SOR efter de respektive processer, som de vedrører. Projektgruppen udformer en konkret revisionsinstruks på baggrund af de identificerede krav. Revisionsinstruksen skal bidrage til at forstå, hvilken konkret fremgangsmåde revisionen kan udføres på, hvor de væsentligste punkter fra teorien inddrages. Derefter inddrages revisionskravene på et EU-tilskud, som benyttes til komparativ analyse mellem Innoboosters revisionsinstruks og kravene til EU-tilskuddet. Den skal bidrage til at forstå de ekstra fokusområder, som revisor skal have vedrørende EU-tilskuddet. Den anden del afhandlingen vedrører revisionen af et tilskudsregnskab fra Innobooster, som er administreret af Innovationsfonden. Projektgruppen udfører revision af et konkret fiktivt tilskudsregnskab, hvor afhandlingens revisionsinstruks fra teoriafsnittet benyttes. Derved afdækkes revisionskravene hertil samt kravene for virksomhedens dokumentation. Casebeskrivelsen og teoriafsnittet munder ud i en diskussion og vurdering af udfordringer vedrørende revisionen af offentlige tilskud til erhvervsvirksomheder. Med andre ord bliver teorierne relateret i praksis til revisionen, hvor afhandlingens revisionsinstruks viser, hvordan revisionen af et tilskudsregnskab kan foretages. Et samspil mellem teorien og praksis udgør grundlaget for konklusionen.

3.2 Metodevalg

Afhandlingen er udarbejdet ud fra den juridiske metode, som anvendes til at analysere de retskilder, der er gældende ret i forbindelse med revision af offentlige tilskud for erhvervsvirksomheder. Afhandlingen er en retsdogmatisk afhandling, der beskriver og analyserer den gældende ret. Med et retspositivistisk udgangspunkt er der anvendt juridisk metode ved behandling af de relevante retskilder (Hansen & Werlauff, 2016).

Systemsynet danner den metodiske ramme for analysen af tilskudsregnskabet. Denne opfattelse forudsætter, at verden er baseret på forskellige systemer og, at disse er relateret til hinanden. Systemerne kan forstås som værende objektive og subjektive. Systemsynet danner rammerne for en beskrivelse og analyse af en række objekter, hvoraf objekterne alle bidrager til slutproduktet. Objekterne er med andre ord komponenterne af et slutprodukt. Systemet i denne afhandling vurderes at være et åbent system, idet flere af objekterne påvirker hinanden. (Arbnor & Bjerke, 2009, s. 124-125).

Et system er defineret som et sæt komponenter, der kan samles i mindre subsystemer og forholdet mellem dem alle (Arbnor & Bjerke, 2009, s. 135). De enkelte komponenter i analysen består af subsystemer såsom virksomheden, erklæringsområdet, puljen, revisionsinstruksen m.v., som til sammen påvirker revisionen. Formålet med analysen er at forstå de eksterne miljøer, som beskrives og analyseres, og hvordan disse systemer påvirker hinanden. Her tænkes der primært på revisionsstandarderne, anden lovgivning og øvrig regulering. De andre subsystemernes interne strukturer analyseres ved hjælp af en case. Her vil tilskudspuljen, virksomheden og revisionsteamet indgå. Grundideen bag systemsynet er, at analysen af de enkelte komponenter isoleret set ikke vil give helhedsbilledet af slutproduktet. Afhandlingen bygger desuden på et holistisk syn ud fra ideen om, at enkelte komponenter ikke kan beskrives ud fra summen af disse. I stedet skal det samlede system sammenholdes for at forstå, hvordan komponenterne agerer i samspil.

3.3 Afgrænsning

Der afgrænses i afhandlingen for offentlige institutioner såsom kommuner, skoler, gymnasier m.v., da institutioner som disse vurderes at være revideret af revisionsvirksomheder med en specialiseret offentlig afdeling. Offentlige institutioner modtager flere årlige tilskud, hvor der ligeledes aflægges tilskudsregnskaber, dermed har revisorerne for disse kunder flere kompetencer inden for revisionen efter god offentlig revisionsskik. De puljer, som kun omhandler offentlige institutioners, bliver ikke inddraget i afhandlingen. Denne afhandling tager udgangspunkt i tilskudsregnskaber vedrørende erhvervsvirksomheder, der har modtaget et offentligt tilskud. Revisorerne for erhvervsvirksomhederne reviderer, som udgangspunkt ikke efter SOR, hvorfor de kan opleve større udfordringer herved.

Der afgrænses i afhandlingen for SOR 1 til 4, der omhandler de standarder, der er rettet mod Rigsrevisionens opgaver. Afhandlingen tager udgangspunkt i SOR 5 til 7, der omhandler opgaver for godkendte revisorer, der er omfattet af god offentlig revisionsskik. I SOR 5 er der paradigmer, som kun vedrører erklæringen aflagt efter god offentlig revisionsskik. Disse paradigmer er kun relevante i forbindelse med årsregnskabet, hvor der revideres efter SOR. Derfor inddrages de ikke i afhandlingen. Afhandlingen vil udelukkende inddrage tilskudspuljer, som henvendes til private erhvervsvirksomheder, hvor formålet med puljen er til enkeltstående projekter. Virksomheder, der er statsfinansieret eller modtager andet fast støtte fra staten, vil derfor ikke inddrages i afhandlingen. Det afgrænses for virksomhedens årsregnskaber,

da afhandling udelukkende omfatter påtegningen på tilskudsregnskaber. Denne særlige påtegning gives uagtet årsregnskabet. Det er muligt for revisor at påtegne denne erklæring uden at revidere årsregnskabet. Revisionen af tilskudsregnskabet for virksomheden vil ikke medføre, at årsregnskabet skal revideres efter god offentlig revisionsskik, da det er en særskilt erklæring. Derfor bliver virksomheders årsregnskaber ikke inddraget.

I afhandlingen bliver der afgrænset fra at udføre revisionen af et fiktivt EU-tilskud. Der er i afhandlingen taget udgangspunkt i et national tilskud, hvor det vurderes, at revisionshandlingerne i forbindelse med dette ligeledes gør sig gældende ved EU-tilskud. Fokuspunktet ved at inddrage EU-tilskuddet er at fremhæve de væsentlige forskelle, som revisor skal være særligt opmærksom på ved et EU-tilskud, og de ekstra udfordringer som det kan medføre.

3.4 Casestudie

Afhandlingen tager udgangspunkt i et casestudie. Det sker som forklaret under projektdesignet, hvor Innovationsfondens pulje "Innobooster" inddrages for at synliggøre, hvor problematikkerne vedrørende revisionen heraf opstår. I forbindelse med casen udarbejdes der en revisionsinstruks af egen tilvirkning, som revisoren kan anvende til at revidere et offentligt tilskud. Et casestudie bidrager til et mere håndgribeligt og praktisk svar på noget generelt vedrørende problemstillinger inden for revisionen af tilskudsregnskaber (Farquhar, 2012, s. 5). Ved at benytte casestudie som en forskningsmetode, opnås der en særlig forståelse og indsigt i problemstillingen. Det giver forskeren mulighed for at se fænomenet i en sammenhæng. Der er flere fordele ved dette. Det gælder blandt andet, at indsamlingen af oplysninger om fænomenet bliver nemmere, hvor problemstillingen faktisk finder sted. Det kommer til udtryk i afhandlingen ved, at et konkret tilskudsregnskab for Innobooster bliver anvendt for at se problemstillingen/fænomenet i praksis. Casestudiets yderligere styrke er det faktum, at den er velegnet til at undersøge begivenheder i en moderne kontekst, det vil sige aktuelle problemstillinger. Når et forskningsområde bliver specifikt og kontekstafhængig er forskeren i stand til at gå mere i dybden med området (Farquhar, 2012, s. 5). Ved at afhandlingen er afgrænset til at omhandle revisionen af et tilskudsregnskab for en erhvervsvirksomhed, kan besvarelsen derfor blive mere konkret.

En af hovedpunkterne vedrørende casestudier er, at fænomenet kan studeres i dets naturlige omgivelser og relevant teori kan dermed generes ud fra den forståelse, der

opnås gennem faktisk praksis (Farquhar, 2012, s. 6). Casestudieforskning er ideel til forskningsspørgsmål, hvor der er en tæt forbindelse til dets kontekst eller situation, hvilket især gør sig gældende inden for revision (Farquhar, 2012, s. 7). Afhandlingens problemformulering omhandler udfordringerne ved revision af erhvervsvirksomhedens tilskudsregnskaber, hvor flere aspekter kan undersøges. Det gælder blandt andet den specifikke virksomhed, tilskudspuljen, tilskudsgiver og revisors kendskab til kunden, hvilke alle kan medføre udfordringer i revisionsprocessen. Formålet er at grave dybere og dermed lede efter forklaringer og få en forståelse for fænomenet. Derved kan der udvikles en forståelse eller teori for emnet. Casestudiet er velegnet til beskrivelse, forklaring og sonderende forskning (Farquhar, 2012, s. 8). Casen er baseret på fiktive præmisser, hvad angår virksomheden, tilskudsregnskabet og dokumentationen. Betingelserne for Innobooster, revisionsinstruksen samt anvendelsen af SOR og ISA'erne er ud fra gældende ret og krav til tilskudspuljen. Casen anses for at være et løsningsforslag til den pågældende situation og er derfor ikke nødvendigvis den eneste måde, at tilskudsregnskabet kan revideres på. Forslaget skal derfor ikke anses for værende en entydigt svar, men derimod en fyldestgørende revision, hvor nødvendige aspekter er afdækket for at leve op til gældende ret inden for god offentlig revisionsskik.

3.5 Indsamling af data

Der benyttes primær litteratur til teoriafsnittet. Der er det især lovtekster og øvrig regulering, der er i fokus. Her indgår Erklæringsbekendtgørelsen og Standarder for Offentlig Revision, som er indhentet direkte fra udgiverne. Det vil sige hhv. Erhvervsstyrelsen og Rigsrevisionen. I forbindelse med casen er Innovationsfondens egen hjemmeside anvendt, da Innoboosters retningslinjer og lignende fremgår heraf. Afhandlingen er skrevet efter den juridiske metode, hvorfor det vurderes nødvendigt at anvende primær litteratur i form af ovenstående. I forbindelse med anvendelse af primær litteratur sikres der ligeledes, at kilderne ikke er præget af andre og dermed ikke en genfortælling af anden viden. I afhandlingen inddrages primær litteratur i form af interview til fagperson Thomas Krath Jørgensen, chef for revision og rapportering indenfor den offentlig sektor i FSR samt skriftligt interview med Jesper Randall Petersen, Partner i PwC og medlem af FSR's udvalg i den offentlige sektor. Begge fagpersoner har over 20 års erfaring inden for revisionsområdet, og er dermed kompetente korrespondenter, som bidrager til at belyse og bekræfte udfordringer inden for offentlig revision af tilskudsregnskaber for erhvervsvirksomheder. Der er derfor tale

om ekspertinterviews. Spørgsmålene er semistruktureret med relativt åbne, så det er op til de interviewede at få deres synspunkt frem uden at præge svaret.

Der er anvendt sekundær litteratur, hvad angår International Standards of Auditing (ISA), da det er FSR's oversættelser, der tages udgangspunkt i. FSR er Foreningen for Statsautoriserede Revisorer, hvorfor deres oversættelser er anerkendt i Danmark. På trods af de originale standarder ikke benyttes, er FSR's oversættelser vurderet fyldestgørende at benytte. Disse lovtekster og kilder regulerer området, hvorfor de benyttes til det teoretiske afsnit i afhandlingen. Afhandlingen indeholder ikke egen dataindsamling, da målet med nærværende er at udforme en guide, som uddyber allerede kendt regulering og simplificere denne.

3.6 Validitet og reliabilitet

Afhandlingen har en høj reliabilitet, da grundlaget for denne er baseret på Standarderne for Offentlig Revision og lovgivningen inden for selvsamme område. Dette medfører, at andre der foretager den samme undersøgelse, vil komme frem til at de samme planlægningspunkter. Et punkt, der er med til at forværre reliabiliteten i projektet, er det faktum, at Standarderne for Offentlig Revision er primært udmøntet på årsregnskaberne, hvortil standarderne skal fortolkes for at kunne anvendes på tilskudsregnskaber.

Afhandlingen har en høj validitet, da indsamlingen af data kommer fra de lovgivningsmæssige rammer og standarder. Herudover tager revisionen udgangspunkt i de retningslinjer, som Innovationsfonden har udstedt samt dertilhørende revisionsinstruks. Der er foretaget et interview med fornævnte Thomas Krath Jørgensen og fået udtalelser fra Jesper Randall Petersen vedrørende deres synspunkt på udfordringer ved revision af et offentlig tilskud. Interviewet bidrager til at opretholde en høj validitet i projektet, da Thomas kan bekræfte afhandlingens fremhævelse af udfordringer for revision af et offentlig tilskud for erhvervsvirksomheder. Projektgruppen i denne afhandling har begge erfaring med offentlig revision, hvormed revisionen er et sammenspil mellem erfaringen fra aktørerne samt yderligere gennemgang af teorien inden for området. Dette bidrager med, at gyldigheden i afhandling vurderes høj.

4. Tilskudsregnskaber

I dette afsnit vil tilskudsregnskaber blive yderligere uddybet for at sikre en fælles forståelse. Et tilskudsregnskab er et regnskab med et særligt formål, der er udarbejdet af en tilskudsmodtager, der har modtaget finansiering fra en offentlig tilskudspulje. Tilskudsregnskabet adskiller sig fra et årsregnskab ved at være et omkostningsregnskab. Det betyder, at et tilskudsregnskab ikke vil indeholde en balance, men derimod være en opgørelse over, hvorledes midlerne er anvendt. Fokusset er på, hvordan midlerne anvendes til konkrete udgiftsposter. Hele processen vedrørende et tilskudsregnskab starter ved en pulje. I indledningen blev Innovationsfonden nævnt, som en tilskudsgiver, der deler mange milliarder kroner ud årligt. Innovationsfonden har en pulje ved navn Innobooster. Puljen inddrages for at vise, hvordan processen er for et tilskudsregnskab (Innovationsfonden, 2023).

Puljen investerer i projekter, der er med til at udvikle og markedsmodne et nyt produkt eller i projekter, der betydeligt forbedrer en proces i en virksomhed. Omdrejningspunktet for puljens investeringer er, at der skal være et udviklingsbehov i forløbet samt give en samfundsmæssig gevinst (Innovationsfonden, 2023).

Figur 2: Innobooster projektproces

Kilde: (Innovationsfonden, 2021, s. 15)

Første skridt for virksomheden, før de kan få en del af puljen, er at lave en ansøgning. Ansøgningen danner grundlaget for, hvorvidt virksomheden vurderes at være berettiget til tilskuddet. Der findes oftest konkrete ansøgningsskemaer, som skal anvendes i forbindelse med ansøgningen. For Innobooster er det eksempelvis via den elektroniske ansøgningsportal E-grant, at det foregår (Innovationsfonden, 2023). Der vil i

ansøgningsskemaet være specifikke krav til, hvad tilskudsgiveren lægger vægt på. Der er en faglig del i skemaet, som indeholder en beskrivelse af virksomheden, projektet, markedet m.v. Den ansøgende virksomhed skal konkret beskrive, hvad virksomheden har af planer/tanker med tilskuddet, og hvad tilskuddet vil medføre af slutprodukt. Alt efter hvilken pulje der er tale om, kan ansøgningsskemaerne være lange, hvorved virksomhederne skal uddybe flere konkrete forhold.

Ved indsendelse af ansøgningen skal der tilkendegives, hvor stort et beløb virksomheden ansøger om. For Innobooster er der eksempelvis to beløbsrammer fra hhv. 50.000 kr. til 1,5 mio. kr. eller fra 1,5 til 5 mio. kr. (Innovationsfonden, 2023). Virksomhederne får ikke beløbene ubegrundet, hvorfor de som udgangspunkt skal indsende et budget med. I denne specifikke pulje skal der indsendes to dele, hvor denne ene administrative del skal indeholde finansielle oplysninger samt et budget. Budgettet danner grundlaget for, hvordan midlerne forventes anvendt, og for hvorledes projektet forventes at forløbe. Budgettet kan have en stor betydning for tilskudsregnskabet fremover, da det kan være et krav, at tilskudsregnskabet er opstillet som budgettet, så det bliver sammenligneligt. Desuden kan det være et krav, at budgettet ikke må overskrides eller omdisponeres væsentligt. Når ansøgningen herunder budgettet er endeligt godkendt af tilskudsgiveren, modtager den ansøgende virksomhed en tilsagnsskrivelse.

Tilsagnsskrivelsen er en skrivelse, der viser, hvor stort et beløb tilskudsgiveren ønsker at støtte projektet med. Tilsagnsskrivelsen indeholder derfor oftest information om tilsagnsbeløbet, derudover kan skrivelsen fastsætte de specifikke krav til udformningen af fremtidige perioderegnskaber samt krav til regnskabet og revisionen heraf. I tilsagnsskrivelsen vil der være fastsatte tidsfrister, som skal overholdes eller en henvisning hertil. Tilsagnsskrivelsen skal accepteres af den ansøgende virksomhed, før projektet endegyldigt bliver finansieret. Her bliver betingelserne for tilskuddet accepteret af tilskudsmodtageren (Innovationsfonden, 2023). Startdatoen for projektet vil fremgå af bevillingsbrevet. Datoen er relevant, da virksomheden ikke vil kunne medtage udgifter og få refusion før den oplyste startdato.

Undervejs skal der indsendes et regnskab til tilskudsgiveren. Efter hvert projektår skal der indsendes en revisorerklæring, hvor revisoren erklærer sig på, at tilskudsmodtagerens regnskab er korrekt, og midlerne er brugt efter hensigten samt de krav, der er opstillet i bevillingsbrevet og retningslinjerne (Innovationsfonden, 2023). Denne kontrol fra tilskudsgiveren sker for at sikre, at de offentlige midler bliver anvendt efter hensigten. Derved er der en løbende kontrol med forvaltningen heraf. Skulle revisorerklæringen være modificeret kan det have betydning for, om tilskudsgiver vil

udbetale tilskudsbeløbet til modtageren, da der derved ikke er opnået sikkerhed omkring anvendelsen af midlerne. Tilskud udbetales på flere måder. Det kan blandt andet ske løbende, hvor midlerne bliver udbetalt undervejs i projektperioden. Det kan være up front, hvor hele tilskuddet tilfalder tilskudsmodtageren i forbindelse med projektets start. En helt tredje metode er, hvor tilskuddet tilbageholdes indtil det sidste regnskab med dertilhørende revisorerklæring indsendes. Revisorerklæringen kan derved have en væsentlig betydning for udbetalingen af tilskudsmidlerne. Skulle hele tilskudsbeløbet være udbetalt up-front, så kan der være krav om tilbagebetaling.

Ved projektets afslutning skal der indsendes et afsluttende regnskab sammen med en evaluering af forløbet og en afslutningsrapport. Dermed skal revisoren involveres i projektet flere gange. På puljens hjemmeside er der vedlagt en revisorinstruks, som klarlægger, hvordan revisionen af regnskaberne skal foretages. Det fremgår af § 1 i revisionsinstruksen fra Innobooster, at revisionen skal udføres af en registreret eller statsautoriseret revisor. De aflagte perioderegnskaber både for projektårene og det afsluttende skal revideres efter god offentlig revisionsskik (Innovationsfonden, 2021, s. 3). Revisor har en ikke ubetydelig involvering i projektet. Revisorens rolle er desuden blevet yderligere forankret, da Innovationsfonden har ændret kravene til revision vedrørende deres bevillinger. Fra 1. juli 2021 er kravene ændret, således alle bevillinger skal revideres (Innovationsfonden, 2021, s. 2). Førhen var der kun krav om revision af tilskudsmodtagernes regnskab, hvis bevillingen hertil var over 500.000 kr. Denne grænse er fjernet. Det medfører, at revisoren bliver endnu mere involveret i forvaltningen af offentlige midler, da der alt andet lige vil blive flere regnskaber, som skal revisorpåtegnes. Det skyldes hovedsageligt, at tilskudsgiverne opnår en større overbevisning om, at midlerne er anvendt efter formålet, og regnskabet er uden væsentlige fejl og mangler, når de er påtegnet af en revisor.

5. Revisors rolle i samfundet

Revisorens rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant er defineret i revisorloven § 16 (LBK nr. 1219 af 31/08/2022). Lovmæssigt er revisoren døbt således, da formålet med en revision er at øge troværdigheden for, at regnskabet er retvisende. Et centralt punkt herfor er, at der ikke må herske tvivl om, at revisoren varetager offentlighedens interesse (FSR, u.d.). Dermed fastslås det, at hvis revisoren opdager strafbare forhold, skal disse indrapporteres. Det er ligeledes ikke lovligt for revisoren at medvirke til besvigelser eller lignende. Der skal være en klar adskillelse mellem virksomhedens interesser og revisoren for at sikre, at det reviderede regnskab ikke mister sin troværdighed. Herudover sikrer revisoren, at regnskaberne overholder gældende regler og standarder. Ved revisionen sikrer revisor, at tallene er rigtige, det vil sige uden væsentlige fejl og mangler. Derfor udfører revisoren en lang række stikprøver for at opbygge en sikkerhed for, at tallene er rigtige. Hvis revisor i forbindelse med revisionen støder ind i oplysninger i regnskabet, som ikke giver et grundlag for, at regnskabet er rigtigt, skal revisoren gøre opmærksom på dette i erklæringen. Regnskaber generelt giver vigtige informationer for interessenter, herunder investorer og kreditorer. Der kan regnskaberne være med til at vurdere, om eksempelvis en kreditor vil låne penge ud til virksomheden eller om mulige samarbejdspartnere ser et potentiale i virksomheden. Revisorens andel i dette er derfor at opretholde tillid til regnskaberne og sikre korrekte informationer i samfundet.

Derfor er det naturligt, at ved aflæggelsen af regnskaber til eksempelvis en tilskudsgiver som Innovationsfonden, skal regnskabet ledsages af en revisionspåtegning. Det er i offentlighedens interesse, at de offentlige midler forvaltes bedst muligt og efter hensigten, derved forekommer det naturligt, at revisoren, som er offentlighedens tillidsrepræsentant, varetager denne opgave. Dermed sikres en kontrol af regnskaberne, inden Innovationsfonden modtager dem. Her sikres der ikke blot, at de finansielle tal er rigtige, men også at regnskabsaflæggelsen er efter Innovationsfondens ønske (Innovationsfonden, 2021). Som kort beskrevet i indledningen er der krav om, at revisionen foretages efter god offentlig revisionsskik. Det medfører, at revisionen af regnskabet ikke blot sker af den finansielle del, men også efter juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Kravene til revisoren bliver derfor markant større. Den juridisk-kritiske revision er defineret i SOR 6, mens forvaltningsrevisionen er defineret i SOR 7. I store træk handler disse to former for revision om kontrollen af offentlige midler. Den juridisk-kritiske revision omhandler, hvorledes midlerne bliver anvendt efter formålet og efter de givne retningslinjer, som tilskudsgiveren har udstedt. Forvaltningsrevisionen omhandler, hvorvidt midlerne er anvendt sparsommelig, effektivt og produktivt. I

forbindelse med revisionen af tilskudsregnskaber er det vigtigt at understrege, at revisor derfor ikke blot forholder sig til den finansielle del, men derimod varetager en vigtig rolle som kontrollant for anvendelsen af offentlige midler. Der er i forbindelse med revisionen af tilskudsregnskaber krav til uafhængigheden mellem revisor og virksomheden, som ligeledes er tilfældet ved andre revisionsopgaver.

En revisor, der er tilknyttet opgaven eller som kontrollerer udførslen, skal ved revision af en opgave, der er omfattet af revisorloven §1, stk. 2, være uafhængig af virksomheden som revisionen vedrører (LBK nr. 1219 af 31/08/2022). Disse opgaver dækker over revisionspåtegninger på regnskaber og revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens (virksomheden) eget brug. Revisors uafhængighed er defineret i § 24 (LBK nr. 1219 af 31/08/2022). Uafhængigheden skal være gældende i den periode, hvor der afgives erklæring. Revisor er ikke uafhængig, hvis der er en økonomisk interesse eller en forretnings-, samt ansættelsesmæssige forhold, der kan skabe tvivl om revisors uafhængighed for en velinformeret tredjemand. Hvis der skulle forekomme trusler omhandlende revisor eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære relationer eller intimidering, skal virksomheden foretage sikkerhedsforanstaltninger for at mindske denne risiko eller fratræde opgaven jf. revisorloven § 24, stk. 3. Retningslinjerne for revisors uafhængighed er reguleret af Erhvervsstyrelsen, der fastsætter reglerne for, hvilke sikkerhedsforanstaltninger revisor kan foretage samt i hvilke situationer dette kan foretages.

5.1 Etik og uafhængighed

Ved udarbejdelsen af erklæringen til tilskudsregnskabet skal revisor erklære sig uafhængig af tilskudsmodtager i overensstemmelse med de internationale etiske regler for revisorer kaldet "International Ethics standards Bord for Accountants", disse forkortes også IESBA's etiske regler (IESBA, 2018). Revisor er udover IESBA's etiske regler underlagt de yderligere krav, der er gældende i Danmark.

De internationale retningslinjer fastlægger de grundlæggende principper for revisors etiske adfærd. De grundlæggende principper er integritet, objektivitet, professionel kompetence og nødvendig omhu, fortrolighed samt professionel adfærd. De ovenstående principper er ligeledes defineret i den nationale lovgivning. De etiske regler angiver en begrebsramme, som revisor skal anvende til identificere og håndtere trusler mod overholdelsen af principperne.

Integritet og objektivitet omhandler at være ligefrem og være ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige sammenhænge. Revisor skal her være upåvirket af private og forretningsmæssige interesser og holdninger, der kan give anledning til forudindtagethed, partiskhed og påvirkning. Herefter må revisor ikke modtage eller give gaver, der kan opfattes som en trussel mod revisors objektivitet (FSR, 2007).

For at kunne påtegne et tilskudsregnskab skal revisoren være fagligt kompetent og have bestået revisoreksamen med den opnåede titel som statsautoriseret revisor eller registeret revisor. Revisor skal her være i stand til at kunne udføre sit hverv med fornøden omhu i overensstemmelse med de gældende standarder inden for revision (FSR, 2007). Kompetencen er et relevant felt inden for accept af opgaven ved revision af et tilskudsregnskab, da revisor kun skal påtage sig opgaver, som revisors uddannelse og erfaring kan løse. Det kan være kompliceret og tidskrævende at revidere et tilskudsregnskab, hvis ikke revisor har erfaring med SOR

For at kunne udføre en effektiv revision er det optimalt, at alle klientoplysninger er tilgængelige for revisor og oplysninger ikke tilbageholdes, hvorfor revisor skal være fortrolig i forbindelse med revision.

Som offentlighedens tillidsrepræsentant skal revisor være uafhængig af den klient, som revisor afgiver erklæring herpå. Revisors uafhængighed skal afgøres ud fra en vurdering om, hvorvidt en velinformeret tredjemand ville være i tvivl om revisors uafhængighed. Tredjemanden forudsættes bekendt med de sikkerhedsforanstaltninger, som revisor har skabt til at forebygge truslerne mod uafhængigheden. I så fald at der skulle opstå tvivl om revisors uafhængighed, skal revisoren fratræde opgaven (FSR, 2007).

Revisors uafhængighed og IESBA Code er relaterbare til hinanden, men dog forskellig. IESBA Code regulerer adfærden gennem etiske principper og retningslinjer, der er med til at sikre at revisorerne udfører deres arbejde på en forsvarlig måde. IESBA Code fastlægger standarderne for uafhængigheden, men det er op til revisoren at sikre, at de overholder disse i praksis.

6. Planlægning af revisionen

Dette afsnit tager udgangspunkt i teorien om revisionsprocessens faser fra kundeaccept til den faglige afrapportering. Revisionsprocessen består af en planlægnings-, udførelses- og rapporteringsfase. Revisionsprocessen skal anses som en iterativ proces, hvor det er muligt at justere faserne løbende. Herunder vil afsnittet tage afsæt i de internationale standarder for revision samt standarderne for offentlig revision. Processen er illustreret herunder:

Figur 3: Revisionsprocessen - egen tilvirkning

Rigsrevisionen har udarbejdet nedenstående figur, som viser, hvilke standarder der er relevante for godkendte revisorer.

Figur 4: Figur over anvendelsen af relevant teorigrundlag for henholdsvis Rigsrevisionen og Godkendte revisorer (herunder statsautoriserede og registrerede revisorer) Kilde: (Rigsrevisionen, s. 7).

Figur 4 afspejler, hvordan SOR 5 til 7 er gældende for både Rigsrevisionen og godkendte revisorer. For Rigsrevisionen skal de forholde sig til alle SOR 1-7. De godkendte revisorer skal dog ydermere forholde sig til de almindelige krav til godkendte revisorer og ISA'erne. De godkendte revisorer er dermed pålagt yderligere revisionsstandarder og lovgivning, når der revideres efter god offentlig revisionsskik.

Omdrejningspunktet i afhandlingen er udfordringerne ved revision af tilskudsregnskaber. Dermed bliver der ikke lagt vægt på revision af årsrapporten. Revisor skal ved påtegningen af tilskudsregnskabet forholde sig til alle ISA'er, men der er en række standarder, som er mere udslagsgivende ved denne type erklæring. I nedenstående afsnit gennemgås de ISA'er, der vurderes mest centrale vedrørende revisionen af tilskudsregnskaber.

6.1 Centrale ISA'er

I planlægningsfasen af revisionen skal revisor foretage en accept af opgaven og kunden, hvorefter der skal udarbejdes et aftalebrev, der beskriver aftalen mellem revisor og virksomheden. Teoriafsnittet indeholder punkter vedrørende planlægningsfasen, som varierer efter om revisor i forvejen kender til kunden gennem revisionen af årsregnskabet. Hvis dette er tilfældet, er der allerede et kendskab til kundens interne kontroller m.v. Er det ikke tilfældet skal revisionsteamet etablere en forståelse af virksomhedens forretningsgange inden for de væsentlige regnskabsposter i tilskudsregnskabet. Det er relevant i de tilfælde, hvor kundens årsregnskab ikke i forvejen revideres af pågældende revisor. Det er desuden i denne fase, at revisor skal fastlægge sit væsentlighedsniveau og identificere de regnskabsposterne, der er væsentlige for revisionen. Der er taget udgangspunkt i de to ISA'er, som vurderes at have den væsentligste betydning for revisionen af tilskudsregnskaber.

6.1.1 ISA 210 – Aftale om revisionsopgavers vilkår

Ved acceptfasen skal revisor tage stilling til forskellige faktorer ved accept af opgaven. Revisor skal i dette tilfælde foretage en nøjagtig planlægning for at kunne opfylde kravene i revisorloven § 16, som omhandler god revisorskik (LBK nr. 1219 af 31/08/2022). Dette kan medvirke til at forebygge misforståelser mellem kunden og revisoren. Aftalen for vilkårene i revisionsaftalen reguleres efter ISA 210, der omhandler

revisors ansvar for at aftale vilkårene for revisionsopgaven med ledelsen. Det er revisors mål at acceptere eller fortsætte en revisionsopgave, når grundlaget for udførelsen er blevet aftalt (ISA 210, 2009):

- Først skal det fastsættes om forudsætningerne for en revision er til stede, og
- bekræftelse af, at der er en fælles forståelse mellem revisor og den daglige ledelse og, hvor det er relevant, den øverste ledelse af vilkårene for revisionsopgaven.

Ifølge ISA 210 er der opsat nogle krav for revisionen. For at kunne fastlægge om forudsætningerne for en revision er til stede skal revisor derfor (ISA 210, 2009):

- fastslå om den regnskabsmæssige begrebsramme, der skal anvendes ved udarbejdelsen af regnskabet, er acceptabel, og
- opnå ledelsens accept for, at den anerkender og forstår sit ansvar for:
    - udarbejdelsen af regnskabet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. herunder hvor det er relevant, regnskabets retvisende billede
    - sådan intern kontrol, som ledelsen fastslår, er nødvendig for at gøre det muligt at udarbejde et regnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om den skyldes besvigelser eller fejl.

I forbindelse med et tilskudsregnskab skal ledelsen underskrive en ledelseserklæring, hvor de erklærer sig på anvendelsen af midlerne. De står desuden inden for pålideligheden af oplysninger i regnskabet samt at have stillet alt nødvendigt materiale til rådighed for revisor. Derudover er det særligt relevant ved tilskudsregnskaber, at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med tilskudsbetingelserne. Det medfører, at virksomheden anerkender sit ansvar i forhold til forvaltningen af offentlige midler.

Ledelsen skal give revisor adgang til al den information, som ledelsen er bekendt med, der er relevant i forbindelse med udarbejdelsen af tilskudsregnskabet. Det gælder også yderligere information som revisor kan anmode ledelsen om til revisionsformål samt give adgang til revisoren at indhente revisionsbevis fra virksomhedens medarbejdere.

I aftalebrevet skal der anføres en skriftlig aftale med følgende indhold (ISA 210, 2009):

- Målet med og omfanget af revisionen af regnskabet
- Revisors ansvar
- Ledelsens ansvar
- Identifikation af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme til udarbejdelse af regnskabet og

- henvisning til den forventede form og det forventede indhold af enhver erklæring, der skal afgives af revisor, og en omtale af, at der kan være omstændigheder, hvorunder en erklæring kan afvige fra den forventede form og det forventede indhold.

Ovenstående kundeaccept gør sig især gældende, hvis kunden i forvejen revideres af pågældende revisor. Hvis kunden henvender sig til revisoren vedrørende påtegning af et tilskudsregnskab, kræves det, at revisoren reevaluerer teamets kompetencer til at udføre revisionen. Ifølge ISA 210 afsnit A1 omhandlende erklæringsopgaver med sikkerhed, der omfatter revisionsopgaver, må disse opgaver kun accepteres, når revisor kan stå inden for faglige kompetencer hertil (ISA 210, 2009). Hvis en erhvervsvirksomhed modtager et offentlig tilskud, skal revisor kunne udføre revision efter SOR, hvorfor dette kan være en udfordring for de revisionsvirksomheder, der ikke har kompetencerne til at revidere et tilskudsregnskab efter GOR. Tilskudsregnskabet aflægges efter et særligt formål, derfor bliver ISA 800 relevant for revisionen.

6.1.2 ISA 800

ISA 800 omhandler særlige overvejelser vedrørende revisionen af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål (ISA 800, 2009). Punkt 8 omhandler fastlægning af den regnskabsmæssige begrebsramme, der anvendes ved udarbejdelsen af et regnskab. Det kræves derfor, at revisor opnår en forståelse af det formål, som regnskabet er udarbejdet til samt de tiltænkte brugere. Det betyder ved tilskudsregnskaber, at revisor forstår, at tilskudsregnskabets formål er at dokumentere udgifterne til tilskudsgiver.

Herudover skal det vurderes om de foranstaltninger, som ledelsen har truffet, om den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme er acceptabel efter omstændighederne. ISA 800 tilsidesætter ikke kravene i de andre ISA'er, men den bidrager til forståelsen af revisionen af et regnskab aflagt med en særlig begrebsramme. Når revisor påtegner et tilskudsregnskab efter SOR, skal det ske efter en særlig begrebsramme. Det er relevant for revisor at få fastlagt, hvad denne særlige begrebsramme indebærer. I nogle tilfælde kan lov eller øvrige regulering foreskrive den regnskabsmæssige begrebsramme. Det sker blandt andet, når en dansk myndighed fastsætter regnskabsbestemmelserne med henblik på at overholde den pågældende myndighedskrav (ISA 800, 2009, s. 4). Denne særlige begrebsramme uddybes under SOR-afsnittet.

6.2 Standarderne for offentlig revision

Standarderne for offentlig revision er udarbejdet for at fastlægge faglige krav til udførelsen af opgaver med offentlig revision. Den offentlige revision har det formål at (Rigsrevisionen, u.d.):

- at styrke tilliden til offentlige regnskaber og understøtte parlamentarisk kontrol med offentlige midler
- at øge offentlighedens indsigt med forvaltningen ved at sikre uafhængig, objektiv og troværdig information
- at sikre ansvarlighed i forvaltningen og fremme forbedringer ved at tilvejebringe ny indsigt og velunderbyggede anbefalinger.

Standarderne for offentlig revision består af syv standarder for revisors erklæring om den udførte revision. Standarderne 1 til 4 er kun relevante for rigsrevision, hvorfor denne afhandling vil tage afsæt i standarderne 5 til 7. SOR 5, 6 og 7 er relevante for både Rigsrevisionen og godkendte revisorer (Rigsrevisionen, u.d.). Standarderne træder i kraft i det tilfælde, hvor det er angivet i lovgivningen eller tilsagnet, at revisionen af regnskabet skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik jf. rigsrevisorlovens § 3.

6.3 Planlægning efter SOR 6

Standarden for offentlig revision nr. 6 omhandler juridisk-kritisk revision. Denne standard træder i kraft, når der er krav om god offentlig revisionsskik (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 1). Lovbestemmelsen angiver, at revisor i forbindelse med revisionen af regnskab skal efterprøve, 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. "Dispositioner" omfatter forvaltningsafgørelser, aftaler eller lignende, som medfører krav eller rettigheder, der skal afspejles i regnskabet. Offentlige myndigheder og virksomheder skal gennemføre deres dispositioner på en måde, der er i overensstemmelse med reglerne for den offentlige forvaltning og bestemmelserne fastsat i retsgrundlaget i den tilsagnsskrivelse, som virksomheden modtager (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 1).

Standarden beskriver ligeledes, hvordan eventuelle regelbrud ikke nødvendigvis har en

væsentlig økonomisk betydning for regnskabet, men regelbruddene kan have betydning for de berørte borgere, virksomheder eller andre parter. Dermed menes der, at regelbrud ikke nødvendigvis har en betydning for, om oplysningerne i regnskabet er rigtige. Revisoren skal derimod rette fokusset mod at opdage regelbrud, der har økonomisk betydning for borgere, virksomheder eller andre parter, uagtet om disse regelbrud har en indvirkning i regnskabets rigtighed (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 2). Der henvises til afsnittet om væsentlighed i forbindelse med planlægningen af SOR 6 og 7, hvor dette bliver yderligere uddybet. Som tidligere beskrevet adskiller den juridisk-kritiske revision sig fra den finansielle. Juridisk-kritisk revision adskiller sig ved at være en direkte rapporteringsopgave modsat den finansielle revision, hvor der er tale om en attestationsopgave. Derfor er det op til revisoren selv at udvælge de konkrete emner, som er relevant at gennemføre for den juridisk-kritiske revision.

SOR 6 beskriver en række plantemaer, som er relevante for revisor at gennemprøve. Dermed bliver ansvaret for gennemgangen både fastlagt og afgrænset via standarden. Standarden er udformet med et særligt fokus på årsregnskaber for regioner, kommuner og andre større offentlige virksomheder samt Rigsrevisionens revision af statsregnskabet. Derfor skal der ved opgaver med revision af andre regnskaber anvendes en række tilpasninger, der følger af opgavens vilkår og øvrige omstændigheder (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 3). Revisioner, der er udført i overensstemmelse med SOR 6, lever op til den almindelige forpligtelse, revisoren har ved revisionen efter god offentlig revisionsskik. Ved revisionen af tilskudsregnskaber er der typisk ekstra konkrete krav til revisionen, alt efter hvor tilskuddet stammer fra. Kravene findes i revisionsinstruksen, som er udstedt af tilskudsgiver. De kan have yderligere krav end, hvad der fremgår af SOR (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 3).

Revisionens formål

Revisor skal fastlægge et formål for hver juridisk-kritisk revision ved at lave tilpassede afgrænsninger af emnet. Revisionen undersøger, hvorvidt emnet er i overensstemmelse med de relevante kriterier (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 5). Revisor skal ved opgavens start fastsætte, hvilke plantemaer der er relevante for opgaven. Hvert plantema omfatter dispositioner, der leder til nogle bestemte udgifter eller indtægter, aktiver eller passiver, og som er omfattet af bestemte regler, hvor ledelsen har ansvaret for overholdelsen af disse. Det kan være krav om hjemmel eller andre betingelser, der

skal opfyldes først. Det samme gælder processen, der leder frem til selve afgørelsen, og regler om beløbsstørrelserne som retsmæssigt kan opkræves eller tildeles (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 6). Ud fra plantemaet skal revisoren vælge et emne, som indebærer den konkrete gruppe af gennemførte dispositioner, hvor revisor har en opfattelse af, at der størst risiko for væsentligt regelbrud.

Ved hver juridisk-kritisk revision af det udvalgte emne, er det revisors mål:

- at opnå høj grad af sikkerhed for, om der forekommer væsentlige regelbrud i det udvalgte emne, så revisor kan sammenfatte en konklusion om emnet
- at udforme en konklusion om emnet, som på en dækkende og balanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret
- at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat eller en lignende meddelelse til den relevante øverste ledelse
- at fastslå, om der ved revisionen er konstateret væsentlige regelbrud og udforme en udtalelse i revisors erklæring om den udførte offentlige revision, hvor revisor rapporterer om eventuelle væsentlige regelbrud.

Revisors konklusion skal omfatte det samlede emne og skal ikke inddrage andre dispositioner end dem, der er en del af det udvalgte emne. Når opgaven omfatter revision af et tilskudsregnskab, skal der foretages en eller flere juridisk-kritiske revisioner af tilskudsanvendelsen. Dette skal foregå efter de fastlagte planteamer. Når der revideres i overensstemmelse med SOR 6, forudsættes det, at revisor følger alle kravene i SOR 5 til 7. Forvaltningsrevision har en række enslydende krav med den juridisk-kritiske, hvorfor revisionen af disse kan gennemføres som en kombineret revision.

6.4 Planlægning efter SOR 7

Standard for offentlig revision nr. 7 omhandler forvaltningsrevision i forbindelse med revision af et regnskab. SOR 7 fastlægger kravene til revisors ydelser, der er relevante for opgaverne i den offentlige sektor. Hensigten med denne standard er at sikre, at forvaltningsrevisionen bliver udført med høj kvalitet. Forvaltningsrevisionen skal

bidrage til at styrke tilliden til anvendelse af offentlige midler ved, at de offentlige myndigheder og virksomheder, der forvalter midlerne, gør det så sparsommeligt, produktivt og effektivt som muligt. Forvaltningsrevision kræver konklusioner og anbefalinger, da kan fremme forbedringer i forvaltningen. Herved kan revisor bidrage til, at virksomheder og offentlige myndigheder kan disponere med økonomisk hensigt og opfylder de overordnede samfundsmæssige formål. (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 1).

Revisor har en forpligtelse til at udføre forvaltningsrevision så snart, opgaven er underlagt god offentlig revisionsskik. Herunder angiver GOR, at revisor skal vurdere, hvorvidt der er foretaget økonomisk hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet. Dette betyder, at virksomheden skal foretage de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de har fremmet sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i overensstemmelse med principperne for god offentlig økonomistyring og forvaltning (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 1). Selvom det er krav for revisionen at foretage revisionen, er det ledelsens ansvar. Det vil sige, at ledelsen for den reviderede virksomhed er ansvarlig for, om der er foretaget økonomisk hensyn ved virksomhedens drift og ved forvaltningen af midlerne i regnskabet. Dette er i lighed med juridisk-kritisk revision, hvor ansvaret påhviler ledelsen.

Forvaltningsrevisionen skal bidrage med at opdage forvaltningsmangler, der kan forringe sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, uagtet om manglen har en indvirkning på regnskabet. Hvis der er mangler i virksomhedens systemer og processer, som er nødvendige for at varetage god økonomisk forvaltning, kan det føre til forringelse af sparsommelighed, produktivitet og effektivitet (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 1). Et eksempel på dårlig økonomisk hensyn ville være, hvis en virksomhed har fået et tilskud til, at de kan ansætte vikarer til at varetage opgaverne som enten pædagog eller social- og sundhedshjælper. Hvis de hermed aflønner vikarerne efter en markant højere timepris uden en relevant og velbegrundet baggrund for timesatsen, kunne dette være en indikation på dårlig økonomisk hensyn. Det vil herunder være relevant at undersøge, hvad markedsprisen for en tilsvarende vikar er og hermed argumentere for, om beløbet er sparsommeligt eller ej.

Forvaltningsrevision adskiller sig fra den finansielle revision i forhold til revisors rolle. Ved den finansielle revision skal revisor efterprøve oplysningerne, som virksomheden har udarbejdet og fremlagt i regnskabet. Forvaltningsrevisionen fungerer som en direkte rapporteringsopgave. Det er dermed revisor, der udvælger emner, som er relevant at

gennemføre for forvaltningsrevision. Revisor har ansvaret for at vurderer emnernes relevans samt identificere relevante kriterier (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 2). Dette sker i lighed med SOR 6.

SOR 7 angiver handlinger, vurderinger og konklusioner, men er udarbejdet så selve revisionen kan planlægges, dokumenteres og rapporteres på samme måde som revisionsprocessen ved den finansielle revision af årsregnskaber. SOR 7 er primært målrettet revision af årsregnskaber for offentlige virksomheder, kommuner m.v., hvorved revision af andre typer regnskaber kræver, at kravene forstås og tilpasses opgavens vilkår og øvrige omstændigheder (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 2). Det vil sige, at kravene skal fortolkes ved eksempelvis revisionen af et tilskudsregnskab.

Der kan være andre fastlagte krav til opgavens udførelse i specifikke bestemmelser eller revisionsaftaler, som ikke fremgår af SOR 7. Disse vil normalt være angivet i en revisionsinstruks, der er udstedt af pågældende tilskudsgiver.

Ved gennemførelsen af forvaltningsrevisionen efter SOR 7 forudsættes det, at revisor:

- Udformer en erklæring i overensstemmelse med SOR 5
- Udformer juridisk-kritisk revision i overensstemmelse med SOR 6

SOR 7 fastlægger følgende krav:

- Revisionens formål
- Revisionens forudsætninger
- Planlægning og udformning af handlinger
- Grundlaget for revisors konklusioner
- Revisors rapportering

Disse krav vil blive uddybet i efterfølgende afsnit.

Revisionens formål

Revisor skal i forbindelse med revisionsopgaven gennemføre forvaltningsrevision. Emnerne for de enkelte revisioner skal vedrøre ledelsens ansvar og styring af de områder, der vedrører regnskabet. Emner herunder vil være virksomhedens systemer, processer, dispositioner, tilskud eller andre tiltag, der kan have betydning for sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. De omtalte emner skal vedrøre de styringsperioder, som ledelsen skal varetage for at sikre god offentlig økonomistyring og forvaltning af aktiviteterne. Disse er derfor opdelt i en række plantemaer, som uddybes senere i

nærværende afhandling. Ved revision af et regnskab er det revisionens opgave (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 4):

- at fastlægge de plantemaer, der er relevante for opgaven
- at udvælge et konkret emne for hvert plantema og gennemføre en forvaltningsrevision af emnet i løbet af opgaveperioden
- at prioritere efter risikoen for væsentlige forvaltningsmangler og reagere passende på risici for væsentlige forvaltningsmangler i hele opgaveperioden.

For hvert udvalgt emne skal der foretages forvaltningsrevision med følgende mål for revisoren (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 5):

- at opnå høj grad af sikkerhed for, om der forekommer væsentlige forvaltningsmangler i det udvalgte emne, og vurdere, om de undersøgte systemer, processer, dispositioner eller andre tiltag understøtter de relevante aspekter af sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet, så revisor kan sammenfatte en konklusion om emnet
- at udforme en konklusion om emnet, som på en dækkende og balanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning
- at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat eller en lignende meddelelse til den relevante øverste ledelse
- at fastslå, om der ved revisionen er konstateret væsentlige forvaltningsmangler, og udforme en udtalelse i revisors erklæring om den udførte offentlige revision, hvor revisor rapporterer om eventuelle væsentlige forvaltningsmangler.

Der skal fastlægges et formål for hver forvaltningsrevision ved, at revisor udvælger og afgrænser emnet og identificerer kriterier, der findes relevante og egnede for vurdering af emnet. Herunder skal revisor undersøge, om emnet er i overensstemmelse med kriterierne. Der skal udformes revisionshandlinger og faglige vurderinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som danner grundlag for revisors konklusion om emnet (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 5).

Når opgaven omfatter revision af et tilskudsregnskab, skal der foretages en eller flere forvaltningsrevisioner af tilskudsanvendelsen. Dette skal foregå efter de fastlagte planteamer. Fastlæggelsen af plantemaer og udvælgelsen af disse, vil blive uddybet i efterfølgende afsnit, hvor selve revisionsprocessen gennemgås.

6.5 Planlægning ved god offentlig revisionsskik

Planlægningen er opstillet efter både SOR 6 og 7, da de følgende emner er relevante for både den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen.

Revisionens forudsætninger

I forbindelse med opgavens vilkår skal revisor vurdere disse og afklare forudsætninger, der er nødvendige for at gennemføre opgaven i overensstemmelse med det lovmæssige grundlag og SOR. Her skal revisor undersøge, om vilkårene sikrer, at revisor har mulighed for at fastlægge de relevante emner og gennemføre god offentlig revision samt rapportering i overensstemmelse med SOR (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 10). Med andre ord skal revisor have et grundlæggende kendskab til opgaven for at kunne fastlægge opgaven tilstrækkeligt.

Kommunikation

Revisor skal fastholde en effektiv og ordentlig kommunikation med de forvaltningsansvarlige og andre interessenter i revisionsprocessen. Revisor skal herunder definere selve processen, indholdet og modtagerne af kommunikation for hver revision. Herunder skal revisor som et led i revisionen drøfte revisionsmål og kriterier med de forvaltningsansvarlige og opretholde en løbende dialog med de passende kontaktpersoner i virksomheden. Revisor skal kommunikere med den øverste ledelse om revisionen og dens resultater ved udformning af en revisionsprotokol (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 10).

Kompetencer

Den revisor, der er opgaveansvarlig, er ansvarlig for, at revisionsteamet har de faglige kompetencer til at udføre revisionen efter god offentlig revisionsskik. Desuden skal den opgaveansvarlige føre tilsyn på det arbejde, der er blevet udført af teamet i alle faser af revisionsprocessen. Den ansvarlige revisor for opgaven skal have en overbevisning om, at teamet og eksterne specialister har kompetencerne og færdighederne til at udføre revisionen i overensstemmelse med revisionsstandarder, gældende krav i relevante bekendtgørelser og lovgivningen. Det skal være muligt for revisor at udarbejde en konklusion om hver af de relevante emner i revisionsprotokollen og udarbejde en

erklæring om offentlig revision i overensstemmelse med SOR 5 (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 11).

Professionel skepsis

Revisor skal udvise professionel skepsis og gøre brug af sin faglige vurdering, når der kan forekomme regelbrud eller forvaltningsmangler. Revisor skal derfor fastholde en høj professionel adfærd, da revisor skal vurdere forhold fra forskellige synsvinkler og opretholde en objektiv tilgang til revisionen. Herunder skal revisor være opmærksom på risikoen for besvigelser igennem revisionen, som kan have betydning for de faglige vurderinger og den konklusion, som revisor når frem til i erklæringen (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 11). Da revisoren reviderer efter god offentlig revisionsskik, kræver det, som fremgår ovenfor, at revisoren skal kunne vurdere forhold fra forskellige synsvinkler. Det gælder blandt andet at vurdere betydningen af regelbruddet eller forvaltningsmanglen ud fra en større sammenhæng. Dette bliver beskrevet i afsnittet om væsentlighed.

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

I forbindelse med revision efter god offentlig revisionsskik skal revisor gennemføre kvalitetsstyring for at opnå høj sikkerhed for, at revisionen udføres i god kvalitet efter SOR. Kvalitetsstyringen skal desuden sikre, at revisionen overholder gældende krav i lovgivningen og øvrige reguleringer samt, at revisors konklusion og erklæring om den udførte revisionen er passende (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 11).

Revisor skal etablere og anvende procedurer, der har fokus på kvaliteten og sørge for, at de relevante krav bliver opfyldt med henblik på at udarbejde en passende og redelig rapportering. Revisor skal aktivt styre revisionsrisikoen, så denne bliver på et acceptabelt niveau i forhold til revisionens omstændigheder. Risikoen indebærer, at revisor når frem til fejlagtig eller mangelfuld konklusion i forhold til, om de fastlagte emner er i overensstemmelse med relevante kriterier, der følger gældende ret og god offentlig forvaltning. Revisionshandlingernes art og omfang skal derfor være med til at styre revisionsrisikoen gennem revisionsbevis og kriterierne, som har en betydning for den samlede konklusion i erklæringen. Styringen skal sikre, at konklusionen er relevant og skaber for værdi for brugerne (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 11-12).

Dokumentation

Revisor skal dokumentere planlægningen og udførslen af den juridisk-kritiske- og forvaltningsrevision. Herunder skal der indgå en faglig vurdering for fastlæggelsen af emnet for at nå frem til konklusionen. Revisor skal kunne dokumentere revisionen, hvori oplysningerne skal være tilstrækkelige, fuldstændige og detaljerede, så en uafhængig revisor uden tilknytning til revisionen, skal kunne fastslå den tidsmæssige placering og hvilken form for arbejde, der er blevet udført for at kunne danne konklusionerne og anbefalingerne (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 13). Dette stemmer overens med almindelige revisionsstandarder (ISA), hvor det samme skal være muligt.

Planlægning og udformning af handlinger

Revisor skal have en passende forståelse for gældende ret og forvaltningen af det offentlige tilskud, så revisor kan planlægge og gennemføre forvaltningsrevisionen ud fra SOR (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 13).

Revisor skal kunne opstille revisionsmål for hver revision. Dette kan foregå ved, at det overordnede formål nedbrydes i mindre delmål, der omfatter flere detaljerede revisionsmål. Revisionsmålene er her styrende for revisors handlinger og vurdering samt bidrager til, at revisor kan sikre et sammenhængende og overbevisende grundlag for konklusionen (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 14).

Revisor skal udvikle en revisionsstrategi for revisionen, der omfatter dels den juridisk-kritiske- og forvaltningsrevisionens formål, omfang, m.v. Herunder skal der udformes en revisionsplan for de enkelte revisioner, der bidrager til høj kvalitet af revisionen, som er baseret på en økonomisk hensigtsmæssig og effektiv måde (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 14).

For hver juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision skal der udføres revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlaget for revisors konklusion om de udvalgte emner. Her skal der udformes revisionshandlinger til at identificere risici for regelbrud eller forvaltningsmangler på revisionsmålsniveau. Revisionshandlinger skal udføres med henblik på at imødegå risiciene for regelbrud. Der skal gennemføres test af de interne kontroller, hvor det kontrolleres, hvor effektive kontrollerne er til at imødegå risiciene. Der skal herudover udføres substanshandlinger, hvor det vurderes, om dispositionerne er overensstemmende med gældende ret (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 15).

For forvaltningsrevision gælder det desuden, at revisor skal efterprøve systemer, processer og tiltag der understøtter sparsommeligheden, produktiviteten og effektiviteten. Handlingerne skal herunder omfatte substanshandlinger for at undersøge, om de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk hensigtsmæssigt (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 15).

Risikovurdering af udgiftsposterne

Risikovurderingen sker både af kunden som helhed og af regnskabsposterne. Risikovurderingen skal ske ud fra arten, mængden og kompleksiteten af udgiftsposterne (FSR, 2022, s. 10). I tilskudsregnskabet er der typisk få udgiftsposter, som vedrører lønningerne, øvrige udgifter, udgifter til eksterne konsulenter eller lignende. Tilskudsregnskabet vil være et omkostningsregnskab, hvorfor udgifterne er i fokus. Alt efter tilskudsbetingelserne kan der være fastsatte krav til alle udgiftsposter, samt hvorvidt de er tilskudsberettiget. Der er som hovedregel ingen af regnskabsposterne, der vil indeholde regnskabsmæssige skøn. Tilskudsregnskabet bør derfor ikke være behæftet med subjektivitet fra virksomhedens ledelse. Der er desuden tale om reelt afholdte udgifter, hvorfor dokumentationen bør foreligge tydeligt. En af problemstillingerne kan være at henføre lønnen direkte til projektet, men her bør tidsregistreringer (hvis det er et krav) og lignende bidrage til revisionsdokumentation. De udarbejdede statusrapporter kan ligeledes bidrage til at sikre omkring tidsforbruget, da der her vil blive dokumenteret for projektets fremdrift. Revisor bør foretage konkrete risikovurderinger af hver post for at kunne fastsætte et anstændigt væsentlighedsniveau.

Væsentlighed

Revisor skal overveje væsentligheden ved alle trin i revisionsprocessen. For fastsættelsen af selve niveauet har FSR i samarbejde med Rigsrevisionen udarbejdet en vejledning hertil fra oktober 2022 (FSR, 2022). Vejledningen baserer sig udelukkende på årsregnskaber efter SOR, men det vurderes, at den kan bruges til fortolkning vedrørende tilskudsregnskaber. Det fremgår direkte heraf, at væsentlighedsniveauet for juridisk-kritisk og forvaltningsrevision, som udgangspunkt kan være det samme som i den finansielle revision (FSR, 2022, s. 3). I en anden vejledning fra FSR direkte målrettet tilskudsregnskaber, som dog er fra år 2020, hvilket er fra før SOR blev opdateret, fremgår det ligeledes, at planlægningen skal ske ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko (FSR, 2020, s. 2). Begge vejledninger beskriver hermed, hvordan der bør tages højde for væsentligheden ved revisionen af tilskudsregnskaber. Ved fastsættelse af væsentlighedsniveauet for den finansielle del bør der tages udgangspunkt i de samlede

udgifter for tilskudsregnskabet. Tilskudsmidlerne uddeles ikke med henblik på, at virksomheden skal være profitorienterede, hvorfor resultatbaseret benchmark og resultatet før skat ikke er relevant. Virksomheder som modtager disse tilskud, har en målsætning om at opnå et nulresultat da, virksomheden som udgangspunkt skal tilbagebetale tilskuddet, hvis det resterende ikke bliver anvendt til projektet. Derfor bør benchmarket mere retteligt være tilskudsbeløbet eller omkostninger. Væsentlighedsniveauet benyttes til at fastsætte, hvornår udgifterne er præsenteret tilstrækkeligt forkert i regnskabet til, at revisor er nødsaget til at tage forbehold for erklæringen. Vejledningen læner sig op ad ISA'erne, hvad angår væsentlighed. Her er relevante benchmarks blandt andet omsætningen, omkostninger m.v. For tilskudsregnskaber er det omkostninger, som bør være i fokus. Der kan som udgangspunkt være op til 3% af omkostninger, som udgør væsentlighedsniveauet (FSR, 2022, s. 5). Det antages, at tilskudsgiverens interesse ligger i, hvordan midlerne har været forvaltet. Derfor vil et benchmark ud fra omkostninger være den mest centrale for revisors vurdering af væsentlighed. Det bør herudover fastsættes et niveau for væsentligheden ved udførslen af revisionen. Således bliver den samlede mængde individuelle uvæsentlige fejlinformationer taget med i betragtningen omkring regnskabets rigtighed. Hvis der kun er fokus på at opdage væsentlige fejlinformationer individuelt, er der mulighed for at overse den større mængde under væsentlighedsniveauet. Afhængigt af risikovurderingerne af udgiftsposterne, kontrolmiljøet i virksomheden, tidligere fejl og kendskab til kunden fastsættes et væsentlighedsniveau på regnskabspostniveau. Denne grænse er typisk i intervallet mellem 50 til 90% af det tidligere fastsatte overordnede væsentlighedsniveau (FSR, 2022, s. 6). Når revisor vurderer, at de førnævnte punkter er tilfredsstillende, kan der ud fra en helhedsbetragtning af virksomheden, fastsættes et væsentlighedsbeløb for udførslen i den høje del af intervallet.

Væsentlighedsbeløbet kan være det samme uanset, om det er en fejlinformation i den finansielle opgørelse i tilskudsregnskabet, et regelbrud eller en forvaltningsmangel. Der kan dog være tilfælde, hvor væsentlighedsniveauet skal gradbøjes. For juridisk-kritisk revision afhænger væsentligheden af det beløbsmæssige omfang af de dispositioner, som regelbrudene vedrører set i forhold til regnskabets samlede beløb samt karakteren og konteksten af regelbruddet (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 12). Revisor skal i sine vurdering af væsentligheden tage udgangspunkt i den økonomiske betydning for borgere, private virksomheder og andre interessenter, der er berørte af regelbruddet.

For forvaltningsrevisionen skal det økonomiske tab undersøges. Det sker ud fra, hvordan der opstår ekstra omkostninger i forhold til den opnået effekt som resultat af den førnævnte sparsommelighed, effektivitet og produktivitet. Når påtegningen vedrører et tilskudsregnskab, skal der især være fokus på de økonomiske tab af offentlige midler, som regelbruddet eller forvaltningsmanglen kan indebære. Den økonomiske betydning af et regelbrud kan opsummeres ved de beløb, der er tilkommet uretmæssigt. Er det ikke muligt at beregne, anvendes den sandsynlige økonomiske betydning som målestok for væsentligheden af potentielle og konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangel. Det sker på baggrund af, at revisor ikke kun konkluderer på baggrund af tilskudsregnskabet. Derfor kan væsentligheden i selve regnskabet ikke nødvendigvis kun benyttes.

FSR og Rigsrevisionen har udarbejdet nedstående figur til at illustrere dette:

Figur 5: Illustration af sammenhængen mellem emne, plantema og regnskab. Kilde: (FSR, 2022, s. 3)

Figuren viser først og fremmest et regelbrud eller en forvaltningsmangel i den røde cirkel. Herefter kommer betydning for emnet. Emnet er en del under plantemaet. I forbindelse med revisionen af et tilskudsregnskab forholder revisor sig til emner under planteamet. Emnet vedrører eksempelvis de konkrete tiltag og dispositioner, som virksomheden har foretaget, som hører under planteamet. Det vil sige, at hvis revisor eksempelvis reviderer løn, så vil emnerne være de stikprøver (lønsedler eksempelvis), som revisionen udtager. Stikprøven vedrørende emnet vil danne grundlaget for konklusionen for planteamet og dermed hele den juridisk-kritiske- og forvaltningsrevisionen. Planteamet er en del under regnskabet og har betydningen for det samlede ledelsesansvar. Efter dette kommer selve regnskabet i figuren. Illustrationen viser, at regelbruddet eller forvaltningsmanglen først skal ses i forhold til det emne

(stikprøverne), som revisoren har udvalgt (FSR, 2022, s. 5). Først skal det vurderes om størrelsen heraf, har en betydning for revisors udsagn om emnet i protokollen. Derefter vurderes det til hele plantemaet, hvor revisoren vurderer, om ledelsen lever op til hele plantemaets foranstaltninger. En fejl inden for emnet skal derfor vurderes, om der er af sådan størrelse, at der reelt vil være fejl i hele plantemaet. Derfor skal mængden af stikprøver øges, således der opnås en større indsigt i antallet af fejl og beløbsstørrelserne heraf. Det vurderes her, om ledelsen løfter sit ansvar til den ledelsesopgave, som planteamet har. Efter plantemaet kommer regnskabet, hvor revisoren skal vurdere det samlede ledelsesansvar for, at midlerne er anvendt efter hensigten. Det sker ved at anvende det finansielle væsentlighedsniveau. Ved førnævnte eksempel inden for løn skal den økonomiske betydning af det konstaterede regelbrud/forvaltningsmangel sammenholdes med det finansielle væsentlighedsniveau. Skulle fejlen være af væsentlig finansiel karakter betyder det, at erklæringen skal modificeres. Dermed kan regelbrud/forvaltningsmangler have en betydning for, hvorvidt erklæringen bliver blank.

For de berørte borgere, virksomheder og offentligheden i almindelighed kan opfattelsen af størrelsen på henholdsvis regelbruddet og/eller forvaltningsmanglen dog have et sådant niveau, som vurderes væsentligt uanset det fastsatte væsentlighedsniveau i regnskabet. Revisor skal derfor benytte sin professionelle dømmekraft. Det vurderes dog i forbindelse med et tilskudsregnskab at være usandsynligt. Det skyldes, at tilskudsregnskaber ikke vil have samme størrelse og dermed væsentlighedsniveau som eksempelvis årsregnskaber for kommuner eller regioner. Der kan væsentlighedsniveauet ved store offentlige institutioner eller virksomheder være så høje beløb, at offentligheden ikke vil kunne betragte dette som uvæsentlig. Det fremgår derfor, at regelbrud/forvaltningsmangler i størrelsesordenen af 100 mio. kr., som hovedregel vil være væsentlige (FSR, 2022, s. 4). Det vil være usandsynligt at have tilskudsregnskaber af sådan størrelse, hvorfor det vurderes, at der skal tolkes på væsentligheden for de berørte borgere, virksomheder og offentligheden i almindelighed.

Grundlag for revisors konklusioner

Revisor skal ved revisionen af både juridisk-kritisk revision og ved forvaltningsrevision opnå tilstrækkeligt revisionsbevis til at kunne fastslå observationer og uddrage resultater vedrørende de enkelte revisionsmål. Det sammenfattes til en samlet konklusion til det undersøgte emne (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 15)

Revisor skal gennemgå de observerede regelbrud og forvaltningsmangler og vurdere, om de er væsentlige. Her skal der tages stilling til, hvilken betydning overtrædelserne har for revisionens videre forløb og konklusionen. Hertil skal der ydermere tages stilling til om årsagen og de forhold, der har betydning for overtrædelsen eller manglen kan være en indikator på, at der kan være fejl i regnskabet (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 16).

Hvis revisor vurderer, at der er overtrædelser eller mangler, men at disse ikke er væsentlige, skal revisor efterfølgende tage stilling til, om emnet skal udvides, så det omfatter flere aktiviteter under det udvalgte plantema. Det udvidede emne skal omfatte flere af plantemaets aktiviteter således, revisor kan konkludere, om der er væsentlige overtrædelser eller mangler og kan rapportere dette i erklæringen. Hvis dette ikke er tilfældet og regelbruddet og/eller manglen vedrører en begrænset del, så der ikke er tale om væsentlige overtrædelser. Dette skal desuden rapporteres i den udarbejdede erklæring. Hvis revisor ikke er overbevist om, at det opnåede revisionsbevis har høj grad af sikkerhed, skal revisor efterfølgende udføre handlinger for at afklare usikkerheden for, at der kan forekomme væsentlige overtrædelser eller mangler. Hvis dette ikke er muligt, skal dette noteres i revisors rapportering og konklusion (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 16).

7. Udførsel af revisionen

7.1 Udførsel efter SOR 6

Når opgaven omfatter revision af et tilskudsregnskab, skal der gennemføres en eller flere juridisk-kritiske revisioner af tilskudsanvendelse. Det skal ske efter de fastlagte plantemaer ud fra de forskellige typer af dispositioner, som tilskudsmodtageren har foretaget. For hver af de relevante plantemaer skal revisor udforme en konklusion, om de konkrete omstændigheder, der efter revisors vurdering er afgørende for, om midlerne er anvendt efter de fastsatte tilskudsvilkår (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 8). De fastsatte tilskudsvilkår vil typisk fremgå af tilsagnet fra myndigheden eller i den dertilhørende bekendtgørelse. Revisionen skal være udført inden erklæringen om det afsluttende tilskudsregnskab påtegnes. Det fremgår i FSR's og Rigsrevisions vejledning omkring fastsættelsen af væsentlighed, at plantemaer, som er relevante og væsentlige for regnskabet, skal indgå i en rotationsplan over en 5-årig periode (FSR, 2022, s. 2). Det betyder, at i rotationsplanen skal revisor gennem alle de relevante og væsentlige plantemaer inden for perioden, således kan revisor ikke vælge det samme plantema hvert år. Dette gør sig kun gældende for årsregnskaber, da der i forbindelse med tilskudsregnskaber ikke er fastsat dette krav (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 9). Dette er uagtet længden af tilskudsregnskabet. I det kommende afsnit oplistes de seks plantemaer, som er indeholdt i SOR 6, og som kan finde anvendelse under revisionen af et tilskudsregnskab, når det skal foretages efter juridisk-kritisk revision.

Gennemførelse af køb

Gennemførelse af køb vedrører, om det indkøbte er handlet ind med den nødvendige bevilling med andre ord, om udgifterne er tilskudsberettigede. Derudover handler planteamet om at kontrollere, hvorvidt de gennemførte indkøb er foretaget i overensstemmelse med de relevante kriterier. Det kan være bestemmelser fastsat i indkøbsaftaler, tilbudsloven eller udbudsdirektiver fra EU (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 6). Den vil være relevant for et tilskudsregnskab i henhold til kontrollen af, hvorvidt varerne eller tjenesteydelser er indkøbt billigst muligt.

Løn og ansættelsesmæssige dispositioner

Løn og ansættelsesmæssige dispositioner vedrører, om lønninger er givet med den nødvendige bevilling, og om de lever op til relevante kriterier. Det kan være

bestemmelser i love, andre forskrifter, overenskomster eller individuelle aftaler (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 6). Derudover kan det kontrolleres fra revisors side, hvorvidt lønnen og ansættelsesvilkårene er i rimelige i forhold til praksis for tilsvarende stillinger. Den vil være relevant i forhold til et tilskudsregnskab, hvis der indgår lønninger i regnskabet. Ligeledes bør det kontrolleres, at lønudgifterne reelt vedrører aflønning af medarbejdere tilknyttet projektet.

Gennemførelse af salg

Gennemførelse af salg vedrører, om salget har den nødvendige bevilling og hjemmel, som skal gennemføres med de kriterier, der er relevante for salget. Det kan især være relevant i forhold til, at priserne er fastsat korrekt, og at arten og omfanget af varer og ydelser er afgrænset, så det stemmer overens med hjemlen (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 7). Således at salget gennemføres efter hensigten. Dette plantema vil typisk ikke være relevant i forbindelse med revisionen af et tilskudsregnskab, da der oftest ikke vil være salg af varer eller tjenesteydelser.

Myndigheders gebyropkrævning

Myndigheders gebyropkrævning vedrører afgifter, som ikke har en skattemæssig karakter, men som opkræves i henhold til sanktionsmæssigt sigte, et adfærdsregulerende sigte eller for at opnå dækning for omkostninger (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 7). Her skal revisionen fokusere på, hvorvidt opkrævningerne har bevilling, den nødvendige hjemmel og gennemføres efter de relevante kriterier. Det er især i forhold til, om gebyrerne er beregnet og fastsat korrekt. Planteamet vil ikke være aktuelt i forbindelse med revisionen af et tilskudsregnskab for en erhvervsvirksomhed. Det skyldes, at virksomhederne ikke skal foretage sådanne opkrævninger med hjemmel i lov. Det vil derfor ikke være et omdrejningspunkt for revisionen.

Afgørelser om tildeling af tilskud m.v.

Afgørelser om tildeling af tilskud m.v. gives på baggrund af forvaltningsafgørelser om tilskud eller lignende formålsbestemt finansiering. Det omfatter blandt andet tilskud, lån, garanti eller lignende finansiering, der ydes med sigte på at fremme en kreds af modtagere, der ikke har et individuelt krav på at modtage finansieringen (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 8). Revisionen skal bygge på, om de udvalgte afgørelser

om tildeling har den nødvendige bevilling og hjemmel, samt hvorvidt relevante kriterier er opfyldt. Det kan være kontrol, at offentlige myndigheder sikrer ligebehandling af modtagere og, at der er et sagligt grundlag for forvaltningsafgørelser. Dette plantema er ikke aktuel for revisionen af tilskudsregnskaber, da erhvervsvirksomheder ikke træffer forvaltningsafgørelser, som beskrevet ovenfor.

Rettighedsbestemte overførelser

Rettighedsbestemte overførelser vedrører udbetalinger til modtagere, der via lovgivningen har ret til denne udbetaling. Revisionen skal bygges op efter om de udvalgte overførelser har den nødvendige bevilling og hjemmel, om beløbet er korrekt (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 8). Plantemaet er heller ikke relevant i forbindelse med revisionen af tilskudsregnskaber, da det er offentlige myndigheder, der står for sådanne overførelser.

7.2 Udførsel efter SOR 7

Fastlæggelse af plantemaer og udvælgelser af emner

Ved udførelsen af forvaltningsrevisionen skal revisor fastlægge de plantemaer, som er relevant for opgaven samt udvælge emner, som revisor skal revidere i løbet af opgaveperioden. Herunder skal revisor, som førnævnt, identificere de styringsopgaver, som ledelsen har ansvaret for og foretage en faglig vurdering af risikoen for forvaltningsmangler (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 5).

Revisor skal være opmærksom på, at hvis der sker ændringer, skal revisor i løbet af revisionen justere plantemaerne. Et plantema kan eksempelvis være en styringsopgave for offentligt finansierede aktiviteter eller en styringsopgave, der angår bestemte typer af udgifter, indtægter eller hvad findes relevante for de bestemte dele af regnskabet. Emnet inden for plantemaet skal være styringer af de konkrete aktiviteter, hvor der efter revisors mening er den største risiko for forvaltningsmangler. Konklusionen i erklæringen skal være omfattet af det samlede emne, og den skal ikke inddrage styringen af andre aktiviteter (Standard for offentlig revision nr. 7).

Aktivitets- og ressourcestyring

Hvis offentlige finansierede aktiviteter og ressourcer indgår i tilskudsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor undersøge den ledelsesmæssige aktivitets- og ressourcestyring. Det emne, der skal udformes i erklæringen, skal omfatte de systemer og processer i styringen af aktiviteterne og ressourcerne. Revisor skal undersøge om ledelsen løbende tilpasser aktiviteterne og ressourcerne og om de har tilrettelagt en hensigtsmæssig aktivitets- og ressourcestyring i henhold til de relevante kriterier. Et eksempel på dette kunne være, om ledelsen har sikret klarhed om ansvaret for aktiviteter og ressourcer, samt har informationer om disse. Desuden bør ledelsen måle og analysere produktivitetsudviklingen ved ressourcer omkring personale, varekøb m.v. Et eksempel, der kunne gøre sig gældende ved tilskudsregnskab, kunne være aflønningen til bestemte medarbejdere. Det vil være her, der kontrolleres om de personer, som reelt er tilknyttet projekt aflønnes eller, om der blot er tale om direktøraflønning. Derudover vil det være relevant at undersøge, om de tilknyttede medarbejdere vurderes at være rette til projektet ud fra stillingsbetegnelse, kvalifikationer m.v. (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 6).

Mål- og resultatstyring

Hvis offentligt finansierede udgifter til løn og den øvrige drift indgår i tilskudsregnskabet, skal revisor undersøge den ledelsesmæssige styring af mål og resultater. Ligesom plantemaet omhandlende aktivitets- og ressourcestyring, skal revisor udforme en konklusion, der skal omfatte systemer og processer i mål- og resultatstyringen af de valgte aktiviteter, der vurderes at have den største risiko for forvaltningsmangler. Det vil sige, at de skal have betydning for sparsommeligheden, effektiviteten og produktiviteten. Herunder skal revisor undersøge om ledelsen målretter aktiviteterne mod de relevante lovgivninger eller bevillinger modtaget fra tilskudsgiver. Det vil her være relevant, om ledelsen reelt benytter tilskudsmidlerne efter hensigten. Det kan være kontrol af virksomhedens resultater, hvor det der fremgår af ansøgningen til puljen, holdes op mod slutproduktet. Hvis der gives resultatløn og bonusser i forbindelse med resultater, så bør det kontrolleres, at de bidrager til at fremme aktiviteternes formål (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 7).

Styring af offentlige indkøb

Hvis offentligt finansierede indkøb af varer og tjeneste indgår i tilskudsregnskabet, skal forvaltningsrevisionen omfatte den ledelsesmæssige styring af indkøbet. Konklusionen der udformes i erklæringen, skal omfatte de systemer og processer i styringer af indkøbstyperne, hvor revisor vurderer, at der er den største risiko for forvaltningsmangler, der har betydning for sparsommeligheden. Her skal revisor undersøge, om der er indikationer på, at de ansvarlige for forvaltningen forvalter økonomisk hensigtsmæssig med det givne tilskud. Det vil her være relevant at undersøge, om ledelsen blandt andet har fastlagt klare ansvarsfordelinger og indkøbspolitikker, samt om der eventuelt er indhentet passende markedsinformation. Det vil sige, hvorvidt markedet er undersøgt ved at indhente tilbud eller lignende inden de offentlige midler bruges (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 7).

Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter

Skal der gennemføres et eller flere investeringsprojekter i opgaveperioden, skal forvaltningsrevisionen omfatte den ledelsesmæssige budgetstyring. Investeringsprojekterne er betydelige, hvis de har en væsentlig finansiel betydning for resultatet eller andre elementer, der oplyses i tilskudsregnskabet i projektets løbetid. Her kan der eventuelt være tale om IT-, bygge, eller anlægsprojekter. Konklusionen, der udformes i erklæringen, skal omfatte de systemer og processer i budgetstyringen af de investeringsprojekter, som revisor vurderer at udgøre den største risiko for forvaltningsmangler. Dette vil være for at sikre pålidelig information om afholdelsen af udgifter og projektets gennemførelse, løber som planlagt inden for de budgetmæssige rammer. Det vil i forbindelse med tilskudsregnskaber være relevant for revisor at undersøge, om ledelsen har skabt og etableret hensigtsmæssig budgetlægning og opfølgning (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 8).

Styring af offentlige tilskudsordninger

Hvis der er udgifter eller forpligtelser i forbindelse med offentlige tilskudsordninger eller lignende finansieringsordninger, der indgår i tilskudsregnskabet, skal forvaltningsrevisionen omfatte den ledelsesmæssige styring af ordningerne. Konklusionen der udformes i erklæringen, skal omfatte de systemer og processer i forvaltningen af de offentlige midler, som revisor vurderer at udgøre den største risiko for forvaltningsmangler, så disse midler kan anvendes så effektiv som muligt. Herunder

skal revisor undersøge, om ledelsens styring er opfyldende for de fastlagte formål, hvad angår tildelinger, udbetalinger, opfølgninger og evalueringer, der anvendes til at sikre effektiv tilskudsforvaltning. Dette plantema vil ikke være relevant for et tilskud til erhvervsvirksomheder, da der ikke er tale om tilskudsordninger, hvor erhvervsvirksomheden selv uddeler offentlige midler. De er blot modtageren heraf (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 8).

Hvis revisionen vedrører revision af et tilskudsregnskab, skal der udføres en eller flere forvaltningsrevisioner af tilskuddet. Revisor skal have fastlagt relevante plantemaer ud fra de typer aktiviteter, som der ydes tilskud til. Det emne, som revisor udformer sin konklusion om, skal omfatte de tiltag og dispositioner, som revisor vurderer at have betydning for sparsommelighed, produktivitet og effektivitet (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 9).

Der er en række handlinger vedrørende revisionen af et tilskudsregnskab, hvor revisionshandlingerne for GOR er ens, hvad angår den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen. Det nedenstående afsnit viser derfor, hvordan det er muligt at kombinere plantemaerne.

7.3 Kombination af plantemaerne

Som det fremgår af plantemaerne fra SOR 6 og 7, minder enkelte områder om hinanden. Derfor er det muligt at kombinere revisionen, hvorved et enkelt område revideres, hvor der er fokus på flere plantemaer. I tabellen herunder er SOR 6 og SOR 7 sammenholdt for at beskrive, hvorledes et område inden for tilskudsregnskabet kan revideres ud fra forskellige plantemaer.

SOR 6 – Juridisk Kritisk Revision	SOR 7 – Forvaltningsrevision
Gennemførsel af køb	Styring af offentlige indkøb
Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner	Aktivitets- og ressourcestyring
Afgørelse om tildeling af tilskud	Styring af offentlige tilskudsordninger
Rettighedsbestemte overførsler	Mål- og resultatstyring
Gennemførsel af salg	Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter
Myndigheders gebyropkrævning	

Figur 6: Tabellen viser sammenhængen mellem plantemaerne. De grønne plantemaer vurderes at kunne kombineres vandret. Mens de ikke markerede plantemaer vurderes ikke at kunne kombineres. *egen tilvirkning*.

Der fremkommer tre områder, som kan kombineres. ”Gennemførsel af køb” og ”Styring af offentlige indkøb” er to plantemaer, som minder om hinanden. Ved ”Gennemførelse af køb” bør fokusset være på, hvorvidt indkøbet er berettiget af tilskudsmidlerne. Det vil sige, om den nødvendige bemyndigelse foreligger. Kort fortalt bliver de økonomiske processer og systemer revideret ved ”Styring af offentlige indkøb”. Det vil sige, hvordan foretages indkøb, og hvem har bemyndigelsen til at handle ind fra virksomheden. Fokuspunktet for revision ved et tilskudsregnskab kunne, som tidligere beskrevet være, om det sikres, at der indkøbes bedst muligt. Bedst muligt vil være, når de offentlige midler benyttes til indkøb, som skaber den højeste nytteværdi for virksomheden, hvor både kvalitet og pris vurderes. En kombineret revision af indkøb vil derfor være, om indkøb foretages på rette vilkår og bedst muligt.

”Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner” samt ”Aktivitets- og ressourcestyring” vurderes at kunne afdækkes i forbindelse med revision af lønudgifter ved et tilskudsregnskab. Det vil i forbindelse med lønrevision skulle kontrolleres, om lønningerne gives med den korrekte bevilling, og hvorvidt lønningerne er rimelig i forhold til andre med samme stillingsbetegnelse. Vedrørende forvaltningsrevision vil det kunne kontrolleres, at der er anvendt medarbejdere med rette kompetencer. Derved kan det kontrolleres, at der er en styring af ressourcer, som sikrer den mest optimale produktivitet, effektivitet og sparsommelighed.

”Afgørelse om tildeling af tilskud” samt ”Styring af offentlige tilskud” er inden for samme område, hvorved begge plantemaer kan revideres sammen. Det vil dog ikke forekomme aktuelt i forbindelse med et tilskudsregnskab, da tildelingen allerede er sket og dermed ikke et område, som vedrører virksomheden.

Alle relevante punkter vedrørende den juridisk-kritiske- og forvaltningsrevision skal afrapporteres. Kommende afsnit vil derfor blive en samlet gennemgang af forhold, der gør sig gældende.

8. Rapportering af revisionen

Det følgende afsnit omhandler revisors rapportering, som skal aflægges efter standarderne for offentlig revision 5 til 7 samt erklæringsbekendtgørelsen.

8.1 Erklæringsbekendtgørelsen

Der er særlige krav til påtegningen af et tilskudsregnskab eller med andre ord en erklæring med sikkerhed, som er nødvendige for revisor at gøre sig bekendt med. Efter lovens forstand bliver andre former for regnskabsmæssige opstillinger, der udarbejdes efter regnskabsmæssige begrebsrammer ikke defineret som regnskaber. Det gælder eksempelvis tilskudsregnskaber. Der er i stedet tale om "andre dokumenter". Disse dokumenter hører under andre erklæringer med sikkerhed, hvor bestemmelserne i erklæringsbekendtgørelsen §§ 16-19 gør sig gældende (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 15).

Der stilles mindstekrav til indholdet af erklæringerne. En erklæring med sikkerhed skal som minimum indeholde følgende (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 44)

- En identifikation af erklæringsemnet og beskrivelse af erklæringsopgave.
- En omtale af revisors ansvar og det udførte arbejde
- Modifikationer
- En konklusion
- Fremhævelser
- Datering og underskrift

Der stilles ikke krav om en fast rækkefølge. De oplistede punkter bliver uddybet herefter.

Identifikation af erklæringsemnet og beskrivelse af erklæringsopgaven.

Erklæringsemnet vedrører det forhold, som revisor erklærer sig om (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 44). Der skal gives en beskrivelse af erklæringsopgaven. Det skal give modtageren af erklæringen en forståelse af, hvad der konkret erklæres på. Omfanget af denne beskrivelse skal være en konkret vurdering fra revisoren alt efter kompleksiteten af tilskudsregnskabet. Desuden skal revisor være opmærksom på, om der skal være en beskrivelse af de kriterier, som erklæringsemnet vurderes efter. Det kan være efter love, bekendtgørelser eller lignende (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 45). Ved tilskudsregnskaber skal SOR efterleves, hvorfor det vil være relevant at henvise til den tilhørende

bekendtgørelse eller tilsagnsbrev, hvoraf det fremgår. Dette punkt skal ligeledes ses i relation med SOR 5.

Revisors ansvar og det udførte arbejde

Erklæringen skal indeholde en omtale vedrørende revisors ansvar. Revisors ansvar er at udtrykke en konklusion på baggrund af det udførte arbejde. Det er for tilskudsregnskaber en konklusion om den finansielle præsentation, der er udarbejdet af virksomhedens ledelse (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 45). Herudover skal det udførte arbejde omtales. Her skal juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision ligeledes nævnes, da de er en væsentlig del af revisionen. Det er for at give modtageren en forståelse af det udførte arbejde. Der skal fremgå, om arbejdet er udført for at opnå en høj grad af sikkerhed eller, om der en begrænset sikkerhed for konklusionen. Med andre ord skal det fremgå, om der er tale om revision og dermed høj grad af sikkerhed eller, om det er udvidet gennemgang eller review, som dermed erklæres med begrænset sikkerhed. Den sidste erklæringstype er assistance, hvor revisor opnår forståelse for virksomheden og hjælper med at opstille regnskabet. Her vil der ikke være tale om en erklæring med sikkerhed. Denne erklæringstype vil ikke være relevant i forbindelse med tilskudsregnskabet. Det fremgår af tilskudsgivers revisionsinstruks, hvorvidt der krav om revision. Der skal desuden gives oplysning om den eller de standarder, som revisoren har anvendt. For tilskudsregnskaber vil det være ISA'erne og SOR.

Modifikationer

Revisor skal modificere konklusionen, hvis enten:

- Oplysninger, der ligger til grund for det udførte arbejde, er med væsentlige fejl eller mangler
- Revisor kan ikke opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, eller
- hvis der er væsentlig usikkerhed, som ikke er tilstrækkeligt oplyst.

Modifikationen skal fremgå af erklæringen. Det vil sige, at der skal afgives en konklusion med forbehold, en afkræftende konklusion eller revisor skal helt undlade at konkludere (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 46). Overskriften på afsnittet skal tilpasses herefter. Revisor skal i et særskilt afsnit beskrive grundlaget for det, som har givet anledning til modificeringen af konklusion. Det skal tydeligt begrundes, så modtageren får en klar forståelse af årsagen hertil, og hvad revisors grundlag er herfor.

Konklusion

Erklæringen skal indeholde en konklusion på det udførte arbejde i et særskilt afsnit med samme navn (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 46). Hvis konklusionen modificeres som beskrevet ovenfor, så skal navnet på afsnittet afspejle dette. Når erklæringsopgaven gives med høj grad af sikkerhed, skal der afgives en positiv formuleret konklusion. Der skal revisor erklære, om emnet giver et retvisende billede eller er udarbejdet i overensstemmelse med anvendte kriterier. Ved begrænset sikkerhed udtrykkes erklæringen via en negativ formuleret konklusion. Det vil sige, at revisor erklærer, om der ved det udførte arbejde er forhold, der har givet anledning til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 47).

Fremhævelser

Det kan være nødvendigt for revisor at fremhæve forhold i erklæringen. Fremhævelserne kan kun ske efter de konkrete forhold, som vedrører erklæringsemnet (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 47). Fremhævelse af forhold må ikke give modtageren nye oplysninger. Revisor kan alene henlede modtagerens opmærksomhed på bestemte forhold i erklæringsemnet, som er nødvendige at fremhæve.

Datering og underskrift

Erklæringen skal dateres den dag, hvor opgaven afsluttes. Dateringen viser, at revisor har taget højde for indvirkningen på emneindholdet og revisors erklæring af begivenheder, som er sket frem til den dato (Erhvervsstyrelsen, 2022, s. 47).

8.2 Rapportering efter SOR 5

Standarden for offentlig revision nr. 5 omhandler erklæringer om den udførte offentlige revision (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 1). Erklæringen finder anvendelse på Rigsrevisionen og godkendte revisors opgaver i de tilfælde, hvor det står anført, at revisionen af regnskabet skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.

God offentlig revisionsskik er et udtryk for, at de faglige kvalitetskrav, der kan stilles til revisoren, tager udgangspunkt i både internationale principper for offentlig revision samt dansk praksis. Det ses i de modtagne tilsagn fra tilskudsgiver samt relevante love og bekendtgørelser, at staten, regioner, kommuner, offentlige virksomheder samt aktiviteter, der er offentligt finansieret, om revisionen er omfattet af god offentlig

revisionsskik jf. rigsrevisorlovens §3. God offentlig revisionsskik er fra år 2017 og er senere blevet modificeret og udfyldt, hvor SOR fastlægger de faglige krav til revisor, hvor revisionen udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 7).

SOR 5 er udarbejdet i et samarbejde mellem FSR og Rigsrevisionen. Det fremgår på en række bekendtgørelser, instrukser og aftaler, at revision af tilskudsmodtagere skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. Dette indebærer, at revisionen omfatter de tre aspekter i offentlig revision; finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

Det fremhæves i SOR 5, at ved udførelsen af revisionsopgaver er det en forudsætning for revisor at (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 2):

- gennemføre finansielle revisioner af det regnskab eller de regnskaber, der er omfattet af opgaven i overensstemmelse med ISA'erne eller – for Rigsrevisionens vedkommende – i overensstemmelse med SOR 4 – Finansiel revision af statsregnskabet og andre regnskaber
- gennemføre juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab
- gennemføre forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med SOR 7 – Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab.

Godkendte revisorer skal i forbindelse med SOR 5 anvende denne standard i sammenhæng med andre krav, som er i ISA'erne. SOR 5 fremhæver især ISA 200, 210, 700 og 705. Når en godkendt revisor accepterer en opgave, der skal udføres efter god offentlig revisionsskik, indebærer det, at revisor udfører revisionen efter områder, der ikke er fastlagt i ISA'erne, men af SOR.

SOR 5 fastlægger krav om følgende (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 3):

- formulering af revisors konklusion om regnskabet, jf. pkt. 3-7
- særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af bevillinger eller tilskudsvilkår m.v., jf. pkt. 8-10
- udtalelse om juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, jf. pkt. 12-15
- henvisning til de anvendte standarder, jf. pkt. 16-17.

Hvis en revisor udtaler sig om en revisionsopgave, der udføres i overensstemmelse med SOR, skal denne person efterleve alle kravene i SOR 5-7.

Formulering af revisors konklusion om regnskabet

Hvis erklæringen vedrører et tilskudsregnskab, skal revisor angive i konklusionen, om regnskabet efter revisors opfattelse i alle væsentlige henseender er rigtigt. Dette betyder, at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med de retningslinjer, som er fastsat af tilskudsgiver (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 4). I forbindelse med casen i afhandlingen er der eksempler på, hvordan erklæringerne skal udformes. De fremgår af afhandlingens bilag 3-6.

Særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af bevillinger eller tilskudsvilkår

Revisor skal i erklæringen overveje, i hvilket omfang relevante bevillinger eller bestemte vilkår for offentlige tilskud er blevet overholdt. Revisor skal her fastslå, om der er nogle bestemte elementer i regnskabet, der udarbejdes under den forudsætning om, at bevillingsbetingelserne eller tilskudsvilkårene er overholdt. Denne overvejelse skal revisor tage stilling til under den regnskabsmæssige begrebsramme efter ISA 200 og 210 (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 4).

Revision skal i revisionen vurdere, om der ved overholdelsen af bevillingerne eller tilskudsvilkårene kan være risici for, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Disse vurderinger skal foretages ved, at revisor inddrager de relevante risici i forbindelse med faglige vurderinger og handlinger (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 5). Eksempelvis kan tilskudsmodtager have svært ved at kunne dokumentere deres omkostninger efter betingelserne i tilsagnet. Herunder beregninger af timepriserne, hvorefter virksomheden skal udvise sparsommelighed ved anvendelse af tilskuddet.

Revisor skal efterfølgende vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at afdække risici for væsentlige fejlinformation ved manglende overholdelse af bevilling eller tilskudsvilkår. Denne proces skal foregå, når revisor skal tage stilling til, om det opnåede revisionsbevis er tilstrækkelig, og om konklusionen af regnskabet skal modificeres efter ISA 700 (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 5).

Udtalelse om juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner

Revisor skal i erklæringen angive sit ansvar for at gennemføre juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner på de relevante emner, som revisionen omhandler samt rapportere i overensstemmelse med SOR. Dette skal fremgå i et separat afsnit i

erklæringen i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 5).

Herudover skal revisor ved udarbejdelsen af afsnittet tage stilling til, om der er nogle bemærkninger, som skal angives i erklæringen i henhold til SOR 6 og SOR 7. Hvis dette ikke er tilfældet, skal revisor udtale i afsnittet om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, at der ikke er væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 5)..

Hvis den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen har givet anledning til væsentlige kritiske bemærkninger, kan revisor anvende overskriften "Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision". Herunder skal revisor angive de væsentligste kritiske bemærkninger i afsnittet, så brugerne af erklæringen kan blive gjort opmærksom på forholdene (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 5).

Når revisoren skal vurdere, hvorvidt forhold omkring den juridiske-kritiske revision og forvaltningsrevision skal rapporteres om, kan de opdeles i 5 niveauer (FSR, 2021, s. 6).:

1. "Væsentlige kritiske bemærkninger"
2. "Kritiske bemærkninger"
3. "Væsentlige bemærkninger"
4. "Anbefalinger"
5. "Andre bemærkninger"

De to førstnævnte gælder, når der er tale om et område med finansiel væsentlighed, bevidste overtrædelser af reguleringen såsom god offentlig forvaltningsskik samt gentagelsestilfælde, som tidligere er blevet rapporteret om i forbindelse med juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevisionen. I afsnittet "Væsentlighed" i afsnit 6.5 blev der taget udgangspunkt i betydningen af en fejl vedrørende lønomkostninger. Skulle lønomkostningerne udgøre en så stor del af udgifterne i tilskudsregnskabet ved, at eksempelvis timeantal eller timesatser ikke kan verificeres, så vil det højst sandsynligt betyde, at erklæringen vedrørende den finansielle revision skal modificeres. Så snart den finansielle del skal modificeres, vil udtalelsen vedrørende den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen som udgangspunkt også modificeres i erklæringen. Den skal indgå i den skriftlige rapportering til ledelsen uagtet hvad (FSR, 2021, s. 13). Det vil i tilfældet med tilskudsregnskaber være i dertilhørende revisionsprotokollat. Udtalelsen

om juridisk-kritisk revision skal modificeres, hvis fejlen medfører, at tidsregistrering og opgørelsen af timeantal m.v. ikke er overholdt. Skulle der ikke være krav om at afgive protokollat, så skal det overvejes kraftigt at indarbejde det i erklæringen.

De tre andre bemærkninger sker, når der ikke er overtrædelse af bemyndigelsen, men som ledelsen bør agere på. Da afhandlingen har fokus på tilskudsregnskaber til erhvervsvirksomheder, og der dermed er tale om ISA 800-erklæringen, så vurderes det kun aktuelt at skulle forholde sig til de to førstnævnte niveauer af bemærkninger til den juridiske-kritiske revision og forvaltningsrevisionen.

Henvisning til andre standarder

I erklæringen skal der henvises til de relevante revisionsbestemmelser eller opgavevilkår, der indebærer, at regnskabet er omfattet af revisionskrav eller god offentlig revisionsskik jf. rigsrevisorlovens § 3. I den forbindelse skal revisor oplyse, at revisionen er udført i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Der skal samtidig anføres, at revisor har anvendt andre revisionsstandarder herunder ISA'erne (Standard for offentlig revision nr. 5, s. 6). Der kan være anført en revisionsinstruks i enten en relevant bekendtgørelse eller i tilsagnsbrevet til tilskudsmodtager. Dette skal ydermere anføres i erklæringen, at revisionen er udført i overensstemmelse med den relevante bekendtgørelse eller retningslinjer samt bevillingsskrivelsen.

8.3 Rapportering efter SOR 6 og SOR 7

Foruden erklæringen bliver der ofte stillet krav om, at revisor skal afgive en revisionsprotokol, som redegør for revisionshandlingerne m.v.

Revisors rapportering - Revisionsprotokollat

Revisor skal i sit revisionsprotokollat til virksomheden afgive fyldestgørende og overbevisende rapporteringer. Der skal i rapporten angives de undersøgte emner, de berørte dele af regnskabet, kriterier og omfanget af de gennemførte handlinger. Der skal sikres, at rapporteringen for juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision indeholder en klar konklusion på, hvordan de undersøgte emner er i overensstemmelse med dispositionerne eller ikke er. Revisor skal redegøre med karakteren af revisionsbeviset og for de observationer, som har været grundlaget for revisors konklusion. Hvis

revisorens konklusion eller observation giver anledning til, at der er forekommet væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler, skal revisor give konstruktive anbefalinger til virksomheden, for at bidrage til udbedringen af overtrædelserne eller manglerne. Hvis der er anledninger til at rapportere om regelbrud eller forvaltningsmangler i erklæringen, skal dette oplyses af revisor. Revisionsprotokollatet med konklusion af revisionen efter god offentlig revisionsskik skal senest kommunikeres til den øverste ledelse i forbindelse med afgivelsen af erklæringen om den offentlige revision (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 17).

Revisors rapportering - Erklæring

Hvis der er konstateret væsentlige regelbrud og/eller forvaltningsmangler, som vedrører driften af virksomheden eller forvaltningen af tilskudsmidlerne, som er omfattet af regnskabet, skal disse afrapporteres. Det sker i afsnittet vedrørende *Juridisk-kritisk* og *forvaltningsrevisionen* efter SOR 5. Dette er ikke nødvendigvis den fulde konklusion om det undersøgte emne, men udarbejdes som en kritisk bemærkning der belyser regelbruddet og/eller forvaltningsmanglerne og de underliggende konsekvenser (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 18).

8.4 Forventningskløft vedrørende erklæringsemnet

Det fremgår af ovenstående erklæringsbekendtgørelse, at der skal uddybes, hvad revisors ansvar og det udførte arbejde er i forbindelse med erklæringen. Her er der i øvrigt fokus på, om arbejdet er udført for at opnå en høj eller begrænset grad af sikkerhed. Ifølge SOR 5 skal der erklæres, om regnskabet efter revisors opfattelse i alle væsentlige henseender er rigtig. Revisor skal i øvrigt oplyse omkring sit ansvar for at gennemføre juridisk-kritisk revision, samt hvilket revisionsemne er udvalgt i forbindelse med dette. Det betyder at revisor ikke kommer hele vejen rundt i forbindelse med juridisk-kritisk- og forvaltningsrevision, da de væsentligste områder udvælges (Kristensen, 2019, s. 26). Derved kan eksempelvis lønudgifter blive gennemgået i tilskudsregnskabet, hvorimod indkøb af udstyr og materiale ikke bliver. Herved kan der opstå en forventningskløft mellem tilskudsgiver og revisoren da det ikke er et krav at gennemgå alle dispositioner i regnskabet. Væsentlighedsgrænser fremkommer mere naturligt i forbindelse med den finansielle revision, hvorimod regelbrud kan være økonomisk svære at måle. Således kan der ske regelbrud i tilskudsregnskabet, som er af uvæsentlig karakter uden at blive rapporteret herom (Kristensen, 2019, s. 26).

9. Revisionsinstruks til tilskudsregnskaber

Ud fra den ovenstående teori fra afsnit 6 til afsnit 8, er der udarbejdet en revisionsinstruks der opsamler de væsentligste punkter som revisor skal forholde sig til. Revisionsinstruksen henvender sig til alle revisorer, der skal påtegne tilskudsregnskaber, hvor der er krav om god offentlig revisionsskik. Instruksen er udarbejdet med henblik på at opsamle de vigtigste punkter fra ovenstående afsnit vedrørende revisionsprocessen for planlægning, udførsel og rapportering. Instruksen er af egen tilvirkning og med det formål at give revisoren en konkretiseret fremgangsmåde til, hvordan revisor generelt kan foretage revisionen af et tilskudsregnskab. Denne fremgangsmåde danner grundlaget for revisionen af afhandlingens case. Der tages udgangspunkt i, at revisor har kendskab til udformning af aftalebrev, hvilket dermed ikke er i fokus her. Først er revisionsprocessen visualiseret, hvorefter de enkelte områder er yderligere beskrevet efterfølgende:

Figur 2: Visualisering af den udarbejdede revisionsinstruks - egen tilvirkning.

9. 1. Revisionsinstruksen

I følgende afsnit er der udarbejdet en revisionsinstruks af egen tilvirkning, som har det formål at visualisere og vejlede revisor til hvordan revisionen skal foretages af et offentligt tilskudsregnskab.

Revionsproces	Arbejdshandlinger	Kommentar
Planlægning	Beskrivelse af kunden - Brancheforhold - Lovgivning - Andre relevante forhold	
Først step i planlægningen er forståelse og beskrivelse af kunden og opgaven. Revisor skal sætte sig ind i virksomheden og deres interne kontroller. I afhandlingen tages der udgangspunkt i, at der i forvejen er et kendskab til kunden. Der bør sikres, at der er en fælles forståelse for opgavens vilkår mellem revisor og virksomheden, hvilket blev beskrevet i ISA 210 vedrørende aftale om revision. Revisionsteamet bør beskrive kunden kortfattet, hvor de vigtigste forhold fremhæves. Det gælder inden for kundens branche, lovgivning, samt andre relevante juridiske og økonomiske faktorer. Herefter følger en beskrivelse af opgaven. Her skal revisor særligt være opmærksom på, om påtegningen afgives i overensstemmelse med ISA 800, som omhandler andre erklæringer med sikkerhed, hvilket typisk er tilfældet med tilskudsregnskaber.		
Planlægning	Beskrivelse af opgaven - Kunden og projektet, som revisor skal afgive erklæring på - Erklæringsform • Er der tale om ISA 800 eller anden erklæring? - Relevant tilsagnsskrivelse og efter hvilken revisionsinstruks foretages revisionen efter - Identifikation af tilskudsregnskabet: • Tilskudsbeløbet for hele projektet og perioden • Tilskudsregnskabets udgifter • Tilskudsregnskabets periode • Tilsagnsskrivelsens dateringer (hvornår er tilsagnet fra) • Journalnummer/projektnummer	

Ved planlægning af revisionen skal revisor være opmærksomme på de regnskabsmæssige krav givet i tilskudsbetingelserne eller bekendtgørelserne til tilskudspuljen. Retningslinjerne kan variere afhængig af tilskudsgiveren. Det er derfor vigtigt at kontrollere, hvad der er af krav til regnskabet.		
Planlægning	Identificeret regnskabskrav: - Er der krav om specifikt regnskabsskema? (eksempelvis tilskudsgivers skabelon) - Skal regnskabet opstilles i stil med budgettet? - Skal indtægter vises særskilt? Det benyttes primært for at sikre gennemsigtighed for, hvor stort et beløb tilskuddet udgør - Skal der udarbejdes statusrapporter? - Hvilke udgifter er de tilskudsberettigede? • Er der fastsat krav om tidsregistrering og evt. fastsatte timesatser for aflønning?	
Derudover skal revisor forholde sig til, hvilke krav der er til revisionen. Fokusset herpå er at tjekke, hvorvidt der skal revideres efter god offentlig revisionsskik. Derudover kan der vedlagt i puljens revisionsinstruks, i bekendtgørelsen eller tilskudsbetingelserne være nogle specifikke handlinger, som revisor skal foretage. Handlingerne vil typisk være fremsat ved, at der står revisor skal i forbindelse med revisionen have særligt fokus, eller det er et krav, at revisor efterprøver noget specifikt.		
Planlægning	De konkrete revisionskrav er fastsat i revisionsinstruksen fra tilskudsgiver. Kravene til revisionen kan være, at revisor efterprøver: 1. Om projektregnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl eller mangler 2. Om tilskudsbetingelserne er opfyldt 3. Om tilskuddet er anvendt til formålet 4. Om alle omkostninger er afholdt inden for perioden 5. Om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed 6. Om de data, som fremgår af slutrapporterne, er veldokumenteret	

<table>
<tr><td colspan="3">I forbindelse med gennemgang af revisionsinstruksen fremgår det, om der skal afgives protokol. Så snart det er et krav at afgive dette, så bør de ovenstående punkter fremstå, som områder hvor revisoren har haft et særligt fokus på.

Revisionsteamet skal vurdere uafhængighed og interessekonflikt til virksomheden. Det skal ske på baggrund af revisorloven, IESBA's code, samt de yderligere krav, der måtte være gældende i Danmark.</td></tr>
<tr><td>Planlægning</td><td>Vurderinger af
- Kompetencer
• Opgaven kan kun accepteres, hvis revisor kan stå inden for de faglige kompetencer hertil (SOR og ISA'er)
- Uafhængighed
• Er revisorteamet uafhængige af virksomheden?
• Er der interessekonflikter</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">Ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet kan der tages udgangspunkt i 1-3 procent af de samlede omkostninger i regnskabet. Væsentlighed på regnskabspostniveau udgør 50-90 procent af det overordnede væsentlighedsniveau. Det er fortolket efter FSR og Rigsrevisionens vejledning vedrørende væsentlighed. Fastsættelse af væsentlighedsbeløbet skal vurderes efter kendskab til virksomhedens kontrolmiljø og risikovurderinger af opgaven og virksomheden som helhed. Det skal derfor være en konkret vurdering hver gang. Det betyder, at det er denne grænse, som fastsætter beløbsgrænsen, hvornår der skal tages forbehold i erklæringen for fejl. Som beskrevet tidligere er dette væsentlighedsbeløb også det, der som udgangspunkt er gældende for den juridisk-kritiske og forvaltningsrevision. Medmindre der konstateres regelbrud eller forvaltningsmangler, hvilket kræver en yderligere vurdering af den økonomiske betydning heraf.</td></tr>
<tr><td>Planlægning</td><td>Fastsættelses af væsentlighedsniveau:
- Vurder risikoen ved afgivelsen af påtegningen og på regnskabets poster
- Vurder om væsentligheden fastsættes i den høje (3% og 90%) eller lave (1% og 50%)
- Vær opmærksom på at konstaterede regelbrud/forvaltningsmangler skal fortolkes.</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">Udførsel af revisionen for den finansielle revision vurderes ikke at være et fokuspunkt for denne revisionsinstruks, da efterprøvning af regnskabsposterne i tilskudsregnskaber vurderes at være inden for den gængse revisors normale kompetencer. Her tænkes der på eftertælling af</td></tr>
</table>

regnskabet og gennemgang finansbogholderiet. Der er opstillet de forhold, som revisor bør have særligt fokus på.		
Udførsel	Kontrol af betingelserne for regnskabet: - Er regnskabet opstillet efter de identificerede krav? - Er der udarbejdet de nødvendige rapporter og kontrollere evt. datagrundlaget herfor? - Vurder om alle udgifter og indtægter er medtaget i regnskabet	
Udførsel	Revisionen af løn - Vedrører lønnen projektperioden? - Er de aflønnede medarbejdere relevante for projektet? - Er lønnen medtaget korrekt i henhold til at være tilskudsberettiget? - Kontrollere om kravene for evt. tidsregistrering og timesats er opfyldt. - Er der udvist sparsommelighed? - Er det projektrelevant?	
Udførsel	Revision af øvrige omkostninger - Vedrører udgifterne projektperioden? - Er udgifterne tilskudsberettiget? - Vurder om udgifterne reelt vedrører projektet. - Er der udvist sparsommelighed?	
Det vurderes muligt at kombinere den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen, hvorved et enkelt område revideres, mens der er fokus på flere plantemaer. Det er kun nødvendig**t** at revidere inden for de plantemaer, som vurderes at have den væsentligste betydning for regnskabet. Revisionen afdækkes blandt andet gennem forespørgsler til ledelsen, kontrol af bilag samt revisors samlet vurdering af ledelsens ageren.		
Udførsel	Gennemførelse af køb & Styring af offentlige indkøb - Er der den nødvendige bemyndigelse ved indkøb? - Hvordan foretages indkøb? - Hvordan sikres det, at der handles bedst muligt ind?	

	- Her bør både pris og kvalitet være relevant, så de offentlige midler får den bedst muligt værdi.	
Udførsel	Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner & Aktivitets- og ressourcestyring - Er lønninger givet med den korrekte bevilling? - Vurderes lønningen rimelig i forhold til stillingsbetegnelsen - Er kravene til evt. tidsregistrering og timesats opfyldt? - Er der anvendt medarbejdere med rette kompetencer til projektets forløb?	
Udførsel	Mål- og resultatstyring & Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter - Hvordan styres der mod effektive resultater og budgetstyring af projektet? - Sørges der for at være likviditet nok gennem hele projektet? - Hvordan forløber projektet i forhold til budgettet?	
Udførsel	Efterprøv tilskudsgivers revisionsinstruks for at sikre, at revisionen lever op til tilskudsgivers krav.	
Udførsel	Indhent dokumenter - Underskrevet regnskab - Underskrevet ledelseserklæring	
Under rapporteringen skal kravene i SOR 5 efterleves. Det samme skal kravene i ISA 800, da der er tale om en erklæring med sikkerhed. SOR 5 fastlægger krav om følgende		
Rapportering	Konklusion: - Vurderes midlerne at være anvendt til formålet? - Er der forhold fra tidligere som skal indgå? Udarbejd erklæringer med fokus på: - formulering af revisors konklusion om regnskabet	

	- Anvendt regnskabspraksis og begrænsning i distribution og anvendelse. - særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af bevillinger eller tilskudsvilkår m.v. - udtalelse om juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner - henvisning til de anvendte standarder	
Der kan være krav om aflæggelse af protokol, som blev beskrevet i indledningen af punkt 8. Det er et krav at efterleve alle kravene i SOR 5-7, hvorfor erklæringen skal udformes som beskrevet heri. Bemærk at revisionsinstruksen bør blive sat ind, så det fremgår, hvad revisor særligt har haft fokus på.		

10. EU-tilskud

Som nævnt tidligere i afhandlingen, kan en virksomhed søge en tilskudsordning eller national pulje for at få et økonomisk tilskud til sin virksomhed. Der findes desuden en række puljer, som er støttet via et EU-finansieret program (Folketinget EU-oplysningen, 2022). Først gennemgås de krav, som er fastlagt i et EU-tilskud, hvorefter der lægges særligt vægt på de ekstra krav, som revisor skal forholde sig til i forhold til et nationalt tilskud. Afsnittet bidrager til at forstå de væsentligste revisionshandlinger, der bliver tillagt i forbindelse med revisionen af et EU-tilskud.

En af de mest velkendte former for EU-tilskud er landbrugsstøtten. Dette tilskud fungerer primært som en enkeltbetalingsordning, hvor der er en direkte betaling til landmændene fra EU. Der er i EU oprettet tre strukturfonde, som er Den Europæiske Fond for Regionaludvikling, Samhørighedsfonden og Den Europæiske Socialfond. Disse tre fonde støtter forskellige projekter, som kan være med til at sikre konkurrenceevne, beskæftigelse, samarbejde og udvikling af de fattigste regioner. Penge fra EU's strukturfonde går eksempelvis til innovation, iværksætteri, grøn omstilling, uddannelse m.v. (Erhvervsstyrelsen, 2022)

Danmark omsætter over en 7-årig periode for ca. 7 mia. kr. i projekter, som EU refunderer med 50% i støtte. Kontrolindsatsen fra EU vedrørende et EU-tilskud foregår via stikprøver, hvor der udtages stikprøver af projekterne og de medtagne omkostninger. Der skal desuden afgives en erklæring for resultatet af indsatsen, som Erhvervsstyrelsen indberetter til EU-kommissionen. Såfremt der er omkostninger eller aktiviteter, som EU har afgivet støtte til, som ikke er overensstemmende med formålet, vil disse blive modregnet i støttegrundlaget eller skal tilbagebetales. EU arbejder med et væsentlighedsniveau på 2% af de samlede omkostninger, som Danmark anmelder til EU-kommissionen. Herunder betyder det, at hvis der skulle være finansielle fejl i regnskabet for under 2%, vil dette ikke være væsentligt og dermed uden konsekvenser for forvaltningen (Erhvervsstyrelsen, 2022).

Lovgrundlaget for et EU-tilskud er defineret i bekendtgørelse nr. 162 af 28 januar 2022 om administration af tilskud fra Den Europæiske Regionalfond og Den Europæiske Socialfond samt bekendtgørelse nr. 285 af 1. marts 2022 om støtteberettigelse, regnskab, revision og kontrol i forbindelse med udbetaling af tilskud fra Den Europæiske Regionalfond og den Europæiske Socialfond (Erhvervsstyrelsen, 2022).

Støtteberettigelse, regnskab og revision

Dette afsnit vil tage udgangspunkt i erhvervsministeriets bekendtgørelse vedrørende Støtteberettigelse, regnskab, revision og kontrol m.v. i forbindelse med udbetaling af tilskud fra Den Europæiske Regionalfond, Den Europæiske Socialfond Plus og Fonden for Retfærdig Omstilling (Bekendtgørelse nr. 285 af 01/03/2022).

Erhvervsstyrelsen fastsætter reglerne og de krav, der er vedrørende projekter, budgetter, regnskaber, rapporter, revision mv, for de virksomheder, der modtager tilskud fra strukturfondene. Reglerne bliver fastsat i overensstemmelse med de regler, der følger Den Europæiske Unions funktionsmåde, forordninger, og beslutninger (Bekendtgørelse nr. 285 af 01/03/2022).

Revisionen af et tilskudsregnskab for en erhvervsvirksomhed skal udføres af en godkendt revisor eller Rigsrevisionen. Hvis projektet eller dele af projektet er en del af europæisk territorialt samarbejde, bliver revisionen gennemført af den tilsynsførende (Bekendtgørelse nr. 285 af 01/03/2022, § 23). Revisionen udføres i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder og god offentlig revisionsskik. Herunder gælder det for revisor, at de skal:

- Afgive erklæring til tilsagnsgiver om at støttemodtagerens forretningsgange og registreringssystemer er tilrettelagt forsvarligt.
- Yde rådgivning og vejledning til støttemodtager efter behov
- Revidere perioderegnskabet og det endelige tilskudsregnskab

Herudover skal revisor undersøge om de interne kontroller er betryggende, ved at påse de eksisterende forretningsgange hos tilskudsmodtager som f.eks. registrering af udgifter, da det danner grundlag for tilskuddet.

Ifølge § 25 skal revisor ved revisionen teste om (Bekendtgørelse nr. 285 af 01/03/2022):

1. Tilskudsregnskabet er rigtigt, uden væsentlige fejl eller mangler,
2. Regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med tilsagnet, forordninger, relevante lovgivninger, indgået aftaler og praksis,
3. Tilskudsbetingelserne er opfyldt efter bekendtgørelse nr. 162 af 28 januar 2022 om administration af tilskud fra Den Europæiske Regionalfond og Den Europæiske Socialfond,
4. Tilskuddet er anvendt til det godkendte formål,
5. De rapporterede udgifter svarer til de gennemførte aktiviteter i afrapporteringen,
6. Tilskudsmodtageren har udvist sparsommelighed

7. Projektet opfylder de seneste godkendte aktiviteter
8. Oplysningerne kan dokumenteres
9. Den data der ligger til grund er pålidelige gennem udarbejdede produktivitets- og effektivitetsanalyser
10. Nationale og EU-retslige udbudsregler samt EU's statsstøtteregler overholdes.

Revisionens omfang er afhængig af tilskudsmodtagers forretningsgange og interne kontroller, som har betydning for aflæggelsen af regnskabet. Revisionen skal omfatte tilskuddets modtager og økonomiske partnere. Revisor skal herunder angive i sin revisionsprotokol, om de udførte revisionshandlingerne som er foretaget hos tilskudsmodtager og de økonomiske partnere. Revision kan udføres ved stikprøver.

Tilskudsmodtageren skal afgive de oplysninger, som har betydning for perioderegnskaberne og det endelige tilskudsregnskab samt revisors vurdering af forvaltningen (Bekendtgørelse nr. 285 af 01/03/2022, § 26). Tilskudsmodtager skal herunder give revisor adgang til at foretage de handlinger, som revisor mener er nødvendig for at kunne få de oplysninger, der skal bruge.

Hvis revisor bliver opmærksom på uregelmæssigheder eller tilsidesættelse af tilskudsvilkårene, skal revisor gøre tilskudsmodtager opmærksom på dette og påse at dette er meddelt til tilsagnsgiver inden for 3 uger. Denne meddelelse skal være støttet af en redegørelse fra revisor, der beskriver forholdene.

Ifølge § 28 skal revisor ved et EU-tilskud afgive erklæringer om de reviderede perioderegnskaber og det reviderede endelig projektregnskab jf. §21. § 21 omhandler, at efter projektets afslutning skal det endelige tilskudsregnskab indsendes til tilsagnsgiver inden for tilsagnsgiverens fastsatte frist. Hvis der er tale om tilskud til projekter under målet om investeringer i beskæftigelse og vækst, skal revisor udarbejde en revisionsprotokol, hvis anmodet af tilsagnsgiver. I erklæringen skal der angives, at tilskudsregnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i bekendtgørelsen. Herunder skal det fremgå, at udgifterne er afholdte og betalt i overensstemmelse med reglerne i bekendtgørelsen samt med de vilkår fastsat af tilskudsgiver. Forbehold skal ligeledes fremgå af erklæringen.

Ved revisionen af tilskudsregnskabet skal revisor udarbejde en protokol med vurderingen og konklusionen om revision (Bekendtgørelse nr. 285 af 01/03/2022, § 29). Protokollen skal indeholde et afsnittet med en udtalelse omhandlende projektets forløb i forhold til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Herunder skal det fremgå, at

udgifterne er bogført ordentligt, og at der er ført en fyldestgørende opgørelse, samt at der er anvendt korrekte priser. Der skal anføres i protokollen om:

- Revisor opfylder habilitetsbetingelserne i lovgivningen
- Revisor har modtaget alle de anmodede oplysninger
- Revisor anser tilskudsregnskab for endeligt efter bestemmelserne i lovgivningen.
- Det udbetalte tilskud er anvendt i overensstemmelse med de givne vilkår.

Forskellen mellem EU-tilskud og nationalt tilskud

Ved revision af et EU-tilskud og et nationalt tilskud skal begge tilskud revideres efter de nationale regler og god offentlig revisionsskik. Det vil sige, at revisionen skal foretages efter standarderne for offentlig revision 5-7 samt de gældende regler for uafhængighed, relevante ISA'er m.v.

Nedenfor er foretaget en visuel udarbejdelse af en komparativ tabel, der anvendes til at klargøre forskellen mellem revisionsinstruksen for et EU-tilskud og nationalt tilskud.

EU-tilskud	Nationalt tilskud (Innobooster)
1. om tilskudsregnskabet er rigtigt, uden væsentlige fejl eller mangler, 2. om regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med tilsagnet, forordninger, relevante lovgivninger, indgået aftaler og praksis, 3. om tilskudsbetingelserne er opfyldt efter bekendtgørelse nr. 162 af 28 januar 2022 om administration af tilskud fra Den Europæiske Regionalfond og Den Europæiske Socialfond, 4. om tilskuddet er anvendt til det godkendte formål, 5. om de rapporterede udgifter svarer til de gennemførte aktiviteter i afrapporteringen, 6. om tilskudsmodtageren har udvist sparsommelighed 7. om projektet opfylder de seneste godkendte aktiviteter 8. om oplysningerne kan dokumenteres	1. Om projektregnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler 2. Om tilskudsbetingelserne er opfyldt, herunder bestemmelserne i bevillingsgrundlaget. 3. Om tilskuddet er anvendt til formålet 4. Om alle omkostninger er afholdt inden for den fastsatte periode, herunder om den fastsatte periode er blevet ændret 5. Om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed 6. Om de oplysninger, som tilskudsmodtager har meddelt tilskudsyder om opfyldelsen af resultatkravene, er dokumenterede 7. Om tilskudsmodtagers ledelse har udarbejdet de produktivitets- og effektivitetsanalyser/virksomhedsregnskab, som tilskudsyder har

9. Om den data der ligger til grund er pålidelige gennem udarbejdede produktivitets- og effektivitetsanalyser 10. om nationale og EU-retslige udbudsregler samt EU's statsstøtteregler overholdes.	foreskrevet, samt at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige

Figur 3: En komparativ oversigt over revisionsinstruksen for et EU-tilskud og et nationalt tilskud - egen tilvirkning.

Revisionen på nationale tilskud og EU-tilskud er sammenlignelige, som der ses i ovenstående tabel. Revisor skal stadig revidere efter de nationale regler dog med tilføjelser fra EU. Den primære forskel, at revisor skal revidere efter bekendtgørelse nr. 162 af 28 januar 2022 om administration af tilskud fra Den Europæiske Regionalfond og Den Europæiske Socialfond og bekendtgørelse nr. 285 af 1. marts 2022 om støtteberettigelse, regnskab, revision og kontrol i forbindelse med udbetaling af tilskud fra Den Europæiske Regionalfond og den Europæiske Socialfond. Herunder skal der også tages stilling til de nationale og EU-retslige udbudsregler samt EU's statsstøtteregler. Udbudsreglerne omfatter kontrol om, hvorvidt større indkøb er foretaget gennem EU-udbud.

EU's statsstøtte regler er udarbejdet for at sikre, at offentlige institutioner ikke påvirker konkurrencen mellem virksomheder ved støtte enkelte virksomheder med offentlige midler (Horten Advokatfirma, 2023).

Figur 4: Oversigt fra Horten advokatselskab omhandlende hvornår der er tale om statsstøtte.

Statsstøtten er defineret i traktaten om den Europæiske Unions funktionsmåde, også kaldet TEUF, som "... støtte der ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at

begunstige visse virksomheder eller produktioner. ” Der er herunder seks betingelser der skal være opfyldt, før der er tale om statsstøtte (Horten Advokatfirma, 2023).

- Statsstøttereglerne gælder kun, hvis der er tale om en virksomhed.
- Der skal være tale om offentlige midler for, at det kan defineres som statsstøtte.
- Der skal være en økonomisk fordel for virksomheden ved udmøntningen af tilskuddet.
- Der skal være selektivitet, hvor virksomhederne behandles forskelligt afhængig af erhvervets fordele med f.eks. opnåelse af billige lån med offentlig garanti.
- Støtten er konkurrenceforvridende, da der er tale om en økonomisk fordel. Der er dog ikke krav om, at konkurrencebegrænsningen skal kunne påvirkes.
- Støtten påvirker virksomhedens stilling i konkurrencen med andre i samhandlen inden for EU.

Den offentlige støtte, hvor alle seks betingelser er opfyldte, er som udgangspunkt ulovligt og skal godkendes af EU-kommissionen, før der kan træffes en beslutning om tildeling af støtten. Den offentlig støtte kan ses som værende enten forenelig med markedet og uforenelige. Når støtten er forenelig, er det fordi støtten primært går til forskning, udvikling, miljøbeskyttelse m.v. Når støtten er uforenelig, kan dette være støttet til en virksomhed som har problemer økonomisk eller en støtte som kan føre til forvrænge konkurrence.

Et projekt såsom Innobooster er underlagt reglerne for EU statsstøtteregler, selvom puljen er en nationalpulje. Her er det dog beskrevet at det entydigt er virksomhedens ansvar, at statsstøttegrænserne skal overholdes (Innoboosters retningslinjer, 2021, s. 9). I forbindelse med revisionen ved et EU-tilskud fremgik det som et krav i revisionsinstruksen at kontrollere dette. I forbindelse med Innoboosters revisionsinstruks er der dog ikke krav herom. Det er i forbindelse med ansøgningen, hvor virksomheden skal oplyse Innovationsfonden, om hvor meget støtte virksomheden har modtaget. Herefter kan fonden godkende ansøgningen og dermed tildele bevilling. Kontrollen påhviler hermed fonden og virksomheden. De øvrige krav i revisionsinstrukserne vurderes at være afdækket gennem de samme revisionshandlinger uagtet, om det er et national tilskud eller EU-tilskud. Det er blot ændringen af selve bekendtgørelserne og betingelserne, som fremhæves.

11. Innobooster Case

Der er i kommende afsnit opstillet en case på baggrund af et fiktivt tilskud fra Innobooster-puljen. Casevirksomheden hedder XY ApS. I casen tages der udgangspunkt i, at revisorteamet i forvejen er revisor for virksomhedens årsregnskab. Teamet har været revisor for virksomheden i flere år, og der er derfor allerede kendskab til kundens interne kontrolmiljø, herunder forretningsgange og IT-miljø. Kunden har henvendt sig til revisoren, da kunden har modtaget tilskud fra førnævnte pulje og skal i den forbindelse aflægge sit første perioderegnskab. Kunden er påbegyndt projektet og har sendt det første perioderegnskab til revision. Nedenstående punkter viser, hvordan revisionen af tilskudsregnskabet kan foretages for at leve op til de gældende krav. I bilag 1 og 2 er der udarbejdet et fiktivt regnskab samt et posteringsudtræk hertil. Posteringsudtrækket er simpelt opstillet og udelukkende for forståelsens skyld. Revisionen er udført efter revisionsinstruksen i afsnit 9.

11.1 Planlægning

11.1.1. Beskrivelse af kunden og opgaven

Revisionsteamet har i forvejen kendskab til XY ApS, derfor er beskrivelsen af kunden kortfattet, hvor de vigtigste forhold fremhæves. Det gælder inden for kundens branche, lovgivning, samt andre relevante juridiske og økonomiske faktorer.

Virksomheden blev stiftet i år 2019. De aflægger årsregnskabet efter regnskabsklasse B. XY ApS operer inden for handel med fast, flydende og luftformigt brændstof og lignende varer. Virksomheden blev stiftet med henblik på at udvikle bæredygtigt brændstof, hvor det primære fokuspunkt er syntetisk brændstof, også kendt som Power-to-X.

Opgavebeskrivelse:

Revisor er blevet anmodet af XY ApS om at afgive erklæring vedrørende projektet ”Power-to-X”. Revisionen skal foretages i overensstemmelse med tilsagnsskrivelsen fra Innovationsfonden og den dertilhørende revisionsinstruks ”Revisorinstruks – Innobooster” (Innovationsfonden, 2021). Revisor skal afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed, som er nærmere beskrevet i ISA 800.

- Tilskudsmodtageren XY ApS har samlet modtaget tilsagn om 1.468.500 kr. i støtte fra Innovationsfonden for hele projektperioden. I regnskabsperioden ansøger XY om en udbetaling på 1.030.333 kr.
- Perioderegnskabet udviser samlede udgifter for i alt 3.091.000 kr.
- Perioden for regnskabet er fra 1. januar 2022 til 31. december 2022.
- Tilsagnsskrivelsen vedrørende tilskuddet er fra 10. december 2021.
- Projektet er blevet tildelt journal nummer 11-1111 af tilskudsgiveren.

Formålet med Innobooster er at støtte projekter, der er med til at udvikle og markedsmodne et nyt produkt eller i projekter, der betydeligt forbedrer en proces i en virksomhed. Omdrejningspunktet for puljens investeringer er, at der skal være et udviklingsbehov i forløbet.

11.1.2 Regnskab og revisionskrav

Ved planlægning af revisionen skal revisor være opmærksom på de regnskabsmæssige krav givet af Innovationsfonden. Virksomheden, der har modtaget bevillingsbeløbet af Innovationsfonden, vil herefter modtage de retningslinjer, der er gældende for det pågældende tilskud. Retningslinjerne kan variere afhængig af tilskudsgiveren, hvorfor der ikke nødvendigvis kan revideres på den samme måde hver gang. Udover de udarbejdede retningslinjer til tilskuddet har tilskudsgiver også udarbejdet en revisionsinstruks, som revisor skal anvende i forbindelse med revisionen af regnskabet.

Innoboosters retningslinjer

Revisor skal være opmærksom på retningslinjerne udarbejdet af Innovationsfonden (Innoboosters retningslinjer, 2021). Ifølge punkt 1.4 i retningslinjerne omhandlende hvad Innobooster kan finansiere, kan revisor finde de relevante forhold som er relevante for revisionen.

Revisor skal her være opmærksom på, at Innobooster kun kan medfinansiere op til maksimalt 35% af relevante udgifter til Innobooster projekt. Herunder kan de investere mellem 50.000 kr. og 5.000.000 kr. pr. projekt. Hvis tilskudsmodtager har ansøgt om mindre end 200.000 Euro over tre regnskabsår, vil dette kunne støttes under ”de minimis” forordningen, hvor projekter over 200.000 Euro, støttes efter gruppefritagelsesordningen (Innoboosters retningslinjer, 2021). Revisor skal være opmærksom på at de 200.000 Euro, skal tages hensyn til med den aktuelle valutakurs på ansøgningstidspunktet jf. nationalbankens offentlige vekselkurs. Virksomheden XY

ApS, har i dette tilfælde modtaget et tilskud på lige under de maksimale 1.500.000 kr., hvorfor de er underlagt reglerne for "de minimis" forordningen. XY ApS modtog 1.468.500 kr.

Statsstøtteforordning	De minimis	Gruppefritagelse
Statsstøtteforordning Tilskudsstørrelser og principper	50.000 kr. til 1.500.000 kr. (200.000 Euro)	1.500.000 kr. til 5.000.000 kr.
Løn	Op til 35% af fast timepris – fast timepris på 750 kr./timen.	Op til 35% af de faktiske lønomkostninger.
Vidensleverandører	Op til 35% af betalt faktura	Op til 35% af betalt faktura
Materialer og udstyr (Minimum 10.000 kr./faktura)	Op til 35% af betalt faktura	Op til 35% af betalt faktura

Figur 5: Udarbejdet tabel til visualisering af statsstøtteforordningen fra Innobooster. Kilde: (Innoboosters retningslinjer, 2021)

De minimis

Dette punkt gør sig gældende for revisionen, hvorfor revisor skal være opmærksom på at følge de regler fra Innovationsfonden, der omhandler tilskud under 1.500.000 kr. Herunder har innovationsfonden udarbejdet regler for tilskuddet (Innoboosters retningslinjer, 2021). Reglerne er forenklet herunder:

- Virksomhedens udgifter til medarbejderne i projektet beregnes ud fra en fast timesats på 750 kr. Dette inkluderer overhead (rejseudgifter, husleje m.v.)
- I budgettet kan der medtages timer fra involverede medarbejdere og ejere, der direkte vedrører innovationsaktiviteterne i projektet.
- Der kan maksimalt være et forbrug af 135 arbejdstimer pr. person pr. måned.
- Der kan ikke indgå udgifter, som allerede er støttet af et andet tilskud som f.eks. løntilskud.
- Timer fra ulønnede praktikanter, frivillige medarbejdere eller medarbejder på uddannelsesforløb i virksomheden, kan ikke indgå i budgettet eller regnskabet.

- Hvis der er tilknyttet en freelancer i virksomheden, skal timerne i budgettet og regnskabet, registreres som kategorien "vidensleverandører". Dette skal afregnes som en faktura og ikke baseret på den faste timesats.

Det fremgår i øvrigt af punkt 6.1 af betingelserne, at hvis Innovationsfonden har investeret mere end 500.000 kr. i projektet skal der undervejs indsendes en fremdriftspræsentation, som redegør for projektets status (Innoboosters retningslinjer, 2021). Dette er gældende i dette projekt, hvorfor virksomhed XY ApS, skal indsende en fremdriftspræsentation til Innovationsfonden. Alle projekter, der modtager en bevilling fra Innovationsfonden, skal dog for hvert projektår indsende en revisorerklæring, hvor denne erklæring viser, at regnskabet er rigtigt, og regnskabet lever op til bevillingskravene (Innoboosters retningslinjer, 2021). Regnskabet skal aflægges efter regnskabsskabelonen, som indhentes gennem ansøgningsportalen.

Innobooster er underlagt statsstøttereglerne for virksomheder under afsnit 6 i Innoboosters retningslinjer. Da investeringen er på under 200.000 euro, indgår tilskuddet derfor under EU-kommissionens de minimis-regler for statsstøtte. Hvis virksomheden derfor skulle overskride denne grænse, kan virksomheden ikke få en investering fra Innobooster under de minimis reglerne.

De ovenstående punkter er de forhold, som revisor skal forholde sig til, når revisor skal udtale sig, om hvorvidt tilskudsregnskabet er i overensstemmelse med Innovationsfondens retningslinjer eller tilsagn. Dette testes under udførselsfasen.

Innoboosters revisionsinstruks

Innoboosters revisionsinstruks henvender sig til virksomheden, der har modtaget Innobooster-bevilling og søger information om, hvad en revisorerklæring skal indeholde (Innobooster, 2021). Der er i dette tilfælde ansøgt efter d 1. juni 2021, hvorved alle bevillinger skal revideres af en ekstern godkendt revisor, hvor følgende regnskaber skal revideres:

- Perioderegnskaber, der dækker en 1-årig periode.
- Perioderegnskab fra sidste revision og frem til afslutning, hvis dette udgør mindre end en 1-årig periode.
- Revisorerklæringen maksimalt kan gælde for en 15 måneders periode.

I dette tilfælde vil der være tale om en 1-årig periode, hvorfor denne revisionsinstruks anvendes til at revidere projektet for XY ApS. Herunder opstilles de relevante punkter i revisionen.

Revisionen på XY ApS skal foretages af en statsautoriseret eller registreret revisor jf. revisionsinstruksen § 1. Herunder skal denne revision foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, hvilket betyder, at regnskabet skal revideres efter standarderne for offentlig revision, som nævnt i tidligere afsnit jf. § 2.

Revisor skal ved revisionen efterprøve om regnskabet er rigtigt og uden væsentlige fejl samt om regnskabsaflæggelse er i overensstemmelse med eksempelvis bevillingsbeskrivelserne i Innoboosters retningslinjer og SOR. Herunder skal der foretages en vurdering hvorvidt der er taget økonomisk hensyn ved forvaltningen af midlerne jf. § 2, stk. 2.

I revisionsinstruksen § 4 er der opstillet en række forudsætninger som revisor skal efterprøve i revisionen (Innobooster, 2021). Herunder skal revisor efterprøve:

1. Om projektregnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler
2. Om tilskudsbetingelserne er opfyldt, herunder bestemmelserne i bevillingsgrundlaget.
3. Om tilskuddet er anvendt til formålet
4. Om alle omkostninger er afholdt inden for den fastsatte periode, herunder om den fastsatte periode er blevet ændret
5. Om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed
6. Om de oplysninger, som tilskudsmodtager har meddelt tilskudsyder om opfyldelsen af resultatkravene, er dokumenterede
7. Om tilskudsmodtagers ledelse har udarbejdet de produktivitets- og effektivitetsanalyser/virksomhedsregnskab, som tilskudsyder har foreskrevet, samt at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige

Revisionen af regnskabet skal forsynes med en påtegning, hvor der fremgår, at regnskabet er revideret efter reglerne i revisionsinstruksen jf. § 7. Hvis revisor vurderer, at der skal fremhæves forhold eller tages forbehold, skal dette fremgå i revisionserklæringen. Herudover skal der også udarbejdes en beretning af revisionen i form af en revisionsprotokol, hvor det fremgår, at regnskabet er revideret efter reglerne i Innoboosters revisionsinstruks. Denne protokol skal indeholde vurdering fra revisor og

konklusion samt tydelig klargøre, hvilket regnskab og hvilken regnskabsperiode erklæringen dækker. Vurderingen i rapporteringen skal baseres på tilskudsmodtagers forretningsgange, interne kontroller, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Både revisionserklæringen og protokollen sendes til tilskudsmodtager og tilskudsgiver. Et eksempel på en udarbejdet revisionserklæring og revisionsprotokol kan findes i bilag 3 og 4 i denne afhandling.

11.1.3 Kundeaccept/kompetencer/Præsentation

Revisionsteamet skal vurdere uafhængighed og interessekonflikt. Det skal ske på baggrund af revisorloven, IESBA's code, samt de yderligere krav, der måtte være gældende i Danmark. Der skal ligeledes være fokus på, om der udføres selvrevision. I og med revisortemaet i forvejen er revisor for årsrapporten vurderes det, at der er taget højde for uafhængighed. Der er ikke ændret forhold vedrørende dette og det samme revisionsteam, som reviderer årsrapporten, er tilknyttet tilskudsregnskabet, hvorfor den samme vurdering kan gøre sig gældende igen.

I forbindelse med accept af opgaven er det nødvendigt at forholde sig til, hvorvidt revisionstemaet besidder de nødvendige kompetencer. Den relevante ISA hertil er ISA 210, som omfatter aftalens vilkår. Opgaven må kun accepteres, når revisor kan stå inden for de faglige kompetencer hertil. Dermed skal revisor forholde sig til, om revisionstemaet er i stand til at revidere efter kravene fra SOR og Innoboosters revisionsinstruks. Det fremgår af kravene til revisionen, at der skal være en statsautoriseret revisor. Det er dermed nødvendigt, at der er en statsautoriseret revisor til at underskrive erklæringen, hvilket er tilfældet for denne revision.

Revisionsteamet vurderer i forbindelse med revisionen af XY ApS tilskudsregnskab at besidde de nødvendige kompetencer for at kunne udføre revisionen.

Der bør herudover udarbejdes et aftalebrev, der omfatter alle relevante overvejelser om opgavens omfang. Aftalebrevet vil ikke blive yderligere gennemgået, da det forventes, at revisoren i forvejen har et kendskab til dette. Aftalebrev i forbindelse med tilskudsregnskaber vurderes ikke at adskille væsentligt fra andre aftalebreve vedrørende andre erklæringer med sikkerhed. Eneste fokuspunkt ved aftalebrevet er at få formidlet, hvordan erklæringen indeholder en udtalelse om juridisk-kritisk- og forvaltningsrevisionen, hvorved påtegningen adskiller sig fra andre erklæringer.

11.1.4 Risikovurdering og fastsættelse af væsentlighedsniveauet

Ved revisionen af tilskudsregnskabet skal der fastlægges et væsentlighedsniveau for regnskabet. Derfor er det nødvendigt først at foretage en risikovurdering før væsentligheden kan fastsættes.

Risikovurderingen sker både af kunden som helhed og af regnskabsposterne. I regnskabet er der tre udgiftsposter, som vedrører lønningerne, honorar til konsulenter og til øvrige udgifter.

Risikovurderingen vedrørende løn vurderes lav. Der burde i forbindelse med tilskudsregnskabet være mulighed for at afstemme direkte til lønsedler og konkrete medarbejdere. Der er desuden fastsatte grænser for maksimum antal timer og lønsatser, som kan medtages.

Risikovurderingen for honorar til konsulenter vurderes lav. Det burde være muligt at foretage afstemning direkte til fakturaer, hvorved det fremgår, hvilket firma og ydelse der betales for. Der er fastsatte krav til leverandøren for, hvilken virksomheden skal handle ved.

Risikovurderingen for øvrige udgifter vurderes lav. Der er fastsat krav til leverandør, og der burde ske afstemning direkte til fakturaer.

Ingen af regnskabsposterne indeholder regnskabsmæssige skøn og bør derfor ikke være behæftet med subjektivitet. Der er desuden tale om reelt afholdt, hvorfor dokumentationen bør være herfor. Herudover vurderes mængden af transaktioner at være lav, hvorfor den iboende risiko vurderes lav.

Virksomheden har været kunde siden 2019, hvorfor der er stort kendskab til kundens kontrolmiljø. I forbindelse med regnskabet vurderes risikoen for fejl for lav. Grundet det gode kendskab til virksomhedens kontrolmiljø og ingen tidligere konstaterede fejl, vurderes det acceptabelt, at væsentligheden sættes i den høje ende. Ved fastlæggelse af væsentlighedsniveauet tages der udgangspunkt i 3 procent af de samlede omkostninger i regnskabet. Væsentlighed på regnskabspostniveau udgør 90 procent af det overordnede væsentlighedsniveau. Dette er valgt efter FSR og Rigsrevisionen vejledning vedrørende væsentlighed, hvor revisor som udgangspunkt, kan have et overordnet væsentlighedsniveau op til 3 procent (FSR, 2022).

Fastsættelsen af væsentlighedsniveauet ses nedenfor.

Samlede omkostninger i tilskudsregnskabet: 3.091.000 kr.

Væsentlighedsniveau: 92.730 kr. (3 procent)

Væsentlighed på regnskabspostsniveau: 83.457 kr. (90 procent)

Væsentlighedsniveauet for dette tilskudsregnskab er 92.730 kr. Det betyder, at det er denne grænse, som fastsætter beløbsgrænsen, hvornår der skal tages forbehold for fejl. Som beskrevet tidligere er dette væsentlighedsbeløb også det, der som udgangspunkt er gældende for den juridisk-kritiske- og forvaltningsrevision. Medmindre der konstateres regelbrud eller forvaltningsmangler, hvilket kræver en yderligere vurdering af den økonomiske betydning heraf. Dette er yderligere beskrevet tidligere i afhandlingen.

11.2 Udførsel

11.2.1 Udførsel af revisionen

Der vil i følgende afsnit bliver revideret ud fra Innoboosters retningslinjer samt revisionsinstruksen. Revisionen vil basere sig ud fra finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Udover det regnskab virksomheden fremsender til revisor, skal revisor også efterspørge posteringsliste, som kan anvendes til at afstemme til regnskab og udvælgelse af stikprøver.

Finansiel revision

Formålet med den finansielle revision er at vurdere om de oplysninger, der er i regnskabet, er korrekte samt udarbejdet i overensstemmelse med bevillingsbetingelserne fra innovationsfonden.

Første skridt er at eftertælle regnskabet og afstemme det til posteringsudtrækket. Der er opstillet et forslag til arbejdsnotat herunder:

Regnskabet er eftertalt og afstemt til posteringsudtrækket. Indtægterne til projektet tilgår først efter indsendelsen af dette regnskab. Det er derfor ikke muligt at efterprøve indtægter.

Hvis afstemning af posteringsudtrækket til regnskabet afviger, skal revisor forespørge virksomheden herom og eventuelle fejl rettes. Hvis virksomheden har modtaget

indtægter fra puljen, vil det ligeledes være relevant at få dette afstemt til bogføring.

Det er kontrolleret, at regnskabet er opstillet efter de identificerede krav, da regnskabsskabelonen er anvendt. Den nødvendige fremdriftspræsentation er udarbejdet og påset. Datagrundlaget kontrolleres senere. Det vurderes, at alle udgifter og indtægter er medtaget på baggrund af sammenholdelse med budgettet.

Revision af løn

Ud fra regnskabet, jf. bilag 1, observeres det, at der er lønomkostninger og øvrige omkostninger for følgende:

- Lønomkostninger: 1.215.000 kr.
- Øvrige omkostninger: 611.000 kr.

Lønomkostninger er baseret på to medarbejdere i projektet Andreas Andreasen og Thomas Thomasberg. Ifølge Innoboosters retningslinjer kan der medtages op til 750 kr. pr. time i op til maksimalt 135 timer pr. måned. Der skal derfor efterregnes, om virksomheden overholder de ovenstående kriterier i regnskabet.

- Timeløn: 750 kr. i timen
- Timer: 135 timer pr. måned
- Årlige lønomkostninger: 1.215.000

Ud fra ovenstående kontrolleres det, at en medarbejder, der arbejder fuldtid på projektet, vil have en årsløn på 1.215.000 kr. Revisor skal her være opmærksom på, at virksomheden ikke har medtaget mere end 750 kr. i timen samt medtaget mere end 135 timer pr. måned. Her vil det være relevant at efterspørge timeregistrering, sådan at revisor har dokumentation for, at medarbejderne har som minimum arbejdet de angivne timer på projektet samt, at de medtagne omkostninger er indenfor projektperioden. Da dette er et perioderegnskab, må virksomheden kun medtage omkostninger i perioden fra den 1. januar 2022 til 31. december 2022.

Revisor skal ud over timeregistreringen foretage stikprøver af lønsedler for året, hvorpå der kan konstateres om virksomheden har afholdt udgifter til løn og de antal timer, som de har angivet.

Revision af øvrige omkostninger

Udover lønomkostninger skal revisor også tage stilling til de øvrige omkostninger i regnskabet, da denne post ikke er under væsentlighedsniveauet. De øvrige omkostninger udgør samlet 661.000 kr. Derfor skal revisor teste om disse poster er uden væsentlige fejl og mangler. Dette kan gøres eksempelvis ved efterspørgsel af dokumentation i form af en stikprøve af fakturaerne. Til udvælgelse af stikprøverne kan de anerkendte stikprøveberegnere anvendes. Her tænkes der blandt andet på Monetary-unit sampling eller lignende. Det antages, at hver revisionsvirksomhed har sin egne værktøjer til dette. Ved simple tilskudsregnskaber med få øvrige udgifter kan revisors professionelle dømmekraft desuden blot benyttes. Revisor skal her være opmærksom på, om posten er med eller uden moms, samt om udgiften er afholdt inden for den relevante regnskabsperiode mellem d 1. januar 2022 og 31. december 2022. Det er desuden et specifikt krav til denne pulje at kontrollere, at der indkøbt ved de godkendte leverandører. Et eksempel på arbejdsnotatet ses nedenfor.

Ud fra stikprøveberegnerne skal der udtages 3 stikprøver. Det er påset, at fakturaerne er inden for tilskudsperioden og i overensstemmelse med tilskudsbetingelserne fra Innovationsfonden. Det fremgår af posteringsudtrækket og billagsgennemgangen, at der udelukkende er indkøbt ved Knowledge A/S og Materialisten A/S. Herved har XY ApS kun indkøbt ved de godkendte leverandører, som fremgår i forbindelse med ansøgningen. Udgiften er projektrelevant ift. tilskuddets formål.

11.2.2 Gennemgang af alle plantemaer

I forbindelse med revision af tilskudsregnskabet er det påkrævet at revidere efter god offentlig revisionsskik, derfor skal der udføres juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Fra teoriafsnittet vedrørende SOR fremgår det, at der skal vælges de plantemaer, hvor der er størst risiko for regelbrud eller forvaltningsmangel. Derfor skal alle plantemaer ikke revideres, men i nedenstående afsnit bliver hvert plantema fra både SOR 6 og 7 gennemgået for at illustrere, hvilken revision der kunne udføres vedrørende tilskudsregnskabet. Der skal derfor ved selve revision blot tages udgangspunkt i et plantema fra hver SOR 6 og 7. Disse kan med fordel kombineres. I afsnittet 7.3 blev kombinationen af plantemaer opstillet. Der tages udgangspunkt i den opdeling i dette afsnit.

Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner (SOR 6) Aktivitets- og ressourcestyring (SOR 7)

Plantemaerne kan gennemgås i dette tilskudsregnskab, da flere medarbejdere fra virksomheden aflønnes. Det vurderes derfor som værende området med størst risiko for regelbrud eller forvaltningsmangel. Handlingen vil derfor indebære at vurdere, om lønningerne er rimelige i forhold til stillingen og givet med den korrekte bevilling. Derudover kan det kontrolleres om der har været en hensigtsmæssig og rettidig styring af projektet, herunder om det er gennemført som forventet (dvs. budget er overholdt, planlagte aktiviteter er udført m.v.). Omdrejningspunktet er, om midlerne anvendes efter en sparsommelig, produktiv og effektiv forvaltning. Her bør fremdriftspræsentation ligeledes inddrages. Der er opstillet et forslag til arbejdsnotat her nedenfor:

Budgettet er sammenholdt med perioderegnskabet. Det fremgår heraf, at midlerne er anvendt inden for budgettet. Ud fra fremdriftspræsentation fremgår det, at aktiviteterne er udført efter hensigten. Derved vurderes det, at der har været en hensigtsmæssig og rettidig styring af projektet. I forbindelse med den finansielle revision af regnskabet blev det kontrolleret, at virksomheden aflønner med 750 kr. i timen. Da der allerede er fastsat krav for niveauet af aflønningen, kontrolleres det derfor, at denne overholdes. Stillingsbetegnelsen for de aflønnende medarbejdere er "Forskere", hvilket fremgår af deres ansættelseskontrakter. De vurderes derfor at være med rette kompetencer til puljen.

Mål- og resultatstyring (SOR 7)

Plantemaet vil som udgangspunkt altid være relevant at inddrage. Risikoen for forvaltningsmangel vurderes at være lav, der bliver ikke aflønnet efter resultater. Det aktuelle for projektet vil være at sammenholde regnskabet med fremdriftspræsentationen. Heri skal tilskudsmodtageren redegøre for anvendelsen af midlerne og beskrive resultaterne heraf. Bemærk i øvrigt at det er nødvendigt at kontrollere projektets resultater og pålideligheden heraf jf. revisionsinstruksen pkt. 6 og 7. Resultaterne er angivet i fremdriftspræsentationen, hvor denne bliver underlagt revision. Handlingen vil derfor indebære at kontrollere, hvordan XY ApS opgør deres status i projektet og dokumenterer resultaterne. Handlingen er nødvendig for at sikre en kontrol af forvaltningen og, at der reelt sker en fremdrift i projektet. Der er opstillet et forslag til arbejdsnotat her nedenfor:

XY ApS har opstillet flere resultater i fremdriftspræsentationen, hvoraf processen med projektet fremgår. Virksomheden har angivet, at der er foretaget 3 test af brændstoffet. Revisionen har fået forelagt testresultaterne for de 3 test. De stemmer overens med de angiven oplysninger i fremdriftspræsentationen. Det vurderes, at der reelt sker en fremdrift med midlerne, og de anvendes til formålet. Det er kontrolleret efter revisionsinstruksen stk. 6 og 7, at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige. Det vurderes, at der er en hensigtsmæssig styring for fastsættelsen af mål og pålideligheden heraf.

Gennemførsel af køb (SOR 6) & Styring af offentlige indkøb (SOR 7)

Tilskudsregnskabet indeholder udgifter til materialer og udstyr. Plantemaerne vil derfor være relevante at gennemgå, da der er en risiko for regelbrud og/eller forvaltningsmangel. I forbindelse med indkøb af materiale til virksomheden bør det kontrolleres, at der er den nødvendige bemyndigelse til at købe produktet. Det vurderes derudover relevant at kontrollere, om der er indhentet tilbud for således at sikre den bedst mulige pris. Der er opstillet et forslag til arbejdsnotat her nedenfor:

Virksomheden har indsendt en ansøgning, hvor det skal oplyses, hvilken leverandør som virksomheden anvender. Det er kontrolleret, at indkøbet er foretaget ved de godkendte leverandører i forbindelse med den finansielle revision. Det optimale i forbindelse med revision af dette punkt vil være at få virksomheden til at fortælle om processen vedrørende indkøb med henblik på, om der er indhentet tilbud fra flere leverandører og sende dem med. I forbindelse med indsendelse af ansøgningen skal XY redegøre for anvendelsen af leverandører. Herved bliver det nødvendigt for XY at få godkendt leverandøren, inden der handles med dem. Derfor vil det være mere aktuelt at undersøge XY's begrundelse for, hvorfor netop denne leverandør er valgt. Det er oplyst, at virksomheden normalt handler ved denne leverandør, hvorfor de har opnået væsentlige rabatter. Det vurderes dermed, at det er sikret fordelagtige priser for de offentlige midler. I forbindelse med den finansielle revision er det kontrolleret, at udgifterne er afholdt i den rette periode og er tilskudsberettiget. Virksomheden har oplyst, at det er forskerne, der oplyser, hvad de mangler. Herefter står økonomiafdelingen for at indkøbe det. Det vurderes at være en hensigtsmæssig styring herpå.

Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter (SOR 7)

Plantemaet er i mindre grad relevant i tilskudsregnskabet. Formålet med kontrollen fra revisoren er at undersøge, om ledelsen har skabt og etableret en hensigtsmæssig budgetlægning og opfølgning. Projektet løber i en kort periode på to år for virksomheden. Der er dermed ikke over en længere årrække. Den aktuelle revision herfor vil være at sammenholde med budgettet. Det bør sikres, at virksomheden ikke anvender alle tilskudsmidlerne i første år, da udgifter i år to skal kunne dækkes af midlerne. Risikoen for forvaltningsmanglen vurderes lav. Der er opstillet et forslag til arbejdsnotat her nedenfor:

Regnskabet bør sammenholdes med budgettet. Tilskudsmidlerne er ikke forbrugt endnu, og der var ifølge ansøgningen en forventning om at opstarten betød væsentlige udgifter til materiale. Medarbejderne er desuden fuldtid som forventet. Det vurderes derfor, at der er en hensigtsmæssig budgetlægning og, at virksomhedens projekt løber efter forventningen.

Afgørelse om tildeling af tilskud (SOR 6) & Styring af offentlige tilskudsordninger (SOR 7)

Plantemaet er ikke relevant for tilskudsregnskabet, da virksomheden ikke uddeler tilskud.

Rettighedsbestemte overførsler (SOR 6)

Plantemaet er ikke relevant for tilskudsregnskabet, da virksomheden ikke står for sådanne overførsler.

Gennemførsel af salg (SOR 6)

Plantemaet er ikke relevant for tilskudsregnskabet, da virksomheden ikke skal sælge materiale eller udstyr.

Myndigheders gebyropkrævning (SOR 6)

Plantemaet er ikke relevant for tilskudsregnskabet, da virksomheden ikke skal opkræve offentlige gebyrer.

Overholdelse af kravene i revisionsinstruksen

Ved udførelsen af revisionen skal revisor yderligere sikre sig, at kravene i Innoboosters revisionsinstruks er opfyldt.

1. Om projektregnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler

Ved revisionen af dette projekt fastlægges væsentlighedsniveauet for at kunne determinere den fejlmargin, der gælder for regnskabet. Herunder testes der de lønomkostninger og øvrige omkostninger der måtte være. Denne revision er udarbejdet i den ovenstående finansielle revisionen uden væsentlig fejl, hvorfor der ikke foretages yderligere. Her blev regnskabet eftertalt og afstemt uden bemærkninger.

2. Om tilskudsbetingelserne er opfyldt, herunder bestemmelserne i bevillingsgrundlaget.

Ved undersøgelse om tilskudsbetingelserne er fyldt efter Innoboosters retningslinjer, tages der udgangspunkt i betingelserne i afsnit 10.1.1. Herunder skal der kontrolleres om virksomheden eksempelvis lever op til kravene vedr. den medtaget timeløn, og om virksomheden har medtaget flere timer end de maksimale 135 timer pr. måned. Derudover skal der kontrolleres om medarbejderne er ansat i virksomheden og ikke hverken konsulenter eller freelancers, da dette vil kategoriseres som vidensleverandører og skal dokumenteres med en faktura. Dette er efterregnet i den ovenstående revision, hvorfor der ikke foretages yderligere. Udgifterne til de godkendte leverandørerne var dokumenteret med en faktura.

3. Om tilskuddet er anvendt til formålet

For at teste om tilskuddet er anvendt til formålet, er revisor nødsaget til at få kortlagt hvad virksomhedens formål har været med at modtage tilskud. Innobooster giver tilskud til, at lovende ideer omsættes til løsninger, der skaber vækst og beskæftigelse i Danmark samt løser nogle af samfundets udfordringer. Ved revisionen skal revisor forholde sig til om de øvrige omkostninger til eksempelvis leverandører eller udstyr, er til formål at udvikle brændstoffet til det specifikke projekt. Herunder hvis virksomheden har købt anden unødvendigt materiale, vil dette ikke betegnes som, at tilskuddet er anvendt til

formålet. Hvis der er tale om en større virksomhed, skal virksomheden kunne dokumentere på tidsregistreringen på projektet samt, at de direkte udgifter kan henføres til projektet vedrørende brændstoffet. Her er der ligeledes kontrolleret, at de valgte leverandører fremgår af den godkendte liste i regnskabet.

4. Om alle omkostninger er afholdt inden for den fastsatte periode, herunder om den fastsatte periode er blevet ændret

Ved revisionen skal revisor være opmærksom på, at de medtagne omkostninger i regnskabet er medtaget i den rigtige regnskabsperiode. I dette tilfælde strækker perioden sig fra 1. januar 2022 til 31. december 2022, hvorpå revisor skal anskaffe dokumentation for, at omkostningerne er afholdte i inden for den givne periode. Dette er gjort ved at modtage et udtræk fra virksomhedens bogføringssystem, hvor det er kontrolleret, hvornår omkostninger er bogført, samt undersøge dette ved de udvalgte stikprøver. Der er ikke ændret i perioden for projektet.

5. Om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed

Revisor skal være opmærksom på, om tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed i forbindelse med anvendelsen af tilskuddet. Dette kan evt. undersøges ved de omkostninger som virksomheden har medtaget, ved at virksomheden skal redegøre for at de har indhentet tilbud ved forskellige leverandører eller sikret at den løsning som de har valgt, har været den bedste og billigste i forbindelse med projektet. Det vurderes at være afdækket i forbindelse med forvaltningsrevisionen. Her er det særligt de to plantemaer ”styring af offentlige indkøb” og ”aktivitets- og ressourcestyring”, der giver en overbevisning for revisoren om sparsommeligheden.

6. Om de oplysninger, som tilskudsmodtager har meddelt tilskudsyder om opfyldelsen af resultatkravene, er dokumenterede

Revisor skal være opmærksom på, at de resultatkrav, som kan være præsenteret, er dokumenteret. Det vurderes at være afdækket i forbindelse med plantemaet ”Mål- og resultatstyring”. Selvom plantemaet ikke nødvendigvis bliver udvalgt, er det et krav at forholde sig til oplysninger i tilskudsregnskabet/fremdriftspræsentationen uanset.

7. Om tilskudsmodtagers ledelse har udarbejdet de produktivitets- og effektivitetsanalyser/virksomhedsregnskab, som tilskudsyder har foreskrevet, samt at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige

Revisor skal kontrollere om tilskudsmodtager har udarbejdet produktivitets- og effektivitetsanalyser. Dette er kommenteret tidligere i afhandlingen, hvor det i dette tilfælde er det nødvendigt at efterspørge virksomhedens fremdriftspræsentation, som de fremsender til Innovationsfonden. I og med det er et krav at kontrollere, at de data, der ligger til grund for afrapporteringen, er pålidelig. Skulle der være kvantitative angivelser eks. antal test gennemført af XY, så vil det være nødvendigt for revisor at gennemgå disse for at kontrollere, at det er retvisende. For XY har de udarbejdet fremdriftspræsentationen, hvor denne er gennemgået uden bemærkninger. Testresultaterne fra de angivne tests i fremdriftspræsentationen er gennemgået, hvorved det er kontrolleret, at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige. I overensstemmelse med punkt 6 kan det afdækkes af plantemaet Mål- og resultatstyring, som beskrevet ovenfor. Det er ligeledes et krav at gennemgå resultaterne uagtet, om plantemaet udvælges.

Indhent underskrevet regnskab og ledelseserklæring.

Der skal indhentes et underskrevet regnskab og en underskrevet ledelseserklæring. Der er ikke udarbejdet en skabelon til ledelseserklæringen. Der er der i stil med aftalebrevet en forventning om, at revisor har kendskab til udarbejdelsen heraf.

Der er indhentet og vedlagt regnskab og ledelseserklæringen. Begge er underskrevet og med datering 25/4 2023.

Konklusion på revisionen

Projektmidlerne er anvendt til formålet og regnskabet er korrekt udarbejdet i henhold til bevillingsskrivelsen. De udførte handlinger har givet revisionstemaet tilstrækkeligt bevis til brug for afgivelse af erklæringen, som er uden forbehold, men med fremhævelse af forhold om regnskabspraksis, begrænsning i distribution og ej reviderede budgettal.

11.3 Rapportering

Efter Innovationsfondens retningslinjer skal virksomheden fremsende en revisorerklæring på, at regnskabet er korrekt og uden væsentlig fejl og mangler samt, at tilskuddet er anvendt efter kravene i bevillingen. Herunder skal revisor udtale sig efter SOR 5 om fremhævelser, modifikationer, revisors ansvar samt emnet af erklæringen. Der er udarbejdet en færdiggjort erklæring i bilag 3, hvor strukturen på revision er lavet samt udtalelser omkring fremhævelser, konklusion, modifikationer m.v. Skabelonen for erklæringen er udarbejdet af Rigsrevision og kan frit benyttes af revisorer. Skabelonen er blevet tilpasset tilskudsregnskabet. Der er ligeledes udarbejdet et eksempel i bilag 4 på revisors revisionsprotokollen.

Der er i denne revision ikke nogen fremhævelser eller modifikationer, da tilskudsregnskabet er uden væsentlige fejl og mangler. Virksomheden har anvendt tilskuddet efter betingelserne i Innoboosters retningslinjer.

11.4 Rapportering med modificering

Der er i den fiktive case afgivet en erklæring, som er blank. I dette afsnit vil der være fokus på at udarbejde både erklæringen og protokollen, hvor der tages forbehold. I erklæringen i bilag 3 er der allerede afgivet en blank erklæring, som dog er med fremhævelse af forhold grundet regnskabspraksis, begrænsning i distribution og ej reviderede budgettal. Det er derfor muligt at se, hvordan fremhævelse af forhold skal præsenteres. I afsnittet tages der udgangspunkt i en manglende konklusion. Den manglende konklusion er på baggrund af manglende dokumentation for lønudgifterne til begge medarbejder i tilskudsregnskabet. Virksomheden har ikke kunnet fremvise dokumentation, og derfor kan revisor ikke stå inde for, at der overhovedet er udbetalt løn. Erklæringen findes i bilag 5. Der er gengivet en bestanddel af erklæringen herunder:

Vi udtrykker ingen konklusion om projektregnskabet. På grund af betydeligheden af de forhold, der er beskrevet i afsnittet "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet.

Grundlag for manglende konklusion

Det har ikke været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, da ledelsen ikke har kunnet fremlægge dokumentation for afholdte lønudgifter vedrørende projektet. Lønudgifterne udgør samlet 2.430.000 kr. På grund af væsentligheden af udgifterne i projektet er det ikke muligt at afgive en erklæring herpå.

Det er vigtigt i forbindelse med påtegningen af en manglende konklusion at følge erklæringsbekendtgørelse og derved rette overskrifter. Herudover skal det ligeledes ændres i forbindelse med udtalelsen om revisors ansvar samt juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, se nærmere herom i bilag 5. I forbindelse med erklæringen er der ligeledes udarbejdet en protokol med modificering. Den fremgår af bilag 6.

Ud fra ovenstående afsnit har revisionen opfyldt de krav, der er fastsat i Innoboosters revisionsinstruks og standarderne for offentlig revision.

12. Diskussion

12.1 Hvad bidrager juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision med?

Revisorer, der kun reviderer erhvervsvirksomheder, vil typisk ikke have kendskab til juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Der vil kun være fokus på den finansielle revision, hvilket i sagens natur vurderes at være den mest forventelige opgave for revisoren. Derfor vil revision efter god offentlig revisionsskik medføre markant ekstra arbejde for revisoren. Det vil alt andet lige være nemmere blot at revidere den finansielle del med henblik på at opnå en høj grad af sikkerhed om, at regnskabet er rigtigt. Der bliver tilføjet andre perspektiver til revisionen, når de to andre revisionsformer indgår. Det kan argumenteres for, at det er i offentlighedens interesse, at forvaltningen af offentlige midler underlægges flere revisionskrav end blot den finansielle del. Hvis der blot er tale om den finansielle del, ville selve forvaltningen af midlerne ikke være i fokus. Det kunne betyde, at tilskudsmidlerne reelt er blevet brugt på direktørens løn uden at relatere sig til projektets formål. Så længe regnskabet kan afstemmes til opgørelsen, og der var sammenhæng heri og uden væsentlige fejl og mangler, så ville den finansielle del være korrekt. Det vurderes derfor nødvendigt at stille yderligere krav til virksomheden og specielt til revisionen, så sådanne disponeringer vil blive rapporteret om. Kravet vedrørende den omfattende revision er nødvendigt, så der er kontrol med, at statstilskuddet forvaltes effektivt, så midlerne får den tilsigtede samfundsmæssige virkning. Et tilskudsregnskab er omtalt som et regnskab, der er blevet støttet af offentlige midler, hvorfor det er i offentlighedens interesse, at midlerne bliver brugt til hensigten. Ved et årsregnskab for en erhvervsvirksomhed, gælder det, at der er tale om virksomhedens egne indtægter og omkostninger. Det vurderes herfor, at grundet tilskuddet er baseret på offentlige midler, at den finansielle revision ikke er omfattende nok i den forstand, at virksomheden ikke skal have mulighed for at kunne anvende midlerne til ikke-relevante ydelser. Hvis det i stedet skulle være tilstrækkeligt med en finansiel revision, vil det betyde en aftale mellem virksomheden og tilskudsgiver, om de specifikke krav til dokumentation vedrørende materialer og lønudgifter, som tilskuddet måtte gå til. Herved skal revisor ikke tage stilling til, om midlerne er anvendt til formålet, og om der er taget økonomisk hensyn.

Ved Innobooster var der, som tidligere nævnt, kun krav om revision af tilskudsmodtagernes tilskudsregnskab, hvis bevillingen hertil var over 500.000 kr. Denne grænse er fjernet fra år 2021. Det medfører, at revisor bliver inddraget i hvert eneste tilskudsregnskab, der skal indsendes til Innovationsfonden vedrørende pulje. En

bevilling helt ned til 50.000 kr. vil kræve en revisorerklæring. Det kan diskuteres, om det giver mening, at denne grænse på 500.000 kr. er blevet fjernet. På den ene side giver det mening, at offentlighedens midler bliver underlagt en strengere kontrol end private midler. Revisors involvering er med til at sikre en kontrol af forvaltningen af midler, så der bliver gjort opmærksom på, hvorvidt midlerne er anvendt efter formålet. Men på den anden side kan der ud fra en helhedsbetragtning diskuteres, hvor meget værdi revisorerklæringen tilføjer på især de mindre tilskud. Når der er tale om tilskud på helt ned til 50.000 kr., forventes det, at en større andel heraf vil gå til revisionshonoraret, særligt når der er tale om en uerfaren revisor inden for SOR. Revisionshandlingerne vedrørende tilskudsregnskaber er, som tidligere nævnt, af en ikke ubetydelig karakter. Derved kan en stor andel af de relative lave tilskud forbruges på revisoren. Ansøgningsprocessen for at få midlerne er af en væsentlig karakter, hvorfor det kan argumenteres for, at tilskudsmidlerne ikke uddeles ubegrundet. Derved er der allerede strenge krav til at kunne modtage midlerne. En beløbsgrænse vedrørende revisionen af tilskudsregnskaberne vurderes derfor at være relevant at have. Grænsen sikrer, at de væsentligste tilskud bliver kontrolleret af revisoren. I forbindelse med udfordringerne vedrørende juridisk-kritisk og forvaltningsrevision, udtaler Thomas Krath Jørgensen, at de mindre tilskudsregnskaber er nemme at danne et overblik over (Jørgensen, personlig kommunikation, 23. maj, 2023). Det gælder blandt andet, hvilke omkostninger der er til løn, og hvilke der er til eksterne omkostninger som er relevante for projektet. Det vil herunder være nemt at undersøge, om omkostningerne blev anvendt til eksempelvis dyre flasker rødvin. Hertil mener Thomas, at det ikke er det forvaltningsmæssige, der kan skabe de største udfordringer men, at det måske nærmere er det juridisk-kritiske, som der springes for hurtigt over (Jørgensen, personlig kommunikation, 23. maj, 2023).

Det er værd at tilføje, at revisor i forvejen skal erklære sig på, om regnskabet indeholder væsentlige fejl og mangler, hvorfor revisoren ikke forventes at identificere alle fejl i tilskudsregnskabet. Det står i offentlighedens interesse, at midlerne anvendes efter formål, derved er det naturligt, at offentlighedens tillidsrepræsentant benyttes til at sikre dette.

12.2 Problemstillingen vedrørende SORs fokus på årsregnskaber

Det fremgår af både SOR 6 og 7, at de er udformet med særligt henblik på opgaver med revision af årsregnskaber for regioner, kommuner og andre større offentlige virksomheder samt Rigsrevisions revision af statsregnskabet (Standard for offentlig revision nr. 6, 2021, s. 2). Ved revisionsopgaver af andre regnskaber skal kravene i SOR

6 og 7 forstås og anvendes med de tilpasninger, der følger af opgavens vilkår og øvrige omstændigheder. Herudover fremgår det, at revisioner udført i overensstemmelse med SOR 6 og 7 lever op til den almindelige forpligtelse, som revisor har i forbindelse med god offentlig revisionsskik. Der kan dog være yderligere betingelser, som fremgår af revisionsinstruksen til tilskudsregnskabet, som kræver yderligere handlinger. I forbindelse med afhandlingen er der desuden anvendt FSR og Rigsrevisionens vejledning om fastsættelse af væsentlighed og risiko ved årsregnskaber efter standarderne for offentlig revision (FSR, 2022).

Som det fremgår af SOR og vejledningen er de primært henvendt til årsregnskaber og ikke tilskudsregnskaber. Derved bliver fortolkningen og forståelsen af SOR en essentiel del for at kunne revidere tilskudsregnskaber efter god offentlig revisionsskik. Selve vejledningen omkring fastsættelsen af væsentlighed og risiko er ligeledes henvendt til årsregnskaber. Heri fremgår der ikke direkte, at den kan anvendes til tilskudsregnskaber, som er tilfældet med SOR. Det vurderes dog at være muligt, da vejledningen er udarbejdet med henblik på at vejlede om SOR, som bekendt henvender sig til tilskudsregnskaber. Revisionen af tilskudsregnskaber medfører en væsentlig fortolkning fra revisionsteamet. Det vurderes at være besværligt for en uerfaren revisor, som beskrevet ovenfor, at revisor skal navigere gennem revisionsinstrukser, bekendtgørelser samt SOR. Det er derfor beskrevet under gennemgangen af plantemaer, hvilke emner der typisk vil være relevante i forbindelse med revisionen af tilskudsregnskaber. Der er en række plantemaer, hvor det vurderes usandsynligt, at disse vil være relevante ved tilskud til erhvervsvirksomheder. Det gælder blandt andet*:* Afgørelse om tildeling af tilskud (SOR 6) & Styring af offentlige tilskudsordninger (SOR 7), Rettighedsbestemte overførsler (SOR 6), Gennemførsel af salg (SOR 6) og Myndigheders gebyropkrævning (SOR 6). Det skyldes, at tilskuddene, der gives til erhvervsvirksomheder, ikke vil være med henblik på salg eller viderefordeling af midlerne. På trods af, at det er et krav at efterleve SOR, så er der dermed væsentlige dele heraf, som ikke er relevant i forbindelse med tilskudsregnskaber.

SOR vurderes at være udarbejdet udførligt og med konkrete forhold, som revisoren kan forholde sig til. Det er dog, som tidligere nævnt primært tilfældet, når revisionen vedrører årsregnskaber. SOR vurderes ikke desto mindre at give en klar forståelse for, hvordan forvaltningen af offentlige midler skal foretages bedst muligt. Derved opnår revisoren forståelse for, hvorfor juridisk-kritisk- og forvaltningsrevision er relevant i forbindelse med revisionen af offentlige midler. Derudover kan revisionsprocessen i SOR

i store træk benyttes til tilskudsregnskaber. Vejledningen til væsentlighed og risiko ved årsregnskaber i forbindelse med revision efter SOR vurderes at være mulig at fortolke på til revisionen af tilskudsregnskaber. Vejledningen vurderes ligeledes at være udarbejdet fyldestgørende, men undtagen for det faktum, at der skal fortolkes i henhold til tilskudsregnskaber. Det vurderes, at der vil med fordel kunne udarbejdes vejledninger og mere specificeret standarder henvendt til revisionen af tilskudsregnskaber. Denne holdning deler Jesper Randall Petersen, som udtaler følgende (Bilag 7):

”SOR er ikke skabt til mindre projekter. Der burde således udarbejdet en særlig SOR tilpasset mindre projekter. Dette har også været på tegnebrættet men er pt. ikke aktuel. Dog er er der udarbejdet en vejledning på dette og der er kurser inden for projektrevision som en revisor med fordel kunne deltage i.

Et alternativ til dette kunne være at der ”kun” var fokus på de juridisk-kritiske forhold (overholdelse af tilskudsregler og tilsagnsskrivelse) samt sparsommelighed under forvaltningsrevisionen.”

Der kan lægges til grund herfor, at der, som nævnt i indledningen, er over 569 aktive puljer. Det antages, at der er krav om en revisionspåtegning på størstedelen af puljerne. Det betyder, at hvert enkelt regnskab, der skal indsendes vedrørende puljen, skal være ledsaget af revisionspåtegningen. Alt efter antal ansøgere og derefter bevillinger til hver af de 569 aktive puljer, kan der være tale om flere tusinde regnskaber. Da der er tale om erhvervsvirksomheder i alle størrelser, som kan søge fra disse tilskudspuljer, antages det, at der vil være både store og små revisionsvirksomheder, som skal påtegne regnskaberne. Det antages desuden, at der derved ofte vil være revisorer, som skal forholde sig til SOR for første gang.

12.3 Fortolkningsproblemer af SOR

Som det allerede er beskrevet i ovenstående afsnit, er det nødvendigt at fortolke på SOR i relation til revision af tilskudsregnskaber. Det kan argumenteres for, at dette forhold især gælder for vurderingen af forvaltningsmangler. Når der er tale om regelbrud, vurderes det mere gennemskueligt, hvorvidt retningslinjerne for tildelingen er overtrådt. Ved forvaltningsmangler er der fokus på de tre aspekter produktivitet, effektivitet og sparsommelighed. De kan alle vurderes ud fra, hvor stor en grad, de er opfyldt i henhold til et tilskudsregnskab. Det vurderes dog vanskeligt at sætte kvantitative måleenheder på aspekterne. Derved spiller revisors professionelle dømmekraft igen en væsentlig rolle.

Revisor kunne forholde sig til, eksempelvis om budgettet er overholdt, således vil der være udvist en vis form for produktivitet og effektivitet. I henhold til sparsommelighed vil det være at undersøge markedet for det indkøbte, hvor det kontrolleres om der er billigere leverandører eller alternativer. Revisor skal, som det fremgår af SOR 7, fastslå, om der er indikationer på, at de forvaltningsmæssige dispositioner er økonomisk uhensigtsmæssige (Standard for offentlig revision nr. 7, s. 17). Vurderingen skal herved foretages af revisoren. Det kan være uhensigtsmæssigt, at en uerfaren revisor skal vurdere, hvornår forvaltningen af de offentlige midler er tilpas uhensigtsmæssig til at skulle rapporteres om. Der er derfor taget udgangspunkt i vejledningen til fastsættelse om væsentlighed og risiko fra FSR og Rigsrevision (FSR, 2022). Den bidrager til forståelsen af, hvornår regelbrud og forvaltningsmangler er af sådant et niveau, at det kræver rapportering herom. Det er dog fortsat revisors dømmekraft, som er gældende, så længe regelbruddet eller forvaltningsmanglen er under væsentlighedsbeløbet for regnskabet. Vurderingen af væsentlighed er præget af en stor grad individualisme, som er forsøgt nedtonet med vejledningen af 2022 (FSR, 2022). Der vil dog fortsat være brug for at sætte sin lid til revisors dømmekraft. I forbindelse med væsentlighedsniveauet gør diskussionen sig omkring forventningskløften mellem erklæringsmodtager og revisors sig gældende. Som tidligere beskrevet revideres både den finansielle del, juridisk-kritisk del og forvaltningsrevisions delen ud fra væsentligheder, hvorfor der ikke opnås 100% sikkerhed for erklæringsemnet. I forbindelse med revisionen af juridisk-kritisk og forvaltningsrevision vurderes det ydermere relevant at fremhæve, at revisionen heraf foretages ud fra det væsentligste emne, hvorved alle plantemaer ikke afdækkes. Det er herved forsøgt med nærværende afhandling at gøre revisionsprocessen og de dertilhørende krav mere gennemskuelige og udarbejde konkrete løsningsforslag for revisoren ved tilskudsregnskaber. Der er desuden fortolket på andre vejledninger til SOR i relation til tilskudsregnskaber.

12.4 Udfordringer vedrørende mængden af informationer

I forbindelse med revision af et tilskudsregnskab er der tilknyttet mange standarder og lovgivninger. Tilskudsgivernes revisionsinstrukser og retningslinjer er oftest udarbejdet forskelligt. For at inddrage et andet eksempel end Innobooster er der taget udgangspunkt i det Energiteknologiske Udviklings- og Demonstrationsprogram, også kaldet EUDP (Energiteknologisk udviklings- og demontrationsprogram, 2015) . Ved tilskud for EUDP, er der udarbejdet et regelsæt, hvis projektet har fået et tilsagn om støtte for år 2015 eller senere. Dette regelsæt består af 28 sider, som virksomheden skal anvende som betingelser til, hvad de må anvende tilskuddet på, samt revisor skal gøre sig bekendt med

de betingelser, som virksomheden er underlagt. Herunder er revisors revisionsinstruks også gengivet, som revisor skal anvende til at revidere tilskudsregnskabet (Energiteknologisk udviklings- og demontrationsprogram, 2015).

I retningslinjerne er det anført, at revisionen skal foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik efter §3 i lov om revision af statens regnskab. For en uerfaren revisor indenfor offentlige revision kan det være uigennemskueligt, at dette er en henvisning til, at revisionen skal udføres efter standarderne for offentlig revision 5, 6 og 7. SOR 5 er udarbejdet på 8 sider, hvor SOR 6 og SOR 7 er på 26 sider hver. Standarderne for offentlig revision udgør derfor samlet 60 sider.

Det ovenstående afsnit er udarbejdet for at illustrere den problemstilling, der kan opstå for en revisor, der ikke har erfaring med god offentlig revisionsskik. Med de udarbejdede retningslinjer, revisionsinstruks, bekendtgørelser og lovgivning vedrørende EUDP samt standarderne for offentlig revisionen, udgør dette over 100 siders information, som revisor skal tage stilling til i forbindelse med revisionen af et tilskudsregnskab. En uerfaren revisor vil derfor, alt andet lige, spendere væsentlig tid på at skulle gøre sig bekendt med bevillingsbetingelserne for projektet, hvorfor dette vil ende med et forhøjet honorar og flere arbejdstimer for et delregnskab. Det ovenstående problem er fremlagt for Thomas Krath Jørgensen, hvor han har knyttet følgende kommentar til udfordringen vedrørende mængden af information. ”I forlængelse af dette har vi også udgivet nogle vejledninger som siger lidt om hvad det er SOR reelt siger. Hvis man også skal læse vores vejledninger, så bliver det nok 50 sider oveni. Antallet af sider i sig selv er jo en kæmpe udfordring for at forstå området” (Jørgensen, personlig kommunikation, 23. maj, 2023)

Det ovenstående er som udgangspunkt ved revision af et nationalt tilskud. Ved revisionen af et EU-tilskud frem for et nationalt tilskud, som nævnt i afsnit 10, er der flere og mere detaljerede punkter i revisionsinstruksen. Udover de nationale regler såsom standarderne for offentlig revisionen, ISA‘er, IESBA Code of Ethics, skal også implementeres de internationale regler (EU) i revisionen. Som nævnt tidligere, fastsætter Erhvervsstyrelsen reglerne for projekter der modtager tilskud fra strukturfondene. Herunder bliver reglerne fastsat ud fra de regler der følger Den Europæiske Unions forordninger. Dette kan ses i bekendtgørelse nr. 285 af 01/03/2022, der også ved udskrift er 12 sider lang. Udover dette, skal revisor også forholde sig til om de EU-retslige udbudsregler og statsstøtteregler overholdes.

Har revisionsvirksomheden ikke en offentlig afdeling, der arbejder med standarderne for offentlig revision samt har værktøjerne til arbejdspapirerne, erklæringer og protokollat, kan dette medføre øgede omkostninger for revisoren. En revisor, der arbejder med

offentlig revision til dagligt, vil alt andet lige kunne revidere og identificere problemstillingerne relativt hurtigt vedrørende et offentlig tilskudsregnskab lignende Innobooster. Hvis en revisor, der ikke har erfaring med offentlig revision, skal foretage revisionen, vil denne revisor have et væsentligt tidsforbrug til at få en forståelse af standarderne. Det kan diskuteres, hvorvidt en "generalist" revisor kan underskrive et tilskudsregnskab for erhvervsvirksomheder, da revisoren ikke normalt forholder sig til juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

I denne afhandling tages der udgangspunkt i, at revisionsvirksomheden har kendskab til kunden og reviderer virksomhedens årsregnskab. Det betyder, at der er et større kendskab til virksomhedens interne kontroller, og revisionen kan dermed fastsætte en mere konkret risikovurdering ved tilskudsregnskaber. Hvis revisor ikke allerede havde XY ApS som kunde, ville det betyde, at revisor er nødsaget til at afdække kundens virksomhed og deres interne kontroller og dermed fastsætte risikovurdering på ny. Dette kunne resultere i, at revisor fastsætter en højere risiko ved revision af tilskudsregnskabet, hvorfor revisor derfor skal udvælge flere stikprøver end, hvad revisor ellers ville, hvis virksomheden allerede var en kunde. Udover de mange bevillingsbetingelser, nationale lovgivninger og internationale lovgivninger vil dette kunne betyde, at revisor vil have et yderligere tidsforbrug til at revidere tilskudsregnskabet, hvilket derfor også alt andet lige vil betyde et højere honorar eller formindsket dækningsbidrag.

Udover at revisionen kan have besværligheder med at revidere tilskudsregnskabet, kan tilskudsmodtager ligeså have svært ved at leve op til bevillingsbetingelserne fra tilskudsgiveren. Herunder vil det være relevant at undersøge, om det ville være en fordel for virksomheden at rådføre sig ved en revisor inden opstarten af projektet for at få klargjort, hvordan anvendelsen af tilskuddet skal ske i overensstemmelse med betingelserne i tilsagnsbrevet. Rådføring fra revisor eller evt. en anden sparringspartner der har erfaring med offentlige regnskab, kunne være en hjælp til de virksomheder, der ikke har modtaget tilskud før og kan alt andet lige forøge kvaliteten i afrapporteringen.

13. Konklusion

Revisoren er offentlighedens tillidsrepræsentant og har til formål at øge troværdigheden for, at regnskabet er retvisende. Herved sikrer revisor gennem revisionen, at regnskabet overholder de gældende regler og standarder. Når en virksomhed modtager et offentligt finansieret tilskud, er der tale om et tilskudsregnskab. Da tilskuddet er i offentlighedens interesse, skal revisionen sikre, at de offentlige midler forvaltes bedste muligt og efter hensigten. Dette ligger til grund for, at revisor skal udføre finansiel, juridisk-kritisk- og forvaltningsrevision.

Revisionsprocessen i forbindelse med et tilskudsregnskab er baseret på planlægning, udførsel og rapporteringsfaserne. Afhandlingens udarbejdede revisionsinstruks i afsnit 9 danner grundlag for, hvordan revisor kan foretage revision af et offentligt tilskudsregnskab i overensstemmelse med gældende krav inden for området. Revisor skal i planlægningsfasen få en forståelse for virksomheden og dens interne kontroller. Revisor skal hertil forholde sig til relevante ISA'er såsom ISA 210 og 800. Revisor skal sikre sig, at revisionsteamet, der skal revidere tilskudsregnskabet, har kompetencerne til at udføre juridisk-kritisk og forvaltningsrevision. Hvis revisor ikke har de fornødne kompetencer til kunne udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavens beskaffenhed tillader og med professionelle kompetencer, kan dette resultere i enten et stort tidsforbrug for revisor eller, at erklæringen ikke kan afgives. I planlægningen skal revisor også få en forståelse for standarderne for offentlig revision, tilskudsgivers retningslinjer samt revisionsinstruksen. I udførselsfasen, skal revisor udføre revisionen efter finansiel-, juridisk-kritisk- og forvaltningsrevision for at kunne konkludere, om de offentlige midler er anvendt til formålet og er forvaltet økonomisk hensigtsmæssigt. Revisor skal afsluttende afgive en revisorerklæring samt revisionsprotokollat på det udførte arbejde i overensstemmelse med standarden for offentlig revision nr. 5.

Standarderne for offentlig revision fastsætter kravene til, at en revision af et tilskudsregnskab efter god offentlig revisionsskik sker fyldestgørende. SOR skal anvendes til tilskudsregnskaber, hvor det fremgår, at de skal fortolkes til opgavens vilkår. Implementeringen heraf er foretaget gennem afhandlingens revisionsinstruks, hvor hvert område inden for SOR 6 og 7 er gennemgået. Uden at have kendskab til SOR kan det være en uoverskuelig opgave at fortolke dem for en revisor, der foretager sin revision efter dem for første gang. SOR 5-7 er målrettet revisionen af årsregnskaber for regioner, kommuner og andre større offentlige virksomheder samt Rigsrevisions revision af statsregnskabet. Der er ikke udarbejdet konkrete vejledninger til revisionen af tilskudsregnskaber, som kan benyttes, da de er forældet efter implementering af de nye

SOR fra år 2021. Det kan være uigennemskueligt for revisor at fastsætte væsentlighedsniveauer for, hvornår fejl eller mangler er af sådan karakter, at der skal tages forbehold i erklæringen herfor. Derfor er der fortolket på en vejledning henvendt til SOR. Disse fortolkninger vil være besværlige at foretage for en revisor uden erfaring og kendskab til SOR. På trods af der skal fortolkes på SOR, når revisionen angår et tilskudsregnskab, er der væsentlige dele heraf, som ikke vil være relevant i forbindelse med tilskudsregnskabet. Denne andel af uvedkommende oplysninger besværliggør fortolkningsdelen. Der kunne med fordel udarbejdes konkrete vejledninger, som beskriver, hvorledes revisionen af et tilskudsregnskab skal foretages.

Udover Innovationsfonden kan en virksomhed modtage et økonomisk tilskud, der er støttet gennem et EU-finansieret program. Revisionsinstruksen for et nationalt tilskud og et EU-finansieret tilskud er sammenlignelige med den undtagelse af, at EU-tilskuddet er mere omfattende, da der er flere krav til revisionen. Begge tilskudsformer skal revideres efter nationale regler og hermed god offentlig revisionsskik hvilket vil sige standarderne for offentlig revision, reglerne for uafhængighed m.v. De væsentligste forskelle ved revision af et EU-tilskud kontra et nationalt tilskud er, at revisor skal efterprøve om de nationale og EU-retslige udbudsregler samt EU's statsstøtteregler overholdes. Udfordringer for revisor hertil, vil andet lige, være mere omfattende end ved revisionen af et nationalt tilskud, da revisor skal anvende mere tid for at sikre, at de EU-retslige udbudsregler samt statsstøttereglerne er overholdte. Afhandlingens revisionsinstruks vil ligeledes finde anvendelse ved EU-tilskud, hvor der kræves få tilføjelser.

En uerfaren revisor inden for offentlig revision skal forholde sig til en væsentlig mængde information, som kan være udfordrende for revisoren at navigere rundt. Udgangspunktet vedrørende fortolkning af SOR bidrager ikke hertil. Har revisoren ydermere ikke kendskab til kunden, så bliver arbejdsbyrden markant forøget. Der vil ikke kunne lægges vægt på kendskab til kundens kontroller og tidligere forhold. Det kan konkluderes, at arbejdsbyrden vedrørende god offentlig revisionsskik er af en ikke ubetydelig størrelse. Revisorerklæringen kan være med til at sikre, at tilskudsmodtager kan få udbetalt midlerne, da der erklæres på, at midlerne er anvendt til formålet. Udfordringen herved er, at revisorerklæringen er omfattende, hvorved revisionshandlingerne ligeledes bliver omfattende. Revisionshonoraret for en revisorerklæring på et tilskudsregnskab kan udgøre en væsentlig del af det reelle tilskud. En beløbsgrænse, som set tidligere på 500.000 kr., konkluderes derfor at være relevant til at sikre, at udgangspunktet for revision af tilskudsregnskaber sker på de væsentligste tildelinger.

Juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision er de to aspekter af revisionen, som tilføjes i forbindelse med revision efter god offentlig revisionsskik. De er nødvendige at inddrage for at øge kontrollen med, at tilskudsmidlerne får den tilsigtede samfundsmæssige virkning. Midlerne er offentlige midler, hvorfor det er i offentlighedens interesse, at forvoaltningen her sker efter formålet. Det kan derfor konkluderes, at finansiel revision ikke vil være tilstrækkelig til at sikre ovenstående. Juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision er med til at sikre, at revisionen har fokus på anvendelsen af tilskudsmidlerne.

Der er anført flere elementer, som giver væsentlige udfordringer vedrørende revision af et tilskudsregnskab, når det omhandler et offentligt tilskud til erhvervsvirksomheder. Det er dermed formålet med afhandlingen at konkretisere revisionsprocessen vedrørende tilskudsregnskabet, således det revideres efter kravene i god offentlig revisionsskik.

14. Bibliografi

Arbnor, I., & Bjerke, B. (2009). *Methodolgy for Creating Business knowledge.* SAGE Publications.

DI Business. (28. Januar 2022). *Dansk Industri*. Hentet Februar 2023 fra https://www.danskindustri.dk/di-business/arkiv/nyheder/2022/1/pengene-ruller-nu-her-er-overblikket-over-eus-116-milliarder-kroner-til-danmark/

Energiteknologisk udviklings- og demontrationsprogram. (2015). *Regelsæt for EUDP .* EUDP. EUDP.

Erhvervsministeriet. (2022). *Bekendtgørelse om støtteberettigelse, regnskab, revision og kontrol m.v. i forbindelse med udbetaling af tilskud fra Den Europæiske Regionalfond, Den Europæiske Socialfond Plus og Fonden for Retfærdig Omstilling1.* Erhvervsministeriet.

Erhvervsstyrelsen. (7. Juli 2022). *Tilsyn og revision af strukturfonde*. Hentet marts 2023 fra https://erhvervsstyrelsen.dk/tilsyn-og-revision-af-strukturfonde

Erhvervsstyrelsen. (3. marts 2022). *Udvikling i Danmark*. Hentet marts 2023 fra https://udviklingidanmark.erhvervsstyrelsen.dk/eus-strukturfonde-hvad-gaar-pengene-til

Erhvervsstyrelsen. (2022). *Vejledning om godkendte revisorers erklæringer efter revisorlovgivningen (erklæringsvejledningen).* Erhvervsstyrelsen.dk.

EU. (2022). *Folketinget EU-oplysningen*. Hentet Marts 2023 fra Tilskuds- og støtteordninger: https://www.eu.dk/da/borger-i-eu/tilskuds-og-stoetteordninger#AF5087192DEA4C7D86C4C3F53AABD87A

Farquhar, J. (2012). *Case study research for business.* SAGE. doi:https://doi.org/10.4135/9781446287910

Finansministeriet. (2012). *Bekendtgørelse af lov om revisionen af statens regnskaber m.m.* Finansministeriet.

FSR. (2007). *Etiske rammer for statsautorisede revisionsvirksomheden og deres medarbejdere.*

FSR. (2020). *Vejledning om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.*

FSR. (12. maj 2021). *FSR.dk*. Hentet fra https://www.fsr.dk/opdatering-af-standarder-for-offentlig-revision: https://www.fsr.dk/opdatering-af-standarder-for-offentlig-revision

FSR. (2021). *FSRs vejledning rapportering af kritiske og andre bemærkninger til revisionen.* FSR.

FSR. (2022). *Resultat af temabaseret kvalitetskontrol.* FSR.

FSR. (2022). *Vejledning om fastlæggelse af væsentlighed og risiko ved revision af årsregnskaber efter SOR.* FSR. Hentet fra http://ph/dokumentdownload/9cbf06c8-622a-4e3a-be13-f5d7794d60b6/fsrs-vejledning-om-vaesentlighed-og-risiko-i-offentlig-revision-oktober-2022-45768.pdf

FSR. (u.d.). *Hvad er en revision?* Hentet 03. april 2023 fra FSR.dk: https://www.fsr.dk/politik-analyse/om-revisor-og-aarsregnskaber/hvad-er-en-revision

Hansen, L. L., & Werlauff, E. (2016). *Den juridiske metode.* Jurist- og Økonomforbundets forlag.

Horten Advokatfirma. (2023). *Hvad er statsstøtte.* Hentet April 2023 fra Horten: https://www.horten.dk/viden/tools/hvad-er-statsstoette

IESBA. (2018). *Etiske regler for revisorer.* Retningslinjer.

Indenrigs- og Boligministeriet. (02. 09 2018). Hentet Februar 2023 fra Regeringen vil gøre op med puljetyranniet: https://im.dk/nyheder/nyhedsarkiv/2018/sep/regeringen-vil-goere-op-med-puljetyranniet

Innovationsfonden. (2021). *Innobooster.* Innovationsfonden.

Innovationsfonden. (2021). *Innoboosters retningslinjer.* Innovationsfonden.

Innovationsfonden. (2021). *Revisorinstruks: Innobooster.* Innovationsfonden.

Innovationsfonden. (2022). *Opdateret Årsrapport 2021.* Aarhus: Innovationsfonden.

Innovationsfonden. (16. februar 2023). *Innobooster*. Hentet fra innovationsfonden.dk: https://innovationsfonden.dk/da/p/innobooster#accordion6389

Innovationsfonden. (20. 03 2023). *Innobooster*. Hentet fra https://innovationsfonden.dk/da/p/innobooster: https://innovationsfonden.dk/da/p/innobooster

Innovationsfonden. (10. februar 2023). *Om Innovationsfonden*. Hentet fra innovationsfonden.dk: https://innovationsfonden.dk/da/om-innovationsfonden

International Auditing and Assurance Standards Board. (2019). *ISA 315.* New York: IAASB.

International Federation of Accountants. (2009). *Aftale om revisionsopgavers vilkår.* FSR.

International Federation of Accountants. (2009). *ISA 800 Særlige overvejelser - Revisonen af regnskaber udarbejdet i overenssstemmelse med begrebsrammer med særligt formål.* FSR.

International Federation of Accountants. (2009). *ISA 805 - Særlige overvejelser vedrørende revisionen af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab.* FSR.

Jørgensen, T. K. (23. Maj 2023). *Interview med Thomas Krath Jørgensen*.

Kristensen, T. (2019). *Offentlig revision.* Karnov Group.

Rigsrevisionen. (2021). *SOR 6 - Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab.* Rigsrevisionen.

Rigsrevisionen. (2021). *SOR 7 - Forvaltningsrevision som led i en opgave med revision af et regnskab.* Rigsrevisionen.

Rigsrevisionen. (2023). *Erklæringer om offentlig revision*. Hentet fra Rigsrevisionen.dk: https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/standarderne-for-offentlig-revision/erklaeringer-om-offentlig-revision

Rigsrevisionen. (u.d.). *Anvendelse af Standarder for offentlig revision.* Rigsrevisionen. Hentet fra https://rigsrevisionen.dk/Media/637607209611175534/SOR-introduktion_juli2021.pdf

Rigsrevisionen. (u.d.). *Erklæringer om den udførste offentlige revision .* Rigsrevisionen.

Rigsrevisionen. (u.d.). *Standarderne for offentlig revision (SOR)*. Hentet februar 2023 fra Rigsrevisionen.dk: https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/standarderne-for-offentlig-revision

Økonomi- og Erhvervsministeriet. (2022). *Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven).* Retsinformation.

Økonomistyrelsen. (30. Juni 2017). Hentet Februar 2023 fra Statens tilskudspuljer: https://www.statens-tilskudspuljer.dk/Sider/om-statens-tilskudspuljer.aspx

15. Bilag

Bilag 1– Regnskabet

Regnskabet er desuden vedlagt i Excel format. Herunder fremgår kun et udklip, der viser udgifterne for perioden.

Regnskabsperiode	
Slutdato i senest godkendte regnskabsperiode	
Startdato (dd-mm-åå)	01-01-22
Slutdato (dd-mm-åå)	31-12-22

Startdato for regnskabsperioden er hentet fra e-grant.
Aflægges regnskab første gang, er startdatoen projektets startdato.
Regnskab skal være GODKENDT eller AFVIST, inden næste regnskab må indsendes.

2.

	BEVILLINGSBUDGET			TIDLIGERE GODKENDTE REGNSKABSPERIODER			DENNE REGNSKABSPERIODE			SAMLET FINANSIERING (Tidligere perioder + denne periode)		
Budgetposter	Samlet budget	Budget for IF-investering	Budget for egenfinansiering	Samlet forbrug	IF-investering før denne periode	Egenfinansiering før denne periode	Samlet udgifter i denne periode (uden moms)	Ønsket udbetaling denne periode	Heraf egenfinansiering denne periode	Samlet IF-investering til dato	Samlet egenfinansiering til dato	Akkumuleret investeringprocent (max. 33 % pr.
Løn til nye medarbejdere	0	0	0				0	0	0	0	0	
Løn til eksisterende medarbejdere	3.500.000	1.155.000	2.345.000				2.430.000	810.000	1.620.000	810.000	1.620.000	33,33%
Udgifter til videnleverandører*	0	0	0				61.000	20.333	40.667	20.333	40.667	33,33%
Udgifter til materialer og udstyr* (min. 30.000 kr. pr. faktura)	950.000	313.500	636.500				600.000	200.000	400.000	200.000	400.000	33,33%
I alt	**4.450.000**	**1.468.500**	**2.981.500**				**3.091.000**	**1.030.333**	**2.060.667**	1.030.333	2.060.667	33,33%
IF-investeringsprocent	33,00%											

Husk at uploade bilag (dokumentation for udgifter)

***Husk at uploade bilag (dokumentation for udgifter)**

Der kan i regnskabsaflæggelsen kun indgå udgifter fra de godkendte leverandører anført nedenfor:

Videnleverandører	Leverandører
Knowledge A/S	Materialisten A/S

UDREGNINGSSKEMA – Løn til nye medarbejdere (fuldt navn)	på projektet (max.	I alt
Eksempel: Lone Hansen	*135*	*101.250*
Total		

UDREGNINGSSKEMA – Løn til eksisterende medarbejdere (fuldt navn)	på projektet (max. 135t/måned per	I alt
Eksempel: Benne Hansen	*135*	*101.250*
Andreas Andreasen	1.620	1.215.000
Thomas Thomasberg	1.620	1.215.000
Total	3.240	2.430.000

85% af IF-inve	15% af IF-investering
1.248.225	220.275

Bemærk, at 15% af IF-investeringen tilbageholdes, indtil slutrapporteringen (sidste perioderegnskab, præsentation og evaluering) er godkendt.

3.

Eventuelle kommentarer til regnskabet (max. 500 tegn)

Aalborg, 1. juni 2023

Direktør
XY ApS

Kilde: Egen tilvirkning

Bilag 2 – Posteringsudtræk fra XY A/S.

Posteringsudtrækket er desuden vedlagt i Excel format. Herunder fremgår kun et udklip, der viser udgifterne for perioden.

Område	Konto	Oprettet Dato	Kreditor	Positionstekst	Bilagsnummer	Bogføringsdato	Forbrug
100 Projekt "Power-To-X"	908/88/12	26.01.2022	Materialisten A/S	Materiale jf. bilag	1	27.01.2022	450.000,00
100 Projekt "Power-To-X"	908/88/12	14.09.2022	Materialisten A/S	Materiale jf. bilag	2	15.09.2022	40.000,00
100 Projekt "Power-To-X"	908/88/12	28.09.2022	Materialisten A/S	Materiale jf. bilag	3	29.09.2022	30.000,00
100 Projekt "Power-To-X"	908/88/12	28.09.2022	Materialisten A/S	Materiale jf. bilag	4	28.09.2022	25.000,00
100 Projekt "Power-To-X"	908/88/12	08.09.2022	Materialisten A/S	Materiale jf. bilag	5	08.09.2022	15.000,00
100 Projekt "Power-To-X"	908/88/12	28.09.2022	Materialisten A/S	Materiale jf. bilag	6	28.09.2022	20.000,00
100 Projekt "Power-To-X"	908/88/12	28.05.2022	Materialisten A/S	Materiale jf. bilag	7	28.05.2022	20.000,00
100 Projekt "Power-To-X"	908/88/12	20.09.2022	Knowledge A/S	Konsulenttimer til projektet "Power-To-X"	8	20.09.2022	61.000,00

Lønninger	908/88/13	jan-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	feb-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	mar-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	apr-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	maj-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	jun-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	jul-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	aug-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	sep-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	okt-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	nov-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	dec-22	Løn	Løn Thomas Thomasberg	101.250,00
Lønninger	908/88/13	jan-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	feb-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	mar-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	apr-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	maj-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	jun-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	jul-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	aug-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	sep-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	okt-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	nov-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00
Lønninger	908/88/13	dec-22	Løn	Løn Andreas Andreasen	101.250,00

Kilde: Egen tilvirkning

Bilag 3 – Revisors erklæring

Nedenstående eksempel er hentet fra Rigsrevisionen (Erklæringer om offentlig revision, 2023).

Den uafhængige revisors erklæring

Til XY A/S og Innovationsfonden

Erklæring på projektregnskabet

Konklusion

Vi har revideret projektregnskabet for XY A/S for tilskud modtaget under Innovationsfonden vedrørende programmet Innobooster for projektet "Power-to-X" med projektnummer 11-1111 udvisende samlede omkostninger på 3.091.000 kr. for perioden 1. januar 2022 til 31. december 2022. Projektregnskabet udarbejdes efter Innovationsfondens retningslinjer af 22. december 2021 samt tilsagnsbrevet af 10. december 2021. Det er vores opfattelse, at projektregnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med tilskudsgivers retningslinjer.

Grundlag for konklusion

Vi har udført vores revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision, de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i tilskudsgivers revisionsinstruks af 3. december 2021 for revision af projekttilskud. Vores ansvar ifølge disse standarder og krav er nærmere beskrevet i erklæringens afsnit "Revisors ansvar for revisionen af projektregnskabet". Vi er uafhængige af tilskudsmodtager i overensstemmelse med International Ethics Standards Board for Accountants' internationale retningslinjer for revisorers etiske adfærd (IESBA Code) og de yderligere etiske krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse krav og IESBA Code. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

Fremhævelse af forhold i regnskabet – anvendt regnskabspraksis samt begrænsning i distribution og anvendelse

Vi henleder opmærksomheden på, at projektregnskabet er udarbejdet i henhold til tilskudsgivers retningslinjer. Projektregnskabet er udarbejdet med henblik på at hjælpe tilskudsmodtager til overholdelse af de regnskabsmæssige bestemmelser i tilskudsgivers retningslinjer. Som følge heraf kan projektregnskabet være uegnet til andet formål.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet til brug for tilskudsmodtager og tilskudsgiver og bør ikke udleveres til eller anvendes af andre parter end tilskudsmodtager og tilskudsgiver.

Vores konklusion er ikke modificeret som følge af disse forhold.

Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen

Tilskudsmodtager har i overensstemmelse med tilskudsgivers retningslinjer medtaget de af tilskudsgiver godkendte budgettal som sammenligningstal i projektregnskabet. Budgettallene har ikke været underlagt revision.

Ledelsens ansvar for projektregnskabet

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et projektregnskab, der i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med tilskudsgivers retningslinjer. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde et projektregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Revisors ansvar for revisionen af projektregnskabet

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om projektregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en erklæring 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, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i tilskudsgivers revisionsinstruks af 3. december 2021 for revision af

projekttilskud, 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 projektregnskabet.

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, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i tilskudsgivers revisionsinstruks af 3. december 2021 for revision af projekttilskud, foretager vi faglige vurderinger og opretholder professionel skepsis under revisionen.

Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i projektregnskabet, 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 af projektregnskabet for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af tilskudsmodtagers interne kontrol.
- 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.

Vi kommunikerer med ledelsen 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.

Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering

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 ansvarlig for, at der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af aktiviteterne, der er omfattet af tilskudsregnskabet. Ledelsen har i den forbindelse ansvar for at etablere systemer og processer, der understøtter sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

I tilknytning til vores revision af projektregnskabet er det 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 aktiviteterne, der er omfattet af projektregnskabet.

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.

Aalborg, dato 26. april 2023
Revisionshuset AT

CVR-nr. 12 34 56 98

Kurt Kurtsen

Kurt Kurtsen

Statsautoriseret revisor.

Bilag 4 – Revisors protokol

Revisionsprotokollat om den udførte revision af projektregnskabet ved XY A/S projekt "Power-to-X " for perioden 1. januar til 31. december 2022.

Generelt om revisionsmetodik m.v.

Revisionen er tilrettelagt efter internationale standarder om revision, god offentlig revisionsskik, herunder standarder for offentlig revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, samt bestemmelserne i tilskudsgivers revisionsinstruks af 3. december 2021 med henblik på at opnå en begrundet overbevisning om, at projektregnskabet er uden væsentlige fejl eller mangler. Under revisionen har vi ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko efterprøvet grundlaget og dokumentationen for de i projektregnskabet anførte beløb og øvrige oplysninger.

Til den afsluttende revision anvendes substansrevision, herunder;

- afstemning af det aflagte projektregnskab i forhold til bogføringen,
- regnskabsanalytiske undersøgelser, hvor det aflagte projektregnskab og regnskabsforklaringer gennemgås og vurderes i forhold til de forudsætninger, som ligger til grund herfor, og
- efterprøvelse af projektregnskabets poster ved stikprøver, hvor vi undersøger for indikationer på manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet, samt at omkostningerne er anvendt til formålet, herunder at tilskudsbetingelserne er opfyldt.

Vedrørende sparsommelig, produktivitet og effektivitet vil vi fremhæve følgende:

Sparsommelighed - Vi har overordnet testet tilskudsmodtagers kontrolmiljø, herunder varetagelse af indkøb og lønfunktion. Specifikt for projektet har vi kontrolleret sparsommelighed, gennem stikprøvevise tests af, at udgifter er afholdt økonomisk ansvarligt.

Produktivitet - Vi har overordnet testet tilskudsmodtagers kontrolmiljø, herunder tilskudsmodtagers aktivitets- og ressourcestyring.

Effektivitet - Vi har overordnet testet tilskudsmodtagers kontrolmiljø, herunder tilskudsmodtagers mål- og resultatstyring. Specifikt for projektet har vi vurderet effekten af gennemførslen af projektets aktivitet med udgangspunkt i forbruget i forhold til budget.

Fælles for sparsommelighed, produktivitet og effektivitet er, at revisionen ikke har givet anledning til bemærkninger.

Konklusion for revision af projektregnskabet

Vi har fra tilskudsmodtager indhentet en regnskabserklæring.

Det er baseret på den udførte revision vores opfattelse,

- at projektregnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler
- at tilskudsbetingelserne er opfyldt, herunder bestemmelserne i bevillingsgrundlaget
- at tilskuddet er anvendt til formålet
- at alle omkostninger er afholdt inden for den fastsatte periode, herunder om den fastsatte periode er blevet ændret
- at tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed
- at de oplysninger, som tilskudsmodtager har meddelt tilskudsyder om opfyldelsen af resultatkravene, er dokumenterede
- at tilskudsmodtagers ledelses har udarbejdet de produktivitets- og effektivitetsanalyser/virksomhedsregnskab, som tilskudsyder har foreskrevet, samt at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige.

Vi har i vores erklæring indsat følgende fremhævelser af forhold, uden det påvirker ovenstående konklusion:

”Fremhævelse af forhold i regnskabet – anvendt regnskabspraksis samt begrænsning i distribution og anvendelse

Vi henleder opmærksomheden på, at projektregnskabet er udarbejdet i henhold til tilskudsgivers retningslinjer. Projektregnskabet er udarbejdet med henblik på at hjælpe tilskudsmodtager til overholdelse af de regnskabsmæssige bestemmelser i tilskudsgivers retningslinjer. Som følge heraf kan projektregnskabet være uegnet til andet formål. ”

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet til brug for tilskudsmodtager og tilskudsgiver og bør ikke udleveres til eller anvendes af andre parter end tilskudsmodtager og tilskudsgiver.

Vores konklusion er ikke modificeret som følge af disse forhold.

Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen

Tilskudsmodtager har i overensstemmelse med tilskudsgivers retningslinjer medtaget de af tilskudsgiver godkendte budgettal som sammenligningstal i projektregnskabet. Budgettallene har ikke været underlagt revision.

Afslutning

I henhold til revisorloven skal vi oplyse:

at vi opfylder lovgivningens krav til revisors uafhængighed

at vi har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om.

Aalborg, dato 26. april 2023

Revisionshuset AT

CVR-nr. 12 34 56 98

Kurt Kurtsen

Kurt Kurtsen

Statsautoriseret revisor.

Bilag 5 – Revisors erklæring (manglende konklusion)

Nedenstående eksempel er hentet fra Rigsrevisionen (Erklæringer om offentlig revision, 2023).

Den uafhængige revisors erklæring

Til XY A/S og Innovationsfonden

Erklæring på projektregnskabet

Manglende konklusion

Vi har revideret projektregnskabet for XY A/S for tilskud modtaget under Innovationsfonden vedrørende programmet Innobooster for projektet "Power-to-X" med projektnummer 11-1111 udvisende samlede omkostninger på 3.091.000 kr. for perioden 1. januar 2022 til 31. december 2022. Projektregnskabet udarbejdes efter Innovationsfondens retningslinjer af 22. december 2021 samt tilsagnsbrevet af 10. december 2021.

Vi udtrykker ingen konklusion om projektregnskabet. På grund af betydeligheden af de forhold, der er beskrevet i afsnittet "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet.

Grundlag for manglende konklusion

Det har ikke været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, da ledelsen ikke har kunne forelægge dokumentation for afholdte lønudgifter vedrørende projektet. Lønudgifterne udgør samlet 2.430.000 kr. På grund af væsentligheden af udgifterne i projektet er det ikke muligt at afgive en erklæring herpå.

Vores ansvar er at udføre en revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision, de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i tilskudsgivers revisionsinstruks af 3. december 2021 for revision af projekttilskud. Vores ansvar ifølge disse standarder og krav er nærmere beskrevet i erklæringens afsnit "Revisors ansvar for revisionen af projektregnskabet". Vi er uafhængige af tilskudsmodtager i overensstemmelse med International Ethics Standards Board for Accountants' internationale retningslinjer for

revisorers etiske adfærd (IESBA Code) og de yderligere etiske krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse krav og IESBA Code. På grund af de forhold, der beskrevet i afsnittet "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet.

Fremhævelse af forhold i regnskabet – anvendt regnskabspraksis samt begrænsning i distribution og anvendelse

Vi henleder opmærksomheden på, at projektregnskabet er udarbejdet i henhold til tilskudsgivers retningslinjer. Projektregnskabet er udarbejdet med henblik på at hjælpe tilskudsmodtager til overholdelse af de regnskabsmæssige bestemmelser i tilskudsgivers retningslinjer. Som følge heraf kan projektregnskabet være uegnet til andet formål.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet til brug for tilskudsmodtager og tilskudsgiver og bør ikke udleveres til eller anvendes af andre parter end tilskudsmodtager og tilskudsgiver.

Som det fremgår af afsnittet "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet.

Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen

Tilskudsmodtager har i overensstemmelse med tilskudsgivers retningslinjer medtaget de af tilskudsgiver godkendte budgettal som sammenligningstal i projektregnskabet. Budgettallene har ikke været underlagt revision.

Ledelsens ansvar for projektregnskabet

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et projektregnskab, der i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med tilskudsgivers retningslinjer. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde et projektregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Revisors ansvar for revisionen af projektregnskabet

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om projektregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en erklæring 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, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i tilskudsgivers revisionsinstruks af 3. december 2021 for revision af projekttilskud, 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 projektregnskabet.

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, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i tilskudsgivers revisionsinstruks af 3. december 2021 for revision af projekttilskud, foretager vi faglige vurderinger og opretholder professionel skepsis under revisionen.

Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i projektregnskabet, 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 af projektregnskabet for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af tilskudsmodtagers interne kontrol.
- 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.

Som det fremgår af afsnittet ”Grundlag for manglende konklusion”, har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet. Vi kan derfor ikke komme med en udtalelse til ledelsen vedrørende det planlagte omfang og den tidsmæssige placering af revisionen samt betydelige revisionsmæssige observationer, herunder eventuelle betydelige mangler i den intern kontrol.

Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering

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 ansvarlig for, at der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af aktiviteterne, der er omfattet af tilskudsregnskabet. Ledelsen har i den forbindelse ansvar for at etablere systemer og processer, der understøtter sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

I tilknytning til vores revision af projektregnskabet er det 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 aktiviteterne, der er omfattet af projektregnskabet.

Som det fremgår af afsnittet "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet. Vi afgiver derfor ikke en udtalelse om juridisk-kritisk revision og om forvaltningsrevision.

Aalborg, dato 26. april 2023
Revisionshuset AT

CVR-nr. 12 34 56 98

Kurt Kurtsen

Kurt Kurtsen

Statsautoriseret revisor.

Bilag 6 – Revisors protokol

Revisionsprotokollat om den udførte revision af projektregnskabet ved XY A/S projekt "Power-to-X " for perioden 1. januar til 31. december 2022.

Vi har afsluttet revisionen af projektet, som har fået tilskud fra tilskudsgiver. Projektregnskabet er forsynet med følgende revisionserklæring:

"Vi udtrykker ingen konklusion om projektregnskabet. På grund af betydeligheden af de forhold, der er beskrevet i afsnittet "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet.

Grundlag for manglende konklusion

Det har ikke været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, da ledelsen ikke har kunne forelægge dokumentation for afholdte lønudgifter vedrørende projektet. Lønudgifterne udgør samlet 2.430.000 kr. På grund af væsentligheden af udgifterne i projektet er det ikke muligt at afgive en erklæring herpå."

Generelt om revisionsmetodik m.v.

Revisionen er tilrettelagt efter internationale standarder om revision, god offentlig revisionsskik, herunder standarder for offentlig revision og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, samt bestemmelserne i tilskudsgivers revisionsinstruks af 3. december 2021 med henblik på at opnå en begrundet overbevisning om, at projektregnskabet er uden væsentlige fejl eller mangler. Under revisionen har vi ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko efterprøvet grundlaget og dokumentationen for de i projektregnskabet anførte beløb og øvrige oplysninger.

Til den afsluttende revision anvendes substansrevision, herunder;

- afstemning af det aflagte projektregnskab i forhold til bogføringen,
- regnskabsanalytiske undersøgelser, hvor det aflagte projektregnskab og regnskabsforklaringer gennemgås og vurderes i forhold til de forudsætninger, som ligger til grund herfor, og
- efterprøvelse af projektregnskabets poster ved stikprøver, hvor vi undersøger for indikationer på manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet, samt at omkostningerne er anvendt til formålet, herunder at tilskudsbetingelserne er opfyldt.

Vedrørende sparsommelig, produktivitet og effektivitet vil vi fremhæve følgende:

Sparsommelighed - Vi har overordnet testet tilskudsmodtagers kontrolmiljø, herunder varetagelse af indkøb og lønfunktion. Specifikt for projektet har vi kontrolleret sparsommelighed gennem stikprøvevise tests af, at udgifter er afholdt økonomisk ansvarligt.

Produktivitet - Vi har overordnet testet tilskudsmodtagers kontrolmiljø, herunder tilskudsmodtagers aktivitets- og ressourcestyring.

Effektivitet - Vi har overordnet testet tilskudsmodtagers kontrolmiljø, herunder tilskudsmodtagers mål- og resultatstyring. Specifikt for projektet har vi vurderet effekten af gennemførslen af projektets aktivitet med udgangspunkt i forbruget i forhold til budget.

Som det fremgår af afsnittet "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet. Vi afgiver derfor ikke en udtalelse om juridisk-kritisk revision og om forvaltningsrevision.

Manglende konklusion for revision af projektregnskabet

Det har i forbindelse med revision ikke været muligt at efterprøve:

- at projektregnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler
- at tilskudsbetingelserne er opfyldt, herunder bestemmelserne i bevillingsgrundlaget
- at tilskuddet er anvendt til formålet
- at alle omkostninger er afholdt inden for den fastsatte periode, herunder om den fastsatte periode er blevet ændret
- at tilskudsmodtager har udvist sparsommelighed
- at de oplysninger, som tilskudsmodtager har meddelt tilskudsyder om opfyldelsen af resultatkravene, er dokumenterede
- at tilskudsmodtagers ledelses har udarbejdet de produktivitets- og effektivitetsanalyser/virksomhedsregnskab, som tilskudsyder har foreskrevet, samt at de data, der ligger til grund herfor, er pålidelige.

"Fremhævelse af forhold i regnskabet – anvendt regnskabspraksis samt begrænsning i distribution og anvendelse

Vi henleder opmærksomheden på, at projektregnskabet er udarbejdet i henhold til tilskudsgivers retningslinjer. Projektregnskabet er udarbejdet med henblik på at hjælpe tilskudsmodtager til overholdelse af de regnskabsmæssige bestemmelser i tilskudsgivers retningslinjer. Som følge heraf kan projektregnskabet være uegnet til andet formål.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet til brug for tilskudsmodtager og tilskudsgiver og bør ikke udleveres til eller anvendes af andre parter end tilskudsmodtager og tilskudsgiver."

Som det fremgår af afsnittet "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet.

Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen

Tilskudsmodtager har i overensstemmelse med tilskudsgivers retningslinjer medtaget de af tilskudsgiver godkendte budgettal som sammenligningstal i projektregnskabet. Budgettallene har ikke været underlagt revision.

Afslutning

I henhold til revisorloven skal vi oplyse:

at vi opfylder lovgivningens krav til revisors uafhængighed

at vi ikke har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om. Som det fremgår af afsnittet "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en konklusion om projektregnskabet.

Aalborg, dato 26. april 2023

Revisionshuset AT

CVR-nr. 12 34 56 98

Kurt Kurtsen

Kurt Kurtsen

Statsautoriseret revisor.

Bilag 7 – Spørgsmål til Jesper Randall Petersen

Spørgsmål til Jesper Randall

- Hvor mange års erfaring har du inden for revision?

20 år

- Hvor meget erfaring har du inden for revision af tilskudsregnskaber og SOR?

10 år

- Hvor ser du de største udfordringer ved revision af et tilskudsregnskab?

At tilskudsmodtager ikke altid har læst og forstået de administrative krav der er til dokumentation af de omkostninger der kan medtaget i projektet.

- Hvordan vurderer du udformningen af SOR med henblik på revisionen af tilskudsregnskaber - hvad kunne du ønske dig at evt. forbedringer? Hvad ville kunne gavne en revisor, der sidder med dette for første gang?

SOR er ikke skabt til mindre projekter. Der burde således udarbejdet en særlig SOR tilpasset mindre projekter. Dette har også været på tegnebrættet men er pt. ikke aktuel. Dog er er der udarbejdet en vejledning på dette og der er kurser inden for projektrevision som en revisor med fordel kunne deltage i.

Et alternativ til dette kunne være at der "kun" var fokus på de juridisk-kritiske forhold (overholdelse af tilskudsregler og tilsagnsskrivelse) samt sparsommelighed under forvaltningsrevisionen.

- Hvad er din holdning til at SOR 5, 6 og 7 er udmøntet på årsregnskaber og derfor skal fortolkes en del af den enkelte revisor ved tilskudsregnskaber? Har du et bud på, hvorfor der ikke forelægger mere konkrete guider på netop tilskudsregnskaber?

Der findes en vejledning fra FSR fra 2020. Se vedhæftet.

- Mener du efter din vurdering, at der med fordel kunne laves en mere ensrettet og simpel revisionsinstruks til tilskudsregnskaber?

Ja det kunne der. Eks. fokus på sparsommelighed fremfor eks. Aktivitetsstyring og målopfyldelse.

- Har du oplevet, at virksomheder har haft svært ved at forstå tilskudsbetingelserne samt kunne fremvise dokumentation i forbindelse med tilskuddets anvendelse?

JA – se mit svar i et af de foregående spørgsmål.