



# Temabaseret kvalitetskontrol af revision af regulerede institutioner og frie skoler under Børne- og Undervisningsministeriets område

November 2022

# Indhold

1.	Baggrund og formål .....	1
1.1.	Formålet med kontrollen.....	1
1.2.	Baggrunden for kontrollen .....	1
1.3.	Lovgrundlaget .....	2
2.	Gennemførelse af den temabaserede kvalitetskontrol .....	3
2.1.	Omfang .....	3
2.2.	Gennemgåede områder .....	5
3.	Resultaterne af den temabaserede kvalitetskontrol.....	5
3.1.	Revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem .....	5
3.1.1.	Politikker og procedurer for opgaveløsning.....	5
3.1.2.	Koncept for opgaveløsning .....	6
3.2.	Erklæringsopgaver .....	7
3.2.1.	Overordnede kommentarer og risikofaktorer.....	7
3.2.2.	Finansiell revision .....	8
3.2.3.	Juridisk-kritisk revision.....	9
3.2.4.	Forvaltningsrevision .....	11
3.2.5.	Erklæringsemnet .....	12
3.2.6.	Konklusion og afrapportering.....	12
4.	Sammenfatning .....	13

# 1. Baggrund og formål

Erhvervsstyrelsen udfører temabaserede kvalitetskontroller for at få indblik i kvaliteten af revisors arbejde inden for et afgrænset emne samt at give generel vejledning om emnet på baggrund af kontrollens resultater og dermed have en forebyggende karakter.

Erhvervsstyrelsen igangsatte i juni 2021 en temabaseret kvalitetskontrol af revision af regulerede institutioner og frie skoler under Børne- og Undervisningsministeriet. Kontrollen er udført på baggrund af revisionen af årsregnskaber for 2020. Den temabaserede kvalitetskontrol er foretaget i samarbejde med Styrelsen for Undervisning og Kvalitet (herefter STUK).

## 1.1. Formålet med kontrollen

Formålet med den temabaserede kvalitetskontrol af revision af regulerede institutioner og frie skoler under Børne- og Undervisningsministeriet er at undersøge, om revisorerne har tilstrækkelig opmærksomhed på den særlige lovgivning, der gælder for revision af regulerede institutioner og frie skoler under Børne- og Undervisningsministeriet område.

Den temabaserede kvalitetskontrol har fokus på:

- Om revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem indeholder tilstrækkelige politikker og procedurer, der sikrer, at erklæringsopgaver planlægges og udføres i overensstemmelse med bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettet uddannelse, almengymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse m.v. (regulerede institutioner)<sup>1</sup>, bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionsskoler (frie skoler)<sup>2</sup> og relevante standarder og bekendtgørelse af lov om institutioner for forberedende grunduddannelse<sup>3</sup>.
- Om revisionen er udført i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark samt god offentlig revisionsskik herunder Rigsrevisionens standarder for offentlig revision (herefter SOR), samt om der er udført tilstrækkelig forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.

## 1.2. Baggrunden for kontrollen

STUK fører tilsyn med Børne- og Undervisningsministeriets uddannelser. Tilsynet omfatter godt 1.000 selvejende uddannelsesinstitutioner og frie skoler, som årligt modtager mere end 30 mia. kr. i tilskud.

---

<sup>1</sup> BEK nr. 956 af 6. juli 2017 med senere ændringer

<sup>2</sup> BEK nr. 957 af 6. juli 2017 med senere ændringer

<sup>3</sup> LBK nr. 604 af 24. maj 2019/05/2019 med senere ændringer

STUK fører bl.a. tilsyn med institutionernes økonomi, drift og anvendelse af tilskud, med henblik på at understøtte en effektiv og bæredygtig institutionsdrift, at sikre overholdelse af regler og retningslinjer på området, at sikre skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de statslige midler og at varetage statens kreditorinteresse, hvis en institution viser sig at være alvorligt udfordret i sin fremtidige økonomiske drift.

Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder. Tilsynet har primært til formål at medvirke til at højne kvaliteten af revisors arbejde, således at brugerne kan have tillid til de erklæringer med sikkerhed, som revisor afgiver.

### 1.3. Lovgrundlaget

Revisionen af regnskaberne for regulerede institutioner og frie skoler udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i følgende bekendtgørelser og lov:

- Bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettet uddannelse, almengymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse m.v.
- Bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionsskoler.
- Bekendtgørelse af lov om institutioner for forberedende grunduddannelse.

Det følger af de to ovenstående bekendtgørelser om revision, at revisionen skal foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionskik. Det følger desuden af bekendtgørelserne, at revisionen omfatter skolens/institutionens årsregnskab, kontrol med skolens/institutionens tilskudsgrundlag, og attestations af indberetninger, hvor STUK kræver særskilt revisorerklæring.

Revisor skal ved revisionen efterprøve:

- 1) om årsregnskabet er rigtigt og ikke indeholder væsentlige fejl og mangler, og
- 2) om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med vilkår for de givne tilskud, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision indgår som en integreret del af revisionen. Til brug for revisionen skal SOR nr. 5-7 anvendes:

- SOR nr. 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision
- SOR nr. 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab
- SOR nr. 7 - Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab

Ved forvaltningsrevisionen undersøger revisor, om de undersøgte systemer og processer eller dispositioner understøtter skyldige økonomiske hensyn ved institutionens forvaltning af midler og drift. Ved juridisk-kritisk revision efterprøver revisor, om undersøgte dispositioner, er i overensstemmelse med relevante bestemmelser i bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Revisor skal afgive et revisionsprotokollatet i tilknytning til revisionen af årsregnskabet, der skal indeholde de standardafsnit, som fremgår af "Paradigme for udarbejdelse af standardafsnit i revisionsprotokollatet". Paradigmet findes på hjemmesiden for Styrelsen for Undervisning og Kvalitet på adressen: [www.umv.dk](http://www.umv.dk).

Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)<sup>4</sup> indeholder regler om vilkårene for udførelse af opgaver i forbindelse med revision m.v., herunder dokumentation af revisors arbejde. Ifølge lovens § 23, stk. 1, skal revisor udarbejde arbejdsrapporter, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring. Revisors arbejdsrapporter, skal være tilstrækkelige til, at en erfarne revisor, som ikke har forudgående tilknytning til revisionen, er i stand til at forstå omfanget af de udførte revisionshandlinger, resultaterne af udførte revisionshandlinger og det opnåede revisionsbevis, og betydelige forhold, som er opstået under revisionen, konklusionerne herpå samt betydelige faglige vurderinger, der er foretaget for at komme frem til disse konklusioner

## 2. Gennemførelse af den temabaserede kvalitetskontrol

### 2.1. Omfang

Den temabaserede kvalitetskontrol har omfattet 29 revisionsvirksomheder, hvorigennem der er afgivet erklæringer på årsregnskaber for 2020 for regulerede institutioner eller frie skoler.

Der er i alt udvalgt 40 erklæringsopgaver til at indgå i kontrollen<sup>5</sup>. I revisionsvirksomheder, som har afgivet mere end 10 erklæringer, er der udvalgt to erklæringer, fordelt på en erklæring fra den revisor, som har afgivet flest erklæringer, og en erklæring, fra den revisor, der har afgivet færrest erklæringer omfattet af kontrollen. I revisionsvirksomheder, som har afgivet mellem 1-10 erklæringer, er der tilfældigt udvalgt én erklæring. Fordelingen på revisionsvirksomheder og erklæringsopgaver fremgår af nedenstående tabel 1.

---

<sup>4</sup> LBK nr. 25 af 08/01/2021

<sup>5</sup> På tidspunktet for offentliggørelsen af denne rapport mangler Erhvervsstyrelsen fortsat at modtage underskrevne arbejdsprogrammer vedrørende 3 erklæringsopgaver og 2 kvalitetsstyringssystemer, hvilket bl.a. skyldes udsættelse af frister for afgivelse af bemærkninger

**Tabel 1: Omfang af temakontrollen**

	<b>Antal virksomheder</b>	<b>Antal udvalgte erklæringsopgaver</b>
Revisionsvirksomheder, som har afgivet mere end 10 erklæringer	11	22
Revisionsvirksomheder, som har afgivet 10 erklæringer eller mindre	18	18
<b>I alt</b>	<b>29</b>	<b>40</b>

De erklæringsopgaver, der indgår i den temabaserede kvalitetskontrol, er udvalgt ud fra at kunne afdække

- et bredt udvalg af de revisionsvirksomheder, som afgiver erklæringer på årsregnskaber for regulerede institutioner og de frie skoler,
- en forholdsmæssig fordeling på de regulerede institutioner og de frie skoler, og
- minimum én erklæring fra hver af de 9 institutionstyper.

Fordeling af de udvalgte erklæringsopgaver fremgår af nedenstående tabel 2.

**Tabel 2: Udvalgte erklæringsopgaver**

	<b>Antal Institutioner 2020</b>	<b>Antal udvalgte erklæringsopgaver</b>
Regulerede institutioner:		
Almengymnasial uddannelse	120	3
Erhvervsrettede uddannelser	75	4
Institutioner for forberedende grunduddannelse	27	3
Voksenuddannelsesinstitutioner	24	1
<b>Regulerede institutioner i alt</b>	<b>246</b>	<b>11</b>
Frie skoler:		
Private gymnasier	9	4
Efterskoler	207	5
Frie fagskoler	7	1
Frie grundskoler	493	16
Kombinerede skoler	54	3
<b>Frie skoler i alt</b>	<b>770</b>	<b>29</b>
<b>I alt</b>	<b>1.016</b>	<b>40</b>

## 2.2. Gennemgåede områder

Til brug for kontrollen er den enkelte revisionsvirksomhed blevet anmodet om at fremsende kopi af revisionsvirksomhedens politikker og procedurer i forhold til erklæringsopgaver for regulerede institutioner og frie skoler samt kopi af revisionsdokumentation, som ligger til grund for de udvalgte erklæringsopgaver.

Ved kvalitetskontrollen er følgende områder blevet gennemgået:

- Revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem
  - Politikker og procedurer for opgaveløsning
  - Koncept for opgaveløsning
- Erklæringsopgaver
  - Overordnede kommentarer og risikofaktorer
  - Finansiell revision
  - Juridisk-kritisk revision
  - Forvaltningsrevision
  - Erklæringsemnet
  - Konklusion og rapportering

De gennemgåede områder for erklæringsopgaverne følger i det væsentligste de revisionsområder, der fremgår af STUK's paradigme for rapportering i revisionsprotokollatet<sup>6</sup>. Områderne anses for at være de væsentligste områder i forbindelse med revision af et årsregnskab for en reguleret institution/fri skole. Øvrige områder er ikke gennemgået med samme dybde, ligesom visse områder, ud fra en vurdering af risiko og væsentlighed, ikke er gennemgået som led i kvalitetskontrollen.

## 3. Resultaterne af den temabaserede kvalitetskontrol

### 3.1. Revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem

#### 3.1.1. Politikker og procedurer for opgaveløsning

En revisionsvirksomhed skal have en intern organisation, herunder et kvalitetsstyringssystem, med henblik på at sikre kvaliteten, integriteten og grundigheden ved udførelse af en erklæringsopgave.<sup>7</sup> Revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem skal omfatte fyldestgørende politikker og procedurer for blandt andet opgavens udførelse samt menneskelige ressourcer, herunder at revisor og andre personer tilknyttet udførelse af opgaven besidder de nødvendige kompetencer og færdigheder til at udføre opgaven.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Paradigme til revisionsprotokollat kan findes her: [www.uvm.dk/institutioner-og-drift/oekonomi-og-drift/frie-skoler/regnskab-og-revision-paa-frie-skoler/for-revisorer-paa-frie-skoler](http://www.uvm.dk/institutioner-og-drift/oekonomi-og-drift/frie-skoler/regnskab-og-revision-paa-frie-skoler/for-revisorer-paa-frie-skoler)

<sup>7</sup> Jf. § 28, stk. 1, 1. pkt., i revisorloven,

<sup>8</sup> Jf. § 3, stk. 1, i bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation, BEK nr. 762 af 21/06/2016

Det fremgår af ISQC 1, Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver, at revisionsvirksomheden skal etablere politikker og procedurer, der er udformet med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at opgaver udføres i overensstemmelse med faglige standarder samt krav i relevant lov og øvrig regulering, og at virksomheden eller den opgaveansvarlige partner afgiver erklæringer, der er passende efter omstændighederne.

Politikker og procedurer skal fremme revisionsvirksomhedens konsistens i kvaliteten af opgaveudførelsen gennem konceptet for opgaveløsningen. Dette opnås blandt andet gennem skriftlige eller elektroniske manualer, elektroniske værktøjer eller andre former for standarddokumentation samt branche- eller emnespecifikt vejledningsmateriale.

I 15 ud af 29 revisionsvirksomheder, har Erhvervsstyrelsen vurderet, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem indeholder tilstrækkelige politikker og procedurer, der sikrer, at erklæringsopgaver planlægges og udføres i overensstemmelse med bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettet uddannelse, almengymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse m.v. eller bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionsskoler.

I de resterende 14 ud af 29 revisionsvirksomheder, har Erhvervsstyrelsen observeret, at revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyringssystem, herunder håndbøger m.v., ikke indeholder specifikke beskrivelser af politikker og procedurer, der retter sig imod opgaveløsning og erklæringer på regulerede institutioner og frie skoler.

Observationer vedrørende manglende specifikke beskrivelser af politikker og procedurer, der retter sig mod opgaveløsning og erklæringer på regulerede institutioner og frie skoler er ikke nødvendigvis et udtryk for, at gennemgangen af erklæringsopgaver i de pågældende revisionsvirksomheder har givet anledning til observationer.

### 3.1.2. Koncept for opgaveløsning

I 22 ud af 29 revisionsvirksomheder, har Erhvervsstyrelsen vurderet, at revisionsvirksomheden har et koncept for opgaveløsning for regulerede institutioner og/eller frie skoler, der på tilstrækkelig vis sikrer, at planlægning og udførelse sker i overensstemmelse med gældende love og standarder, herunder, at der opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.

I 7 ud af 29 revisionsvirksomheder, har Erhvervsstyrelsen vurderet, at revisionsvirksomheden ikke har et koncept for opgaveløsning for regulerede institutioner og/eller frie skoler, der på tilstrækkelig vis sikrer, at planlægning og udførelse sker i overensstemmelse med gældende love og standarder, herunder at der opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.



Det er blandt andet observeret, at revisionsvirksomheder har udarbejdet særskilte notater, som forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision skal dokumenteres i, men uden at det fremgår af virksomhedens politikker og procedurer, at notaterne skal udfyldes ved denne type erklæringsopgave. I de gennemgåede erklæringsopgaver er der i planlægning og konklusion desuden ikke tilstrækkelige henvisninger til de særskilte notater om forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.

Desuden er der observationer til revisionsvirksomhedernes koncept for opgaveløsning, idet det anvendte koncept for opgaveløsning ikke indeholder tilstrækkelig planlægning af forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision, herunder identifikation af lovgrundlag, begrundelser for valg og fravalg samt 5-års plan for emner, ligesom det anvendte koncept ikke udløser tilstrækkelige handlinger rettet mod forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision. Konceptet sikrer dermed ikke, at udførelsen af erklæringsopgaven sker i overensstemmelse med gældende love og standarder, herunder at der opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.

I forbindelse med gennemgangen af erklæringsopgaver, er det i 3 revisionsvirksomheder observeret, at revisionsvirksomheden har et koncept for opgaveløsning for regulerede institutioner og frie skoler, men at konceptet ikke har været anvendt på en eller flere af de gennemgåede erklæringsopgaver afgivet gennem den pågældende revisionsvirksomhed.

## 3.2. Erklæringsopgaver

### 3.2.1. Overordnede kommentarer og risikofaktorer

Det fremgår af STUK's paradigme til revisionsprotokollat, at revisor i revisionsprotokollatet skal omtale overordnede kommentarer og risikofaktorer om institutionen. Området dækker over revisors opfølgning på bemærkninger og anbefalinger fra sidste års revisionsprotokollat og forhold af væsentlig betydning for vurdering af årsregnskabet og/eller forvaltningen, herunder tilsynssager hos styrelsen mv.

Revisor skal omtale forhold af væsentlig betydning for vurdering af årsregnskabet og/eller forvaltningen, og revisor skal omtale opfølgning på bemærkninger og anbefalinger fra sidste års revisionsprotokollat og tilsynssager hos styrelsen, hvis det er relevant, og hvis der er kritiske bemærkninger eller væsentlige anbefalinger hertil.

I forbindelse med kontrollen er det kontrolleret, om der er udformet og udført handlinger, der er tilstrækkelige og egnede til at afdække overordnede kommentarer og risikofaktorer, som revisor har omtalt i revisionsprotokollatet, og at dette er dokumenteret på tilstrækkelig vis. Det er endvidere kontrolleret, om de aftalte vilkår for revisionsopgaven er beskrevet i et aftalebrev eller i en anden passende skriftlig aftale.

I forbindelse med gennemgangen af erklæringsopgaverne, er det i flere tilfælde konstateret, at der ikke er dokumentation for, at der er udført de handlinger, som er anført i revisionsprotokollatet som udførte handlinger. Erhvervsstyrelsen bemærker, at revisionsprotokollatet ikke i sig selv kan udgøre et revisionsbevis, idet det ikke fremgår, hvorvidt der er planlagt og udført tilstrækkelige handlinger,

resultaterne af udførte revisionshandlinger og det opnåede revisionsbevis, som grundlag for den afgivne erklæring.

Samlet set har der i 22<sup>9</sup> ud af 40 gennemgåede erklæringsopgaver været observationer i forhold til overordnede kommentarer og risikofaktorer. De 22 erklæringsopgaver, som der har været observationer til, er afgivet gennem 17 revisionsvirksomheder.

Der har været observationer vedrørende følgende:

- I 38 % af de gennemgåede erklæringsopgaver er der ikke dokumentation for revisors udførte handlinger i forhold til eventuelle tilsynssager.
- I 15 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke fremhævet forhold af væsentlig betydning for årsregnskabet og/eller forvaltningen i revisionsprotokollatet.
- I 10 % af de gennemgåede erklæringsopgaver er der ikke dokumentation for, at der er fulgt op på bemærkninger og anbefalinger i sidste års revisionsprotokollat.

I forlængelse af Erhvervsstyrelsens observationer i forhold til utilstrækkelig eller manglende dokumentation for revisors udførte handlinger på eventuelle tilsynssager, har revisor i forbindelse med kvalitetskontrollen bemærket, at skolen/institutionen er forespurgt omkring tilsynssager. Forespørgslen er dog ikke blevet dokumenteret. Erhvervsstyrelsen bemærker, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor efterfølgende redegør for udførte handlinger.

I 5 % af de gennemgåede erklæringsopgaver foreligger der ikke aftalebrev eller anden passende skriftlig aftale om de aftalte vilkår for revisionsopgaven. Desuden er der i yderligere 5 % af de gennemgåede erklæringsopgaver givet anbefaling om, at revisionsopgavens vilkår gentages i et nyere aftalebrev eller anden passende skriftlig aftale, idet der er indikationer på, at det vil være passende at ændre opgavens vilkår eller henlede virksomhedens opmærksomhed på eksisterende vilkår. Aftalen er med til at sikre, at forudsætningerne for revisionsopgaven er til stede og er samtidig en bekræftelse af, at der er en fælles forståelse af vilkårene for revisionsopgaven mellem revisor og selskabets daglige ledelse.

### 3.2.2. Finansiell revision

I forhold til den finansielle revision har kontrollen fokuseret på, om der er dokumentation for, at revisor har udformet og udført tilstrækkelige og egnede handlinger i forhold til skolens/institutionens forretningsgange og interne kontroller, generelle it-kontroller, statstilskud, løn, fortsat drift og andre væsentlige områder.

God revisorskik kræver, at revisor udformer og udfører revisionshandlinger, der sikrer, at revisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som grundlag for revisionskonklusionen, jf. ISA 500 Revisionsbevis.

---

<sup>9</sup> Der kan være flere typer af observationer til samme erklæringsopgave

Samlet set har der været observationer til den finansielle revision i 29<sup>10</sup> ud over 40 gennemgået erklæringsopgaver. De 29 erklæringsopgaver, som der har været observationer til, er afgivet gennem 24 revisionsvirksomheder.

Der har været observationer vedrørende følgende:

- I 50 % af de gennemgåede erklæringsopgaver foreligger der ikke tilstrækkelig dokumentation for gennemgang af lønområdet, herunder forretningsgange og de dertil knyttede interne kontroller, afstemning af e-indkomst og analyse af udvikling i lønomkostninger.
- I 35 % af de gennemgåede erklæringsopgaver foreligger der ikke dokumentation for, at revisor har foretaget en tilstrækkelig gennemgang af skolens/institutionens forretningsgange og interne kontroller.
- I 33 % af de gennemgåede erklæringsopgaver foreligger der ikke tilstrækkelig dokumentation i forhold til revisionen af aktivitetsindberetninger samt dokumentation for, at statstilskuddet er indregnet korrekt i henhold til reglerne herom. Der er endvidere observationer i forhold til manglende indhentelse af ledelsens regnskabserklæring i forbindelse med afgivelse af erklæring på aktivitetsindberetning.
- I 28 % af de gennemgåede erklæringsopgaver er der enten ikke dokumentation for, at revisor har foretaget en tilstrækkelig gennemgang af generelle it-kontroller, der vedrører regnskabsaflæggelsen eller revisors gennemgang/stillingtagen til indhentede it-erklæringer er ikke tilstrækkeligt dokumenteret.
- I 25 % af de gennemgåede erklæringsopgaver er der ikke tilstrækkelig dokumentation for revision af andre væsentlige områder, herunder anlægsaktiver, likvide beholdninger.
- I 10 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret at have foretaget en tilstrækkelig vurdering af skolens/institutionens evne til at fortsætte driften i mindst 12 måneder efter balancedagen.

I forbindelse med gennemgangen af erklæringsopgaverne, er det i flere tilfælde konstateret, at der ikke er dokumentation for, at der er udført de handlinger, som er anført i revisionsprotokollatet som udførte handlinger. Erhvervsstyrelsen har endvidere konstateret, at referencer mellem underliggende arbejds papirer er utilstrækkelige.

### 3.2.3. Juridisk-kritisk revision

I forhold til den juridisk-kritiske revision har kontrollen taget udgangspunkt i SOR nr. 6 - Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab.

Kontrollen har fokuseret på, om der er dokumentation for, at revisor har udformet og udført tilstrækkelige og egnede handlinger til at afdække den juridisk-kritiske del af revisionen, herunder om revisor har redegjort for valg og fravalg af emner i revisionsplanlægningen. I forbindelse med gennemgangen af den juridisk-kritiske del af revisionen, har kontrollen fokuseret på de af Børne- og Undervisningsministeriet definerede væsentlige emner (udenfor rotation) såvel som rotationsemner.

---

<sup>10</sup> Der kan være flere typer af observationer til samme erklæringsopgave.

Følgende emner er defineret som væsentlige af Børne- og Undervisningsministeriet, og som skal revideres hvert år (udenfor rotation):

- Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner
- Gennemførelse af salg
- Uafhængighed (frie skoler)

Følgende emner er rotationsemner:

- Gennemførelse af indkøb

Samlet set har der været observationer til den juridisk-kritiske revision i 25<sup>11</sup> ud af 40 gennemgåede erklæringsopgaver. De 25 erklæringsopgaver, som der har været observationer til, er afgivet gennem 21 revisionsvirksomheder.

Der har været observationer vedrørende følgende:

- I 30 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke dokumenteret at have påset, om bestyrelsen er beslutningsdygtig og uafhængig.
- I 28 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke dokumenteret sin redegørelse for valg og fravalg af emner i sin planlægning af den juridisk-kritiske revision. Heraf er der i 3 % af de gennemgåede erklæringsopgaver konstateret manglende sammenhæng mellem valg og fravalg af emner og faktiske forhold. Erhvervsstyrelsen bemærker, at når planlægningen ikke er udført tilstrækkeligt, er der en øget risiko for, at væsentlige og risikofyldte områder ikke bliver identificeret og dermed ikke bliver tilstrækkeligt afdækket ved udførelsen af opgaven. Det er observeret, at revisionsprotokollatet for de gennemgåede erklæringsopgaver indeholder beskrivelse og begrundelse for revisors planlægning af juridisk-kritisk revision uden, at det ligeledes er dokumenteret i revisors arbejdsrapporter.
- I 28 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret at have gennemgået løn- og ansættelsesmæssige dispositioner, herunder lønstamdata, lønudbetalinger, arbejdstid og skattefri rejse- og kørselsgodtgørelser. Heraf er det i 8 % af de gennemgåede erklæringsopgaver observeret, at der ikke er tilstrækkelig dokumentation for kontrol af leders løn.
- I 28 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke forholdt sig dokumenteret til skolens/institutionens uafhængighed, herunder hvorvidt skolen/institutionen har modtaget donationer, og om skolen/institutionen har udarbejdet en redegørelse for påvirkningsrisikoen ved modtagelse af donationer. Der er endvidere observationer i forhold til, at revisor ikke har rapporteret om uoverensstemmelse mellem oplysninger om reelle ejere fra bestyrelse og reelle ejere registreret i Erhvervsstyrelsens ejerregister.
- I 15 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret at have gennemgået gennemførelse af indkøb, herunder forholdt sig dokumenteret her-til.
- I 15 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret at have gennemgået gennemførelse af salg, hvor det er relevant, herunder forholdt sig

---

<sup>11</sup> Der kan være flere typer af observationer til samme erklæringsopgave.

dokumenteret til, hvorvidt skolens/institutionens aktiviteter er uden for loven. Størstedelen af observationerne omhandler utilstrækkelig dokumentation for stillingtagen til indtægter udover tilskud og skolepenge, herunder blandt andet udlejning af lokaler.

### 3.2.4. Forvaltningsrevision

I forhold til forvaltningsrevision har kontrollen taget udgangspunkt i SOR nr. 7 - Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab.

Kontrollen har fokuseret på, om der er dokumentation for, at revisor har udformet og udført tilstrækkelige og egnede handlinger til at afdække den forvaltningsmæssige del af revisionen, herunder om revisor har redegjort for valg og fravalg af emner i revisionsplanlægningen. I forbindelse med gennemgangen af forvaltningsrevisionen, har kontrollen fokuseret på de af Børne- og Undervisningsministeriet definerede væsentlige emner (udenfor rotation) såvel som rotationsemner.

Følgende emner er defineret som væsentlige af Børne- og Undervisningsministeriet, og som skal revideres hvert år (udenfor rotation):

- Aktivitets- og ressourcestyring
- Mål og resultatstyring, resultatløb

Følgende emner er rotationsemner:

- Styring af offentlige indkøb
- Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter

Samlet set har der været observationer til forvaltningsrevisionen i 22<sup>12</sup> ud af 40 gennemgåede erklæringsopgaver. De 22 erklæringsopgaver, som der har været observationer til, er afgivet gennem 19 revisionsvirksomheder.

Der har været observationer vedrørende følgende:

- I 48 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret at have gennemgået aktivitets- og ressourcestyring, herunder procedurer i forhold til økonomiopfølgning, vurdering af det finansielle beredskab og budget for det kommende år.
- I 20 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke dokumenteret sin redegørelse for valg og fravalg af emner i sin planlægning af forvaltningsrevision. Heraf er der i 3 % af de gennemgåede erklæringsopgaver konstateret manglende sammenhæng mellem valg og fravalg af emner og faktiske forhold. Det er observeret, at revisionsprotokollatet for de gennemgåede erklæringsopgaver indeholder beskrivelse og begrundelse for revisors planlægning af juridisk-kritisk revision uden, at det ligeledes er dokumenteret i revisors arbejdspapirer.
- I 20 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret at have gennemgået mål- og resultatstyring (resultatløb), herunder kontrol af at

---

<sup>12</sup> Der kan være flere typer af observationer til samme erklæringsopgave.

resultatlønskontrakt er i overensstemmelse med udarbejdede retningslinjer, og at udmøntningen af resultatlønnen er i overensstemmelse med bestyrelsens vurdering og kontraktens målopfyldelse.

- I 13 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret at have gennemgået styring af offentlige indkøb, hvor det har været relevant.
- I 5 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke på tilstrækkelig vis dokumenteret at have gennemgået budgetstyring af flerårige investeringsprojekter, hvor det har været relevant.

### 3.2.5. Erklæringsemnet

I henhold til bekendtgørelser og SOR nr. 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision, er der krav om, at revisionspåtegningen udformes i overensstemmelse med de af Rigsrevisionen udarbejdede paradigmer, når revisor påtegner regnskaber med en erklæring om den udførte offentlige revision.

Revisor skal afgive en erklæring på det reviderede årsregnskab, omfattet af Bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer<sup>13</sup>. Det følger af bekendtgørelsen, at det skal fremgå af erklæringen, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med reglerne i denne bekendtgørelse. Forbehold og fremhævelser om henholdsvis revision og regnskab, usikkerhed om fremtidig drift og andre rapporteringsforpligtelser skal fremgå af erklæringen. Revisor skal ligeledes afgive en udtalelse om ledelsesberetningen.

Der har ikke været væsentlige observationer til de afgivne erklæringer.

### 3.2.6. Konklusion og afrapportering

Det følger af bekendtgørelserne om revision, at revisor skal føre en revisionsprotokol, hvor revisor skal redegøre for arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå. Revisor skal som minimum oplyse om følgende:

- Væsentlige spørgsmål vedrørende revision, herunder især væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende skolens/institutionens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol.
- Den udførte forvaltningsrevision. Revisor skal navnlig oplyse om revisors undersøgelser, vurderinger og konklusioner vedrørende emnerne i henhold til SOR nr. 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab og SOR nr. 7 - Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab samt om dispositioner uden for skolens/institutionens formål.
- Andre ydelser end revision, der er leveret til den reviderede skole/institution af revisionsvirksomheden.

---

<sup>13</sup> Erhvervsministeriets bekendtgørelse nr. 1468 af 12. december 2017

Revisionsprotokollen skal endvidere indeholde rapportering af de områder, som fremgår af STUK's "Paradigme for rapportering om revisionsområder med standardoverskrifter i revisionsprotokollatet".

Samlet set har der været observationer til revisors konklusion og afrapportering i 5<sup>14</sup> ud af 40 gennemgåede erklæringsopgaver. De 5 erklæringsopgaver, der har været observationer til, er afgivet gennem 5 revisionsvirksomheder.

Der har været observationer vedrørende følgende:

- I 8 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke kommunikeret til den øverste ledelse om betydelige mangler i intern kontrol eller foretaget forkert afkrydsning i revisortjeklisten, der er konstateret under revisionen.
- I 5 % af de gennemgåede erklæringsopgaver har revisor ikke kommunikeret til den øverste ledelse om betydelige mangler i juridisk-kritisk revision, der er konstateret under revisionen, eller på tilstrækkelig vis dokumenteret vurderingen af væsentligheden.

Der har ikke været observationer vedrørende kommunikation af betydelige mangler i forvaltningsrevisionen til den øverste ledelse.

## 4. Sammenfatning

Formålet med den temabaserede kvalitetskontrol har været at få et indblik i kvaliteten af revisors arbejde ved revision af regulerede institutioner og frie skoler under Børne- og Undervisningsministeriets område samt at kunne give generel vejledning om emnet.

Ved den temabaserede kvalitetskontrol har der været observationer til ca. 50 % af de gennemgåede revisionsvirksomheders kvalitetsstyringssystemer. I disse tilfælde er det Erhvervsstyrelsens vurdering, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke indeholder tilstrækkelige politikker og procedurer, der sikrer, at erklæringsopgaver planlægges og udføres i overensstemmelse med bekendtgørelserne for regulerede institutioner og frie skoler samt relevante standarder.

Ved den temabaserede kvalitetskontrol har der været observationer til ca. til 80% af erklæringsopgaverne. I disse tilfælde er det Erhvervsstyrelsens vurdering, at revisionen ikke på tilstrækkelig vis er udført i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark samt god offentlig revisionsskik herunder Rigsrevisionens standarder for offentlig revision (herefter SOR).

Erhvervsstyrelsen har i gennemsnit haft flere observationer i erklæringsopgaver, som er afgivet gennem en revisionsvirksomhed, som ikke har et koncept for opgaveløsning for regulerede institutioner og/eller frie skoler, der på tilstrækkelig vis sikrer, at planlægning og udførelse sker i overensstemmelse med gældende love og standarder, herunder at der opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.

---

<sup>14</sup> Der kan være flere typer af observationer til samme erklæringsopgave.

Erhvervsstyrelsen har i gennemsnit haft flere observationer i erklæringsopgaver, som er afgivet gennem en revisionsvirksomhed, som afgiver 10 erklæringer eller mindre for regulerede institutioner og/eller frie skoler i forhold til erklæringsopgaver, som er afgivet gennem en revisionsvirksomhed, som afgiver mere end 10 erklæringer for regulerede institutioner og/eller frie skoler.

Erhvervsstyrelsen har i gennemsnit endvidere konstateret flere observationer i erklæringsopgaver, som er udført af en revisor, som har afgivet 10 erklæringer eller mindre for regulerede institutioner og/eller frie skoler i forhold til erklæringsopgaver, som er udført af en revisor, som afgiver mere end 10 erklæringer for regulerede institutioner og/eller frie skoler.

Antallet af observationer fra den udførte kontrol er sammenfattet i tabellen nedenfor.

**Tabel 3: Observationernes fordeling på kvalitetsstyringssystemer og områder i de gennemgåede erklæringsopgaver**

	<b>Frie skoler</b>	<b>Regulerede institutioner</b>	<b>I alt</b>
Overordnede kommentarer og risikofaktorer	18	4	22
Finansiell revision	22	7	29
Juridisk kritisk revision	19	6	25
Forvaltningsrevision	17	5	22
Erklæringsemnet	-	-	-
Konklusion og rapportering	4	1	5

Det er Erhvervsstyrelsens opfattelse, at omfanget af observationer er et udtryk for, at kvaliteten af revisors arbejde ved revision af regulerede institutioner og/eller frie skoler skal løftes fremadrettet.

Erhvervsstyrelsen har dog ikke fundet anledning til at iværksætte og gennemføre undersøgelser af revisionsvirksomheder og revisorer<sup>15</sup> i forlængelse af den temabaserede kvalitetskontrol af revision af regulerede institutioner og frie skoler under Børne- og Undervisningsministeriets område.

Den temabaserede kvalitetskontrol af revision af regulerede institutioner og frie skoler under Børne- og Undervisningsministeriets område giver anledning til, at Erhvervsstyrelsen har identificeret følgende forbedringspunkter for at løfte kvaliteten af revisionen:

1. Revisor skal udarbejde tilstrækkelige arbejdsopgaver, der dokumenterer revisors udførte handlinger, overvejelser, vurderinger og konklusioner på udførte handlinger, og det skal sikres, at der er sammenhæng mellem revisors rapportering i revisionsprotokollat og revisors arbejdsopgaver.

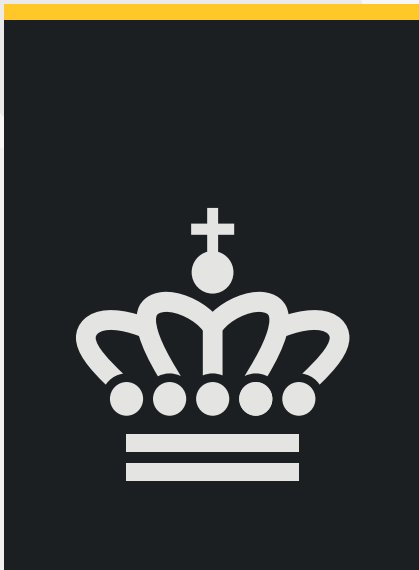
<sup>15</sup> Erhvervsstyrelsen kan i henhold til revisorlovens § 37, stk. 3, iværksætte og gennemføre en undersøgelse, hvis der i forbindelse med en kvalitetskontrol er konstateret risiko for, at en revisionsvirksomhed eller en revisor har overtrådt de bestemmelser, som er nævnt i revisorlovens § 37, stk. 1.



2. Revisor skal tilpasse opgaven, herunder planlægning og udførelsen til de konkrete omstændigheder, herunder især særlige krav i SOR 6 og SOR 7.
3. Revisor skal udforme tilstrækkelige handlinger med henblik på at afdække risici ved forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision, herunder særligt de af Børne- og Undervisningsministeriet udvalgte væsentlige emner udenfor rotation.

Den temabaserede kvalitetskontrol af revision af regulerede institutioner og frie skoler under Børne- og Undervisningsministeriets område giver anledning til, at Erhvervsstyrelsen har identificeret følgende forbedringspunkter vedrørende revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem:

1. Revisionsvirksomheden skal udarbejde politikker og procedurer der sikrer, at erklæringsopgaver planlægges og udføres i overensstemmelse med gældende lovgivning for regulerede institutioner og frie skoler samt relevante standarder.
2. Revisionsvirksomheden skal udarbejde koncept for opgaveløsning for regulerede institutioner og frie skoler, som på tilstrækkelig vis sikrer, at revisionen udføres i overensstemmelse med reglerne i bekendtgørelserne for regulerede institutioner og frie skoler.
3. Revisionsvirksomheden skal sikre, at revisionsvirksomhedens koncept for opgaveløsning for regulerede institutioner og frie skoler anvendes ved opgaveløsningen.



Langelinie Allé 17  
2100 København Ø

T: 3529 1000  
@: [erst@erst.dk](mailto:erst@erst.dk)  
W: [erhvervsstyrelsen.dk](http://erhvervsstyrelsen.dk)