

---

# Forvaltningsrevision

## i almene boligorganisationer m.v.

---

LANDSBYGGEFONDEN  
Juli 1999



# Indholdsfortegnelse

|     |                                                                                                            |    |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.  | Indledning .....                                                                                           | 3  |
| 2.  | Begrebet "God Offentlig Revisionsskik" .....                                                               | 5  |
| 2.1 | Principper .....                                                                                           | 5  |
| 2.2 | Forvaltningsrevision .....                                                                                 | 10 |
| 3.  | Iværksættelsesprocedure for indførelse<br>af forvaltningsrevisionskonceptet .....                          | 11 |
| 4.  | Almen boligvirksomhed m.v. i forhold til forvaltningsrevisions-<br>konceptet .....                         | 15 |
| 4.1 | Drift .....                                                                                                | 15 |
| 4.2 | Byggeri .....                                                                                              | 16 |
| 5.  | Afgrænsning af forvaltningsrevisionens omfang,<br>referencerammer samt aftaler om administration m.v. .... | 17 |
| 5.1 | Væsentlige eller risikofyldte forhold .....                                                                | 17 |
| 5.2 | Referenceramme for almen boligvirksomhed .....                                                             | 17 |
| 5.3 | Aftaler om administration m.v. ....                                                                        | 18 |
| 6.  | Reglerne om obligatorisk forvaltningsrevision i almene bolig-<br>organisationer .....                      | 19 |
| 6.1 | Lovgivningen m.v. ....                                                                                     | 19 |
| 6.2 | Instruks om revision af almene boligorganisationers regnskaber                                             | 21 |
| 7.  | Revisionens opgaver .....                                                                                  | 23 |
| 7.1 | Revisionsprotokol .....                                                                                    | 23 |
| 7.2 | Omfanget af revisionen/pris på revisionen .....                                                            | 24 |
| 8.  | Tilsynets opgaver .....                                                                                    | 27 |
| 9.  | Afslutning .....                                                                                           | 29 |
|     | APPENDIKS .....                                                                                            | 31 |
|     | Bilag .....                                                                                                | 44 |



# Obligatorisk forvaltningsrevision i almene boligorganisationer m.v.

3

## I. Indledning

Med indførelsen af obligatorisk forvaltningsrevision i almene boligorganisationer ønskes der med fokus på boligorganisationernes virksomhed en fortsat udvikling af omkostningsbevidstheden og effektiviteten i sektoren. Forvaltningsrevisionen skal dels øge gennemsækeligheden og sikre en rationel drift i det støttede byggeri, dels styrke det offentlige tilsyn. Indførelsen er også et naturligt led i de seneste års bestræbelser med styrkelse af beboerdemokratiet og ansvarliggørelse af de enkelte boligorganisationers bestyrelser.

Forvaltningsrevision skal betragtes som et ledelsesværktøj med udgangspunkt i ledelsesfastsatte målsætninger og beskrevne forretningsgange til intern styring og kontrol af udviklingen i en almen boligorganisation og dens afdelinger.

Som grundlag for indførelsen er der gjort en række forsøg, hvorefter der er udarbejdet en rapport i januar 1999, Rapport om forsøg med forvaltningsrevision mv.

Reglerne har virkning for det regnskabsår, der påbegyndes den 1. oktober 1999 eller senere. Der skal i den forbindelse foreligge skriftlige forretningsgange på alle væsentlige områder.

Det er aftalt med By- og Boligministeriet, at der i regi af Landsbyggefonden udarbejdes vejledningmateriale i forbindelse med indførelse af obligatorisk forvaltningsrevision i den almene boligsektor.

Vejledningen har været drøftet med ministeriet og en følgegruppe med repræsentanter for By- og Boligministeriet, Kommunernes Landsforening, København og Frederiksberg Kommune, Foreningen af statsautoriserede revisorer, Foreningen af registrerede revisorer og Boligselskabernes Landsforening.

Vejledningen er udarbejdet i juni 1999 og kan blive suppleret med nye, hvis der viser sig behov herfor.



## 2. Begrebet "God Offentlig Revisionsskik"

5

Begrebet "God Offentlig Revisionsskik" tager sit udgangspunkt i Rigsrevisorlovens § 3. GOR består af en finansiell revision og en forvaltningsrevision.

Den finansielle revision indeholder dels et element vedrørende selve regnskabet, dels et element omhandlende de dispositioner, der ligger til grund for lovgivningen for boligområdet.

Forvaltningsrevision ligestilles ofte med økonomisk kritisk revision, hvor det vurderes, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved driften af boligorganisationen og forvaltningen af de midler, der er omfattet af regnskabet.

### 2.1 Principper

I forhold til den traditionelle forvaltningsrevision udgør beboernes interesser og medbestemmelse her en væsentlig faktor.

Dette indgik som en væsentlig forudsætning ved udarbejdelsen af retningslinierne for forvaltningsrevision i den almene boligsektor.

God offentlig revisionsskik beror på en arbejdsdeling mellem ledelsen og revisor. Det er ledelsen, der har ansvaret for opgaven med forvaltning samt regnskabsaflægelse mv. Revisor skal vurdere, hvorledes ledelsen har varetaget opgaven.

De politiske målsætninger for boligorganisationen opstilles af de kompetente organer (bestyrelse og repræsentantskab) inden for lovgivnings rammer. Derfor stilles der krav om, at boligorganisationerne udarbejder skriftlige målsætninger og skriftlige forretningsgange på de væsentligste administrationsområder. (se pkt. 4).

Det er derefter ledelsens ansvar først at gøre målsætningerne operationelle og dernæst at opstille generelle succeskriterier (målopfyldelse jf. målsætningsbeskrivelser). For de enkelte administrationsområder skal der herefter fastsættes konkrete resultatmål og ske en rapportering om opfyldelsen af resultatmålene.

Revisionen skal have et grundlag at foretage vurderingen på via materiale fra boligorganisationen. På denne måde sikres det at boligorganisationen på den bedste og billigste måde opnår den tilsigtede effekt.

Boligorganisationen kan pålægges at klarlægge årsagen til eventuelle store afvigelser fra udgiftsniveauet i øvrige almene boligorganisationer, således at det kommunale tilsyn i givet fald får et beslutningsgrundlag ved oplysninger i bestyrelsens beretning, revisionsprotokol mv.

De generelle principper og metoder for udførelse af forvaltningsrevision kan opdeles i følgende aspekter:

- målsætninger
- forretningsgangsbeskrivelser
- sparsommelighed
- produktivitet
- effektivitet/evaluering

### ● Målsætninger

Målsætninger danner grundlag for at vurdere målopfyldelsen. Når målopfyldelsen er defineret sættes den i forhold til de omkostninger og øvrige ressourcer, der er medgået til at nå målet.

Målsætninger udarbejdes/beskrives af de kompetente organer i boligorganisationerne. Dvs. repræsentantskabet, organisationsbestyrelsen og den daglige administrative ledelse (direktion/forretningsfører/forretningsførelse). Målsætningerne for en række forvaltningsområder kræver tilslutning i afdelingsdemokratiet. De nærmere spilleregler afhænger af vedtægter og praksis i den enkelte boligorganisation. Det er vigtigt at beboerdemokratiet respekteres. Det er således demokratiet i den enkelte boligorganisation der beslutter målsætningerne for organisationens virksomhed – selvsagt inden for lovgivningens rammer.

Eksempler på målsætninger på fraflytningsområdet:

- Det er boligorganisationens ønske at opbygge en administration til fraflytning, som tilgodeser fraflytter, tilflytter og afdelingen.
- Der skal søges en hurtig genudlejning af opsagte boliger. Der tilstræbes max. 1½ måned efter modtagelse af opsigelse.
- Der skal ske en hurtig afregning over for fraflytter (inden for 4 uger efter fraflytningsdato).
- Istandsættelse ved fraflytning skal gennemføres med en høj kvalitet og sikkerhed. Istandsættelsesperioden må normalt ikke overstige 14 dage.
- Afdelingerne bør henlægge således, at der kan foretages nødvendigt vedligehold i forbindelse med fraflytning
- Proceduren ved fraflytning skal sikres. Fraflytningssyn og indflytningssyn indkaldes med de fastsatte varsler m.m.
- Der skal ved fraflytninger udvises økonomisk ansvarlighed. Der er efter lovgivningen tale om "genbrugslejligheder".

### ● Forretningsgangsbeskrivelser

Forvaltningsrevisionen skal betragtes som et ledelsesværktøj med udgangspunkt i ledelsesfastsatte målsætninger og beskrevne forretningsgange til intern styring og kontrol.



Der skal som minimum foreligge beskrevne forretningsgange og andre beskrivelser for ALLE væsentlige områder uanset boligorganisationens størrelse.

Forretningsgange ved fraflytning:

- Modtagelse af opsigelse
  - Udsende bekræftelse på opsigelse
  - Aftale flyttedato
  - Aftale flyttesyn
- Flytning
  - Udførelse af flyttesyn
  - Aftale med håndværkere, udbud med passende mellemrum
  - Indhentning af forbrugsopgørelser
  - Overslag til fraflytter
- Opgørelse
  - Modtagelse af div. fakturaer
  - Modtagelse af forbrugsopgørelser
  - Afstemning af huslejer mv.
  - Flytteopgørelse
  - Godkendelse af flytteopgørelse
- Med hensyn til generelle udgifter kan der bl.a. henvises til forretningsgang vedrørende udlejning og vedligeholdelse

### ● Sparsommelighed

Sparsommelighedsaspektet indeholder en vurdering af, om den enkelte konkrete disposition (transaktion) har været i overensstemmelse med de almindelige normer for, hvad der skønnes at være en rimelig, hensigtsmæssig og sparsommelig administration. Det skal således vurderes, hvorvidt udgifter er rimelige i forhold til boligorganisationens egne målsætninger m.h.t. kvalitet, serviceniveau m.v.

Der udarbejdes formaliserede forretningsgangsbeskrivelser, således at det er muligt at vurdere om f.eks. regler for indkøb og investeringer er betryggende, om forvaltningen af debitorer er hensigtsmæssig (forrentning, opkrævning m.v.), om gebyrer o.l., som opkræves af boligorganisationen er beregnet på et fyldestgørende og tilstrækkeligt ajourført grundlag, osv.

1. Erhverves varer og tjenesteydelser på en økonomisk forsvarlig måde under hensyntagen til pris og kvalitet?
2. Indhentes der alternative tilbud ved køb af varer/tjenesteydelser?
3. Udnyttes rabatmuligheder?
4. Er likvide midler anbragt fordelagtigt?

### ● Produktivitet

En undersøgelse af produktiviteten kan bl.a. baseres på en nøgletalsberegning. Det/de udregnede nøgletal sammenlignes med andre relevante nøgletal.

En produktivitetsundersøgelse kan deles i 4 faser:

1. Find et udtryk for produktionen
2. Find et udtryk for produktionsomkostningerne
3. Beregn forholdet mellem produktion og omkostninger
4. Find et sammenligningsgrundlag og foretag en sammenligning

Målingen af produktiviteten vanskeliggøres af, at de producerede enheder ikke - eller kun med besvær - kan kvantificeres. Det kan være svært at opgøre tidsforbruget på de enkelte områder i en boligadministration. Det kan derfor være relevant at vurdere det samlede tidsforbrug fra start til slut for de forskellige arbejdsgange ( f.eks. længden af den tid sagerne ligger i huset) og så holde det observerede op mod de for området valgte succeskriterier.

Ved sammenligning med andre boligorganisationer er der behov for data, som kan udgøre en referenceramme, jf. herom i afsnit 5.2. Visse nøgletal vil på sigt blive opgjort på landsplan, dog foreligger der allerede nu en sammenlignende regnskabsstatistik for afdelingsregnskaber. Andre, mere detaljerede produktivitetstal vil kræve særlige beregninger. Ved sammenligning anvendes statistiske metoder, som dog kun giver et relativt billede af produktiviteten, men ikke siger om produktiviteten har en rimelig størrelse eller om kvaliteten af produktionen er tilfredsstillende.

I praksis kan anvendes enheder som f.eks.:

antal fraflytninger  
 antal m<sup>2</sup>  
 antal lejemålsenheder  
 antal medarbejdere  
 antal klager  
 antal tab/tab i kr.

Eksempler på produktivetsberegninger og målepunkter for fraflytningsområdet:

Produktivitet:

Produktionsomkostninger ved en fraflytning:

|      | <i>Håndværkerudgifter</i><br><i>kr./bolig</i> | <i>Administrations-</i><br><i>udgifter</i><br><i>kr./bolig</i> | <i>I alt</i><br><i>kr./bolig</i> |
|------|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| 1996 | 6.988                                         | 1.085                                                          | 8.073                            |
| 1997 | 6.762                                         | 1.165                                                          | 7.927                            |

## Målepunkter vedr. fraflytning:

afdeling X

|                        | 1996  | 1997  |
|------------------------|-------|-------|
| Udgifter/m2            | 37    | 45    |
| Udgifter/m2/fraflytter | 61    | 54    |
| Tab                    | 1.551 | 1.019 |

### ● Effektivitet og evaluering

Effektivitetsmålingerne viser, hvilken virkning ydelserne har haft. Vurderingerne foretages på baggrund af om den opnåede målopfyldelse er tilfredsstillende og der tages stilling til, om det er muligt med de samme ressourcer at få en højere målopfyldelsesgrad eller om det er muligt at opnå den samme målopfyldelsesgrad ved anvendelse af færre ressourcer.

Et veldefineret mål danner grundlag for vurderingen af effektiviteten og grundlag for en vurdering af i hvilket omfang formålet er nået.

Når man har defineret målopfyldelsen, sættes denne i forhold til de omkostninger og ressourcer, der er medgået til at opnå denne målopfyldelse.

Sammenhæng til effektivitets- og produktivitetsanalyser på landsbasis, kan kun gennemføres, i det omfang der foreligger tværgående nøgletal for boligorganisationerne.

Herudover vil bedømmelsen af boligorganisationernes forvaltning i begyndelsen ske ud fra det almindeligt tilgængelige materiale om boligorganisationerne og deres virksomhed.

Forvaltningsrevision vil primært blive et bidrag til boligorganisationens løbende vurdering af, hvorvidt boligorganisationens organisering og administrative praksis er rationelt organiseret.

Til vurdering af målopfyldelse kan eksempelvis anvendes brugerundersøgelser.

Vurderingen af målopfyldelsen kan baseres på forskellige mere eller mindre indirekte mål eller „indikatorer“, der viser noget om, hvorvidt målsætningen er nået.

Som eksempler kan nævnes:

| <i>Produktion</i>                                      | <i>Målopfyldelse</i>                                                                                                                                                                          |
|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Antal ekspederede fraflytningssager<br>.<br>.          | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Korrekt sagsbehandling/få klager</li> <li>● Få sager ved beboerklagenævnet</li> <li>● Ekspeditionstid</li> </ul>                                     |
| Omkostninger pr. m2 istandsat lejlighed<br>.<br>.<br>. | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Tilfreds fraflytter</li> <li>● Tilfreds tilflytter</li> <li>● Tilfreds afdelingsbestyrelse/beboere</li> <li>● Sammenhæng med henlæggelser</li> </ul> |
| Antal ekspederede genudlejningssager<br>.              | <ul style="list-style-type: none"> <li>● Ekspeditionstid</li> <li>● Tilfredshed hos tilflytter</li> </ul>                                                                                     |

---

Eksempel på vurdering af effektiviteten på fraflytningsområdet:

Effektivitet/evaluering:

Evalueringen medvirkede til at få sat fokus på om målene for hurtig genudlejning og hurtig afregning over for fraflytter er brudt ned i klare delmål og hvorledes fraflytter oplevede fraflytnings-situationen.

Spørgeskemaundersøgelse gav relativ høj tilfredshed hos fraflytter tilflytter og afdelingsbestyrelse. Der er i perioden modtaget få klager og ingen sager er indbragt for beboerklagenævnet.

Målene for ekspeditionstider overholdes dog kun i 60% af sags-ekspeditionerne. Dette er dog ikke tilfredsstillende og ledelsen har i den anledning foretaget administrative ændringer.

---

## 2.2 Forvaltningsrevision

Forvaltningsrevision kan udføres integreret med den finansielle revision af årets regnskab, jf. afsnit 7.2.

**Løbende forvaltningsrevision** i mindre selvadministrerede bolig-organisationer med få ansatte vil primært omhandle driftsøkonomiske vurderinger af den daglige administrators/ledelses foretagne dispositioner suppleret med analyser af mere begrænset omfang. Revisionen må ikke være begrænset, men revisionen skal udføres under hensyntagen til boligorganisationens størrelse, herunder bolig-organisationens politik samt serviceniveau.

Fokus for den løbende forvaltningsrevision:

- Er der formuleret mål, som kan danne grundlag for styringen af det pågældende område?
- Understøtter rapporteringen en systematisk opfølgning på aktiviteter, ressourceforbrug og resultater?
- Arbejder ledelsen systematisk for at opnå de forventede resultater?
- Kan boligorganisationen dokumentere at resultaterne opnås?

**Dyberegående forvaltningsrevision** udføres uafhængigt af den finansielle revision og den løbende forvaltningsrevision og omfatter undersøgelse af områder og forhold, typisk af betydelig økonomisk rækkevidde. Som resultat af forvaltningsrevisionen afslutter revisor med en protokol om den udførte revision.

**Revisionsprotokollen** er det synlige resultat af de ressourcer, der er anvendt på forvaltningsrevisionen, og den skal fremstå som afbalanceret, konkret og med gennemarbejdede, realistiske og velbegrundede konklusioner og forslag, der har en høj anvendelighed i praksis.

Der henvises til bilag 1, Praktisk vejledning i forvaltningsrevision vedrørende statsstøttede institutioner m.v., Rigsrevisionen, januar 1993, bilag 2 Begrebet God Offentlig Revisionsskik - en vejledning, Rigsrevisionen, november 1998.

### 3. Iværksættelsesprocedure for indførelse af forvaltningsrevisionskonceptet

II

Det er vigtigt at pointere, at forvaltningsrevision skal betragtes som et ledelsesværktøj med udgangspunkt i ledelsesfastsatte målsætninger og beskrevne forretningsgange til intern styring og kontrol.

Boligorganisationens administrative ledelse udarbejder på baggrund af de vedtagne målsætninger, som tidligere nævnt skriftlige forretningsgangsbeskrivelser på de væsentligste administrationsområder .

Det er vigtigt at holde sig for øje, at det er organisationsbestyrelsen og den daglige ledelse som er igangsætter, inspirerende og motiverende for administrationen og afdelingsbestyrelserne således at forvaltningsrevisionen medvirker til at opnå de overordnede mål og at forvaltningen sker efter tidssvarende principper.

Med udgangspunkt i de beskrevne målsætninger og de skriftlige forretningsgangsbeskrivelser udarbejdes der arbejdsbeskrivelser, der skal følges ved udførelsen af opgaverne.

Beskrivelserne må ikke være for komplicerede, men skal være funktionelle og indeholde målepunkter.

En sådan beskrivelse kan evt. indeholde følgende disposition:

- formål
- generelt om opgaven
- beskrivelse af arbejdsgangen
- områdeinddeling
- vurdering af væsentlige områder
- snitflade til øvrige områder
- forslag til målepunkter
- opfølgning på produktivits- og effektivitetsmålinger
- konklusioner og forslag til forbedringer
- afslutning og præsentation for revisionen

Når man ser på ovenstående kan det forekomme voldsomt. Det skal dog bemærkes at omfanget af beskrivelserne vil variere meget både i kompleksitet og volumen fra den lille boligadministration til den store. Arbejdsbeskrivelserne for den store boligadministration vil typisk omfatte flere personer og dermed være mere kompleks og omfattende, mens den mindre administrations beskrivelser vil være relativt enkle og knap så omfattende.

Indførelsen af forvaltningsrevision skal betragtes som en successiv proces og det er tilrådeligt at udvælge ét område ad gangen, der gennemføres helt med målsætninger, forretningsgangsbeskrivelse, sparsommelighed, produktivitet, effektivitet og evaluering.  
Det kan være hensigtsmæssigt at udarbejde en handlingsplan for hvor-

dan og hvornår beskrivelserne for det valgte område skal udarbejdes. Dette kan f.eks. gøres ved at opstille en handlingsplan:

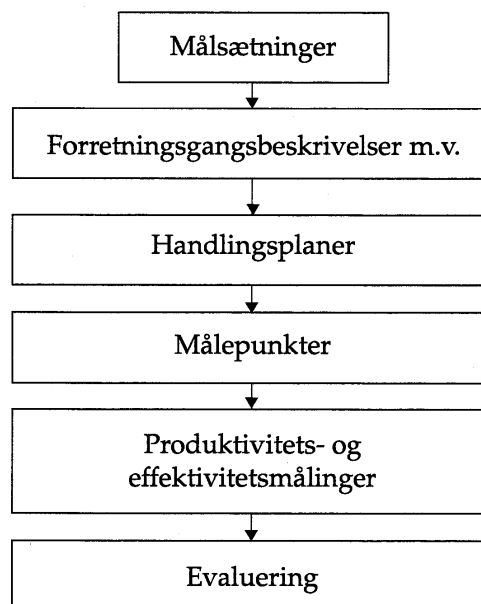
### Handlingsplan

| Områder<br>Drift |       | Målsætninger |       | Forretningsgang |       | Målepunkter |       |
|------------------|-------|--------------|-------|-----------------|-------|-------------|-------|
|                  |       | Udarb.       | Godk. | Udarb.          | Godk. | Udarb.      | Godk. |
| Husleje          | Init. |              |       |                 |       |             |       |
|                  | Tid   |              |       |                 |       |             |       |
| Fraflyttere      | Init. |              |       |                 |       |             |       |
|                  | Tid   |              |       |                 |       |             |       |
| Vedligeholdelse  | Init. |              |       |                 |       |             |       |
|                  | Tid   |              |       |                 |       |             |       |

Organisationsbestyrelsen bør i henhold til forretningsordnen med passende mellemrum vurdere, om boligorganisationens daglige administration og drift sker i overensstemmelse med de gældende målsætninger, herunder at ønskværdige resultater nås, samt at sikre kvalitet og effektivitet i service og forvaltning.

Processen er et af de vigtigste elementer i forvaltningsrevisionen. Arbejdet med forretningsgange og målinger giver f.eks. organisationsbestyrelsen og den daglige ledelse anledning til at arbejde med forskellige problemstillinger inden for boligorganisationens forvaltningsområder. Denne proces fører formentlig til forbedringer m.m.

Med prioriteringen af selve processen er det vigtigt, at alle relevante led i organisationen inddrages i processen. Etableringen af målsætninger, forretningsgange, produktivitets- og effektivitetsmålinger samt evalueringen heraf bør således ikke gennemføres på meget kort tid. Dette arbejde er som nævnt en successiv aktivitet og arbejdet med forvaltningsrevisionen forudsættes indkørt løbende. Dette betyder, at afhængig af de konkrete forhold vil der i de enkelte boligorganisationer/på de enkelte driftsområder ved indførelsen af forvaltningsrevisionen som et første skridt skulle afsættes tid til tilvejebringelse af grundlaget for forvaltningsrevisionen forinden den egentlige evaluering igangsættes. Revisionen skal i denne overgangsperiode påse, at processen skrider planmæssigt frem, og kan i denne periode i revisionsprotokollen nøjes med at omtale arbejdets stade.







## 4. Almen boligvirksomhed mv. i forhold til forvaltningsrevisionskonceptet

15

Almen boligvirksomhed kan opdeles i to hovedområder:

1. Drift
2. Byggeri

### 4.1 Drift

På alle væsentlige forvaltningsområder skal der foreligge skriftlige forretningsgange. Dette gælder såvel ved byggeri som ved drift.

Det kan være en omfattende procedure at gennemarbejde alt materiale for at få etableret et komplet sæt forretningsgange i egen organisation. Det er vigtigt, at processen startes og følges op, selv om der kan være tale om et længerevarende forløb.

Driftsområdet kan underopdeles i følgende underpunkter:

- Organisationen
- Afdelingerne

En boligorganisations driftsadministration kan opdeles i forvaltningsmæssige områder, der primært relaterer sig til enten organisationen eller afdelingerne.

Med hensyn til organisationen menes hvorledes man er organiseret og administrationen heraf. Af relevante områder herunder kan nævnes:

- beboerdemokratiet
- administrativ ledelse
- regnskabsaflæggelse og budgetlægning
- kapitalforvaltning
- udlejning
- inspektion
- sideaktiviteter

Med hensyn til relevante områder på afdelingsniveau kan nævnes:

- renholdelse
- vedligeholdelse
- fællesfaciliteter mv.
- energi, forbrugsregnskaber
- fraflytningsordninger
- forsikringsforhold

De målsætninger, som boligorganisationen opstiller på de enkelte forvaltningsmæssige områder besluttet af de kompetente organer i henhold til gældende regler og vedtægter. Målsætningerne på de enkelte områder må følges op af produktivits- og effektivitetsmålinger, jf. afsnit 3. Nøgletalsberegninger vil her være et godt instrument.

Der henvises til eksempel i appendiks på procedure for indførelse af forretningsgange.

## 4.2 Byggeri

Forretningsgangen ved et byggeri kan beskrives med følgende faseopdeling:

- Idéfasen
- Planlægningsfasen
- Projekteringsfasen
- Byggefase
- Driftsfase

Ud fra de i appendiks skitserede rammer for et støttet byggeri kan målsætning og forretningsgang for det konkrete byggeprojekt opstilles.

Effektivitetsmåling og evaluering af byggesager kan f.eks. ske ved

- brugerundersøgelse hos de nyindflyttede (brugsværdikrav) og mål vedrørende omfanget af fejl og mangler (byggeteknisk kvalitet).

### Mål vedrørende byggeriets brugsværdi:

- Opfyldelse af boligbehov generelt (Tilgængelighed m.v.)
- Planløsningerne
- Indeklimaet
- Arkitektur - helhed/detaljer m.v.
- Omgivelserne

### Mål vedrørende byggeriets byggetekniske kvalitet:

- Kvalitetsniveauet generelt (Hoveddisposition)
- Materialekvalitet
- Drifts- og vedligeholdelsesudgifter
- Klimaskærmen - konstruktiv beskyttelse
- Vådtrum - fugtsikre, udluftede m.v.

Der henvises til eksempel i appendiks på forretningsgange, herunder kvalitetssikring.

## 5. Afgrænsning af forvaltningsrevisionens omfang, reference-rammer samt aftaler om administration m.v.

### 5.1 Væsentlige eller risikofyldte forhold

Der kan foretages et stort antal beregninger af nøgletal inden for de forskellige forvaltningsmæssige områder. Der vil være behov for begrænsningens kunst, hvis beregningerne skal gentages over en årrække. Det er således vigtigt at finde de centrale nøgletal på væsentlige områder. Det er boligorganisationen, som har til opgave at gennemføre evalueringen af egen virksomhed. Arbejdet bør derfor ikke overlades til revisionen, men gennemføres af boligorganisationen selv.

Revisor påser ved forvaltningsrevisionen, at boligorganisationen gennemfører et tilfredsstillende evalueringsarbejde i forhold til reglerne. Specielt i forhold til mindre administrationer, er det vigtigt at få tilpasset arbejdet i relation til væsentlige eller risikofyldte forhold.

Erfaringsmæssigt er kapitalforvaltning et både væsentligt og risikofyldt forvaltningsområde.

Der kan i øvrigt henvises til opdelingen af bygge- og driftsadministrationen, jf. afsnit 4.

Det afgørende er at det er graden af målopfyldelse i den enkelte organisation, der skal underkastes forvaltningsrevision. Revisionen har ikke grundlag for at kunne tilsidesætte målsætninger opstillet af kompetente organer i en almen boligorganisation (bestyrelse, repræsentantskab mv.), men må lægge disse målsætninger til grund. Derimod kan en boligorganisation naturligvis pålægges at klarlægge årsagen til eventuelle store afvigelser fra udgiftsniveauet i øvrige almene boligorganisationer.

### 5.2 Referenceramme for almen boligvirksomhed

Referencerammen vil i første omgang bestå af interne statistikker. Først over en årrække vil det være muligt at opbygge en landsdækkende referenceramme (sammenlignelige nøgletal m.m.).

By- og Boligministeriet udgiver dog allerede en årlig regnskabsstatistik, som også er tilgængelig på ministeriets hjemmeside. Regnskabsstatistikken indeholder oplysninger om en række centrale regnskabskonti på afdelingsniveau. Statistikken vil senere blive uddybet med data fra boligorganisationernes regnskaber.

På ministeriets hjemmeside er der endvidere oplysninger om byggeomkostningerne i støttet boligbyggeri. Nybyggeri-statistikken vil snarest blive udbygget med en opdeling af håndværkerudgifterne.

Der vil fra Landsbyggefondens side blive udarbejdet en husleje- og budgetstatistik som med udgangspunkt i indberetningen af regnskaber på edb-medium vil skabe en forbedret mulighed for at sammenligne de enkelte boligorganisationers omkostningsniveau m.m.

Der udarbejdes i dag flere lokale statistikker som også kan danne grundlag for sammenligninger.

Det vil således blive muligt at udarbejde en række almene nøgletal, som viser de gennemsnitlige omkostninger i de almene boligorganisationer på de forskellige konti.

Det er vigtigt at være opmærksom på om de interne måleresultater der opnås kan bruges til at sammenligne med eksterne nøgletal.

Der vil også i de kommende år blive udført temaundersøgelser vedrørende udvalgte forvaltningsområder i de almene boligorganisationers virksomhed. Målet med temaundersøgelserne er ikke at føre kontrol, men at sikre erfaringsudveksling og opbygning af referenceramme omkring omkostningsniveau og udviklingen i de almene boligselskaber. Temaundersøgelser skal beskrive sektorens håndtering af konkrete forvaltningsområder.

### **5.3 Aftaler om administration m.v.**

Den obligatoriske forvaltningsrevision gælder for alle almene boligorganisationer uanset administrationsform. Dette indebærer, at boligorganisationer med ekstern forretningsførelse i administrationsaftalen skal sikre fuld adgang til alle oplysninger m.v. hos administrator.

Forretningsførerorganisationer og andelsselskaber er oprettet i henhold til boligbyggeriloven eller almenboligloven. Disse organisationer er således direkte omfattet af obligatorisk forvaltningsrevision. Der kan dog være forskellige revisioner i en datterorganisation og i en forretningsførerorganisation. Datterorganisationens revisor har ansvaret for finansielle og forvaltningsmæssige revision af datterorganisationen. I administrationsaftalen mellem datterorganisationen og forretningsførerorganisationen skal der sikres fuld adgang for datterorganisationens revisor til relevante oplysninger m.v. hos forretningsførerorganisationen. Datterorganisationens revisor skal selv have mulighed for gennemgang af forretningsførerorganisationens regnskab, evaluering m.m. Datterorganisationens revision kan dog lægge en generel forvaltningsrevision fra forretningsførerorganisationen og dens revisor til grund, hvis materialet findes tilfredsstillende.

Indholdet af administrationsaftalen bliver endnu mere afgørende, når det drejer sig om en boligorganisation, der administreres af en advokat, et revisions- og bogføringsfirma eller anden form for forretningsførelse uden offentlig godkendelse efter boligbyggeriloven eller almenboligloven. Boligorganisationens eneste mulighed for at sikre fuld adgang til alle relevante oplysninger til brug for forvaltningsrevision består i aftale herom i administrationskontrakten. Det er derfor boligorganisationens forpligtelse, at administrationsaftalen om nødvendigt snarest ændres, således at alle relevante oplysninger kan indhentes hos administrator.

Det påhviler boligorganisationer - såvel selvstændigt administrerede som organisationer med ekstern forretningsførelse - at skaffe sig mulighed for fuld indsigt i de administrative forhold. Boligorganisationer med ekstern forretningsførelse har brug for bestemmelser herom i administrationsaftalen.

## 6. Reglerne om obligatorisk forvaltningsrevision i almene boligorganisationer m.v.

### 6.1. Lovgivningen m.v.

I By- og Boligministeriets ændringsbekendtgørelse af 23. december 1998 § 94, stk. 2, om drift af almene boliger m.v. fastslås det, at revisionen af almene boligorganisationers regnskaber skal foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.

Reglerne har virkning for det regnskabsår, der påbegyndes 1/10 1999 og senere.

Bestemmelsen omfatter samtlige boligorganisationer, herunder forretningsførerorganisationer og andelsselskaber. For boligorganisationer der administreres af en ikke-almen administrator, vil revisor ligeledes skulle forholde sig til, om administrationen sker under betryggende forhold, og om den gennemføres rationelt og effektivt.

Følgende paragraffer i boliglovgivningen omhandler begreber, som indgår i forvaltningsrevisionskonceptet.

#### ■ Lov om almene boliger samt støttede privat andelsboliger mv.

§ 6, stk. 1 "En almen boligorganisations hovedformål er at opføre, udleje, administrere, vedligeholde og modernisere almene boliger med tilhørende fællesfaciliteter og andre boliger med tilhørende fællesfaciliteter, hvortil der ydes eller er ydet offentlig støtte efter denne lov, efter tidligere love om boligbyggeri, efter den tidligere lov om boliger for ældre og personer med handicap samt efter byggestøtte- og kollegiestøtte-lovgivningen, eller som er omfattet af disse love."

§ 6, stk. 2 "Boligorganisationen kan herudover udføre aktiviteter, som har en naturlig tilknytning til boligerne og administrationen af disse, eller som er baseret på den viden, boligorganisationen har oparbejdet gennem sin virksomhed."

§ 7, stk. 1. „Driften skal tilrettelægges efter rationelle administrationsmetoder, og forvaltningsudgifterne skal søges holdt på det lavest mulige niveau.“

§ 7, stk. 2 „Ved forvaltningen skal beboernes interesser tilgodeses og boligorganisationens og afdelingernes anliggender varetages bedst muligt.“

§ 108 „Alment boligbyggeri skal tilrettelægges efter rationelle, produktivitetsfremmende byggemetoder og søges gennemført for den lavest mulige pris under hensyntagen til kvaliteten.“

## ■ Bekendtgørelse om drift af almene boliger mv.

- § 26, stk. 3. "For administrationsaftaler med en ikke-almene administrator indgået den 1. januar 1999 og senere er det et krav, at der i aftalen sikres adgang for boligorganisationen til de oplysninger, som revisor finder nødvendige for udførelsen af sit hverv, jf. § 94, stk. 3."
- § 26, stk. 4. "Boligorganisationens bestyrelse skal påse, at der foreligger skriftlige forretningsgange på alle væsentlige driftsområder i boligorganisationen."
- § 94, stk. 2. "Revisionen skal foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som dette begreb er fastsat i § 3 i lov om revision af statens regnskaber m.m. (jf. lov-bekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997) og i overensstemmelse med By- og Boligministeriets revisionsinstruks for almene boligorganisationers regnskaber, jf. bilag 4."
- § 94, stk. 3. Revisor har adgang til at efterse alt regnskabsmateriale og alle beholdninger og har krav på at få alle de oplysninger og den bistand, som anses for nødvendig for udførelsen af revisionen. Boligorganisationen skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, som denne finder nødvendige."
- § 94, stk. 4. "Revisor skal straks foretage indberetning til boligorganisationens bestyrelse og kommunalbestyrelsen, såfremt revisor konstaterer uregelmæssigheder af væsentlig betydning for boligorganisationens eller en afdelings økonomiske drift, eller hvis revisor bliver opmærksom på lovovertrædelser eller tilsidesættelser af forskrifter af væsentlig betydning. Revisor skal ligeledes foretage indberetning til boligorganisationens bestyrelse og kommunalbestyrelsen, såfremt der opstår usikkerhed om, hvorvidt boligorganisationen eller en afdeling kan overholde sine økonomiske forpligtelser."
- § 94, stk. 5. "Til brug for boligorganisationens bestyrelse skal revisor føre revisionsprotokol. I revisionsprotokollen indføres beretning om, hvilke revisionsarbejder der er udført, samt alle væsentlige forhold, der har givet anledning til bemærkninger, herunder forhold, hvor der er usikkerhed om, hvorvidt boligorganisationen har handlet i overensstemmelse med gældende regler. Specielt oplyses om revisors undersøgelse af samt vurdering og konklusioner vedrørende boligorganisationens interne kontrol og registreringssystemer, boligorganisationens formål (navnlig om dispositioner udenfor formålet), sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Endvidere indføres oplysninger om særlige kontrolarbejder, afgivelse af særlige beretninger, rådgivning eller assistance."

## **6.2 Instruks om revision af almene boligorganisationers regnskaber**

**21**

Ovenstående ændringer af driftsbekendtgørelsen er indarbejdet i instruks om revision af almene boligorganisationers regnskaber.

Der henvises til bilag 4, Revisionsinstruks, By- og Boligministeriet, december 1998.





Som tidligere nævnt skal revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som dette begreb er fastsat i § 3 i lov om revision af statens regnskaber m.v. Revisionen skal i øvrigt ske under iagttagelse af de i § 94 i By- og Boligministeriets bekendtgørelse om drift af almene boliger m.v. samt revisionsinstruksen.

Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Der foretages endvidere en vurdering af, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af boligorganisationens og afdelingernes midler og drift, jf. herunder særligt, at boligafdelingerne er opført med offentlig støtte.

Revisionen kan udføres ved stikprøvevis undersøgelse. Revisionens omfang afhænger af boligorganisationens administrative struktur og forretningsgange, herunder den interne kontrol og andre forhold af betydning for regnskabsaflæggelsen. Der foretages sædvanligvis revision i årets løb. Revisor foretager mindst én gang årligt et uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn.

### 7.1 Revisionsprotokol

Forvaltningsrevisionen udføres integreret med den finansielle revision af årets regnskab.

Løbende forvaltningsrevision i mindre selvadministrerede boligorganisationer med få ansatte kan være begrænset til driftsøkonomiske vurderinger af den daglige administrators/ledelses foretagne dispositioner.

Revisionen må som hovedregel ikke være begrænset, men revisionen skal udføres under hensyntagen til boligorganisationens størrelse, herunder boligorganisationens politik samt serviceniveau.

Dyberegående forvaltningsrevision udføres uafhængigt af den finansielle revision og den løbende forvaltningsrevision og omfatter også undersøgelser af områder og forhold, typisk af betydelig økonomisk rækkevidde.

Som resultat af forvaltningsrevisionen afslutter revisor med en protokol om den udførte revision.

Revisionsprotokollen er det synlige resultat af de ressourcer, der er anvendt på forvaltningsrevisionen, og den skal fremstå som en afbalanceret, konkret og med gennearbejdede, realistiske og velbegrundede konklusioner og forslag, der har en høj anvendelighed i praksis.

Revisors rapportering vedrørende den dyberegående forvaltningsrevision kan f.eks. indeholde:

**Indledning og afgrænsning:**

Formålet med undersøgelsen er f.eks. gennemgang og vurdering af organisationen, forretningsgange, beslutningsproces, ansvarsdeling m.v., gennemgang og vurdering af administrationens effektivitet. Gennemgang og vurdering af administrationens effektivitet og produktivitet med hensyn til løsning af de opgaver, der er pålagt.

**Konklusioner:**

Sammenfatning af undersøgelsens resultat, dens konklusioner og anbefalinger.

**Lovgrundlag, formål og opgaver:**

En kommenteret beskrivelse af de omhandlede forhold, der danner basis for boligorganisationens aktiviteter.

**Organisation og forretningsgange:**

En kommenteret beskrivelse af organisation, bemanning, ansvarsdeling, kompetenceforhold, administration og forretningsgange m.v. samt en vurdering af hensigtsmæssighed.

**Metoder og vurderingsgrundlag:**

En kommenteret oversigt over relevante økonomiske hovedtal inkl. indeksering og andre nøgletal, f.eks. om budgetter, administrationsbidrag, henlæggelser og lignende.

**Undersøgelsesresultater:**

En kommenteret analyse med nøgletal, der viser udviklingen i forholdet mellem løste arbejdsopgaver og ressourceindsats, herunder sammenligninger med tilgængelige nøgletal m.v. for andre boligorganisationer eller boligafdelinger.

**Konklusioner og eventuelle anbefalinger:**

Lige som undersøgelsesresultaterne skal konklusionerne begrundes og kunne dokumenteres. Anbefalingerne kan formuleres, når revisionen identificerer sandsynlige og hensigtsmæssige midler til at rette og forbedre påpegede forhold.

**Andre emner:**

Områder der er relevante i den konkrete situation.

## 7.2 Omfanget af revision/pris på revisionen

En resultatorienteret forvaltningsrevision forudsætter samarbejde mellem boligorganisationen og revisionen, således at de disponerede ressourcer til opgavens løsning kan anvendes hensigtsmæssigt. Det forudsætter åbenhed om hensigten med undersøgelsen, og der må i passende omfang tages hensyn til de synspunkter, der fremføres af de ansvarlige ledere i boligorganisationen. Omvendt må ledelsen være interesseret i

og åben over for, at der stilles spørgsmål til, hvordan administrationen fungerer.

Hovedsynspunktet bør være at forvaltningsrevisionen mest hensigtsmæssigt deles i to niveauer, en løbende og en dyberegående:

Den løbende forvaltningsrevision udføres som en naturlig og integreret del af den finansielle revision. Dette vil sige områder, hvor iagttagelser under den finansielle revision kan lægges til grund ved udarbejdelse af notater og rapporter om uhensigtsmæssigt ressourceforbrug og lignende (f.eks. usædvanlige tendenser i regnskabstal, nøgletal, analyser mv.) udarbejdet som et nødvendigt led i den finansielle revision for at skabe overblik og vurderingsgrundlag for revisionsområdet og give indsigt i "den substans, der ligger bag tallene".

Hertil kommer den generelle vurdering af, om den enkelte konkrete disposition har været i overensstemmelse med den almindelige norm og gode skik for en rimelig, hensigtsmæssig og sparsommelig administration.

Sådanne forhold, bemærket under udførelse af den finansielle revision, bør naturligvis tages op på lige fod med andre fejl og uhensigtsmæssigheder i administrationen, når forvaltningsrevisionen er en obligatorisk del af revisionsopgaven.

Det skal dog bemærkes, at i praksis bør det være en selvfølge, at åbenbare uhensigtsmæssige ressourceforbrug og lignende rapporteres til ledelsen som et led i den almindelige service, der ydes i tilknytning til revisionen.

Den dyberegående forvaltningsrevision kan defineres som en planlagt og målrettet undersøgelse af områder og forhold, sædvanligvis af betydelig økonomisk rækkevidde.

Undersøgelsen gennemføres uafhængigt af den finansielle revision og den løbende forvaltningsrevision. Den kan være rettet mod hovedområder som organisationens hensigtsmæssighed på forskellige områder, forretningsgange og beslutningsprocesser mv., dens produktivitet og økonomi eller dens effektivitet og målopfyldelse.

Ledelsen skal tages med på råd i beslutningen om tilrettelæggelsen af den dyberegående forvaltningsrevision, og revisorerne bør lægge vægt på så vidt muligt at gennemføre deres undersøgelser på en konstruktiv måde og derved undgå ressourcekrævende diskussioner om undersøgelsens berettigelse og dens resultater.

Ledelsen af boligorganisationen må have den udarbejdede beretning forelagt i udkast, således at eventuelle indvendinger og misforståelser kan overvejes og eventuelt korrigeres, før den endelige beretning afgives. Når beretningen er endelig, bør der ikke kunne opstå tvivl om konklusioner og lignende, som ikke er kendt og omtalt i udkastet til beretning.

## Pris

En løbende forvaltningsrevision, der udføres som en naturlig og integreret del af den finansielle revision skønnes af revisorer at udgøre et vist ekstra tidsforbrug ved den finansielle revision. Timerne anvendes til udarbejdelse af notater og redegørelser om iagttagelser gjort under den finansielle revision og omfatter som beskrevet ovenfor kun i begrænset omfang egentlige undersøgelser. Dvs. det er en slags naturlige biprodukter fra den finansielle revision, der samles op, bearbejdes og rapporteres.

En dyberegående forvaltningsrevision vil typisk omfatte enkelte udvalgte forvaltningsområder. Denne revision iværksættes på grundlag af en særlig plan og afsluttes med en revisionsberetning indeholdende en redegørelse om den gennemførte undersøgelse og resultatet heraf. I det omfang, det er muligt, bør beretningen også indeholde forslag til iværksættelse af f.eks. effektivitetsforbedrende foranstaltninger. Ressourceforbruget til den dyberegående forvaltningsrevision kan disponeres enten til den enkelte undersøgelse eller med et fast årligt budgetbeløb. De enkelte forvaltningsområder, der udvælges til dyberegående forvaltningsrevision, kan enten være lovbestemte områder eller områder udvalgt af revisor evt. i samarbejde med ledelsen afhængig af boligorganisationens størrelse og kompleksitet i administrationen (væsentlighedskriteriet).

Af ovenstående følger, at den forøgede revisionsudgift må forventes at blive gradueret i forhold til boligorganisationens størrelse, hvilket vil sige, den forholdsmæssigt vil være dyrere for de største og mest komplekse organisationsstrukturer og billigere for de mindste og mest simple organisationer.

Indførelsen af forvaltningsrevision indebærer ikke egentlige ændringer i det kommunale tilsyns opgaver, jf. beskrivelsen heraf i By- og Boligministeriets vejledning om drift af almene boliger mv.

Tilsynet skal således fortsat ikke foretage en egentlig revisionsmæssig gennemgang af regnskabet, men dette forelægges til kritisk gennemgang efter almenboliglovens § 25, stk. 3 og driftsbekendtgørelsens § 111 - 113.

Kommunalbestyrelsen skal herunder tage stilling til, om en organisations og dens afdelingers drift og økonomi efter det forelagte regnskabsmateriale og de oplysninger, kommunalbestyrelsen i øvrigt må være i besiddelse af, skønnes at være forsvarlig og i overensstemmelse med lovgivningens krav.

Boligorganisationens evaluering af egen virksomhed og revisors bemærkninger hertil i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik forventes imidlertid at give kommunalbestyrelsen væsentligt bedre muligheder for at vurdere boligorganisationens drift og økonomi.

Som det er fremgået, skal revisor således i revisionsprotokollen forholde sig til spørgsmålet om sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, og herunder påpege eventuelle væsentlige afvigelser i forhold til udgiftsniveauet i øvrige boligorganisationer. Endvidere fremkommer revisor med egentlige beretninger om eventuelle dyberegående undersøgelser af enkeltområder.



Udover det medtagne appendiks- og bilagsmateriale kan der henvises til orienteringer fra flere revisionsfirmaer, eksempler på målsætninger og nøgletal fra Boligselskabernes Landsforening, håndbog om tilsyn med drift af støttet boligbyggeri udgivet af Kommunernes Landsforening samt eksempler på produktivitsberegninger m.v. inden for statslig virksomhed.

Der udvikles i disse år nye former for supplerende regnskabsaflæggelse. Med hensyn til "grønne regnskaber" henvises til projekt gennemført af Statens Byggeforskningsinstitut. Dansk almennyttigt Boligselskab har sammen med Handelshøjskolen i København arbejdet med "etiske regnskaber" i relation til almen boligvirksomhed.

Forvaltningsrevisionen kan medføre behov for udvidelse af den lovpligtige regnskabsaflæggelse med nye typer af oplysninger.





**Følgegruppens sammensætning:**

Fuldmægtig Stig Munck Larsen, By- og Boligministeriet  
Fuldmægtig Søren Varder, By- og Boligministeriet  
Ekspeditionssekretær Jørgen Sjønnung, Københavns/Frederiksberg  
Kommune  
Statsautoriseret revisor Søren Jensen, Foreningen af Statsautoriserede  
Revisorer  
Registreret revisor Peter Jørgensen, Foreningen af Registrerede Revisorer  
Fuldmægtig Jan Dehn, Kommunernes Landsforening  
Forretningsfører Margith Sloth Jensen, Møn Boligselskab  
Direktør Henning Kirk Christensen, formand for Boligselskabernes  
Landsforening  
Direktør Michael Demsitz, Boligkontoret Danmark  
Direktør Erik Thomsen, Boligforeningen Kristiansdal

**Landsbyggefonden:**

Revisor, cand. jur. Bo Kajs, Deloitte & Touche  
Konsulent Jeannette Esbensen  
Sekretariatschef Birger R. Kristensen



# Forslag til procedure for indførelse af skriftlige forretningsgange

33

De fleste eksempler på skriftlige forretningsgange forudsætter tilpasning til den enkelte boligorganisation. Det kan være en omfattende procedure at gennemarbejde alt materiale for at få etableret et komplet sæt forretningsgange i egen organisation. Derfor foreslås her en rækkefølge, som kan indgå i boligorganisationens prioritering. Det er vigtigt, at processen startes og følges op, selv om der kan være tale om et længerevarende forløb.

Behovet for forretningsgange kan beskrives således:

## **Administrative forretningsgange:**

I den daglige administration kan fejl og misforståelser begrænses ved at de vigtigste rutiner beskrives. Især ved oplæring af nye medarbejdere er det af stor betydning, at personlig instruktion suppleres med skriftlig beskrivelse af funktionerne. Over for boligorganisationens revisorer kan veldokumenterede forretningsgange styrke tilliden til administrationens tilrettelæggelse og revisionsarbejdet vil ofte blive lettere - og dermed billigere - når der foreligger beskrevne forretningsgange på de vigtigste funktioner.

## **Krav, der følger af lovgivning:**

Enkelte dokumenter er nødvendige for overholdelse af gældende lovgivning eller for at kunne dokumentere, at formelle krav er opfyldt:

### **■ Ansættelsesbreve:**

Enhver medarbejder har krav på en skriftlig bekræftelse på ansættelsesforholdet inklusive de vilkår, der er aftalt. For alle ansættelser siden 01.07.1993 er det ved lov fastsat, at der skal udarbejdes en skriftlig aftale om ansættelsesvilkårene.

Specielt er det af stor betydning, at de aftalte vilkår for forretningsførere er formuleret skriftligt og bekræftet af såvel bestyrelsen som forretningsføreren. Dette bør sikres, uanset hvornår ansættelsesforholdet er indgået.

Boligorganisationer, der bliver administreret af en anden boligorganisation, af et forretningsførerselskab, et andelsselskab, en advokat, bogføringsfirma eller lignende, skal også sikre sig, at der foreligger skriftlig dokumentation for de aftalte vilkår.

For alle øvrige medarbejdere bør det ligeledes sikres, at der foreligger gensidigt bekræftet skriftlig dokumentation for de aftalte vilkår.

### ■ Erklæringer om mulig inhabilitet:

Almenboligloven stiller særlige krav til indberetning til kommunalbestyrelsen i tilfælde, hvor ansatte eller valgte kan være i en dobbeltrolle. Boligorganisationen kan kun sikre sig den fornødne viden om mulig inhabilitet ved at forlange af ledende ansatte og alle valgte medlemmer af afdelingsbestyrelse og organisationsbestyrelse, at de udfylder en 'tro-og-love' erklæring.

### ■ Vedtægter:

Det påhviler bestyrelsen at sikre, at boligorganisationens vedtægter til enhver tid er i overensstemmelse med den gældende lovgivning. Hvis der siden sidste ajourføring af boligorganisationens vedtægter er sket ændringer i lovgivningen, som strider imod organisationens vedtægter, skal disse ajourføres. Som eksempler på ændret lovgivning, der kan medføre behov for vedtægtsændringer, kan nævnes de nye udlejningsregler i 1992 og almenboligloven i 1996.

### ■ EDB-sikkerhed:

Til opfyldelse af lovgivningens krav om registrering, bogføring og regnskabsudarbejdelse er det ikke længere tilstrækkeligt at have indført betryggende administrative rutiner og sikkerhedskontroller. Det er nødvendigt at formulere organisationens sikkerhedsforanstaltninger på EDB-området. Da EDB løsninger er meget forskellige i omfang og struktur, er det særligt betydningsfuldt, at der udformes konkrete sikkerhedsregler i hver enkelt organisation.

### Kompetenceforhold mellem bestyrelse og forretningsfører:

En af de hyppigste kilder til konflikter i boligorganisationer er forskellig opfattelse af 'hvem bestemmer hvad'. Det er især vigtigt at formulere forretningsførerens kompetence for herved at afgrænse indflydelsen mellem den valgte ledelse (bestyrelsen) og den ansatte ledelse (forretningsføreren).

### ■ Stillingsbeskrivelse for forretningsfører/direktør:

Behovet for præcisering af kompetenceforholdene skal først og fremmest opfyldes i en stillingsbeskrivelse for forretningsfører/direktør. Man skal være opmærksom på, at der skal være fuld overensstemmelse mellem denne stillingsbeskrivelse og øvrige forretningsgange, fx. vedrørende tegning, prokura og underskriftsforhold og vedrørende kapitalforvaltning.

### ■ Forretningsorden for bestyrelsen:

Bestyrelsens egne spilleregler og interne aftaler om hvilke sager, der ønskes til behandling på hvilke vilkår, bør fremgå af en forretningsorden. Denne vil tillige være et vigtigt redskab for forretningsføreren i tilrettelæggelsen af administrationen og vurderinger af hvilke sager, der skal forelægges for bestyrelsen.

### Forretningsgange til styrkelse af de beboerdemokratiske organer:

En række dokumenter tjener til servicering af beboerdemokratiet og kan udarbejdes med henblik på bedre møder, planlægning og information.

#### ■ Forretningsorden for repræsentantskabsmødet:

Der er flere procedureregler, som skal kunne ændres ved enkle beslutninger i repræsentantskabet, men som ikke nødvendigvis skal til afgørelse på hvert repræsentantskabsmøde. Det gælder f.eks. spørgsmålet om indkaldelse af suppleanter for repræsentanter, der bliver indvalgt i organisationsbestyrelsen. Organisationens praksis for valg af formand (om valget sker direkte i repræsentantskabet eller ved konstituering i bestyrelsen) kan også fremgå af forretningsorden. Det skaber større fleksibilitet end vedtægtsbestemmelser om valg af formand. For medlemmer af repræsentantskabet giver en forretningsorden supplerende information om arbejdet i repræsentantskabet, fordi den vil være mere fyldestgørende end vedtægterne. Forretningsordenen vil afspejle en del af den 'kultur', som er dannet i organisationen.

#### ■ Forretningsorden for afdelingsbestyrelsen:

For mange medlemmer af afdelingsbestyrelser vil arbejdet i en bestyrelse være uvant. Det kan være svært at finde sin rolle og beskæftige sig med netop de emner, som er henlagt til afdelingsbestyrelsen. Der kan nemt opstå konflikter, dels internt i afdelingsbestyrelsen, dels mellem afdelingsbestyrelsen og boligorganisationen repræsenteret ved organisationsbestyrelsen eller administrationen. Det er vigtigt at forebygge sådanne konflikter og skabe bedst muligt grundlag for afdelingsbestyrelsens arbejde. En forretningsorden er et vigtigt redskab i disse bestræbelser, og med loven om almene boliger er det nærmest en forudsætning, at en afdelingsbestyrelse arbejder efter en vedtaget forretningsorden.

#### ■ Forretningsorden for afdelingsmødet:

Almenboligloven giver stor frihed for afdelingsmødet til selv at træffe beslutninger om udøvelsen af beboerdemokratiet i afdelingen. Mange afgørelser, som tidligere kunne fastlægges i organisationens vedtægter, skal nu træffes af afdelingsmødet. Det drejer sig f.eks. om antallet af ordinære afdelingsmøder, om antallet af medlemmer af afdelingsbestyrelsen, om valg af afdelingsformand. m.v. For at sådanne afgørelser ikke skal træffes hvert år, men alligevel være kendte af alle deltagere i et afdelingsmøde, bør afdelingens beslutninger om afdelingsmøderne samles i en forretningsorden.

### **Forretningsgange til forbedret information og samarbejde mellem administration og valgte:**

For valgte repræsentanter såvel som ansatte i enhver funktion i boligorganisationen har det stor betydning at have et kendskab til strukturen i den organisation, man er valgt eller ansat i.

#### ■ Medarbejderfortegnelse og organisationsplan:

Der bør mindst en gang årligt udarbejdes en oversigt over alle valgte repræsentanter og alle ansatte. For de ansatte bør der være en beskrivelse af deres arbejdsfelt og tilknytning til administration og /eller afdeling.

#### ■ Vejledning i honorarudbetaling:

For enhver tillidsrepræsentant i en boligorganisation bør reglerne om udbetaling af honorarer, godtgørelse for afholdte udgifter til f.eks. trans-

port, kursusdeltagelse m.v. være kendte. Reglerne sammensættes af lovens begrænsninger kombineret med boligorganisationens interne retningslinier.

■ **Vejledning vedrørende gaver og rejser m.v.:**

Der bør ikke kunne opstå misforståelser om organisationens politik for markering af mærkedage eller deltagelse i studieture og andre betalte rejser.

## Byggeri/Renovering

Forretningsgangen ved et byggeri kan beskrives med følgende fase-opdeling:

- Idéfasen
- Planlægningsfasen
- Projekteringsfasen
- Byggefase
- Driftsfase

### Idéfasen

#### ■ Kommunens idégrundlag

Det er vigtigt element i kommunens boligpolitik at kunne tilbyde alle borgere mulighed for frit at vælge en hensigtsmæssig bolig i de omgivelser og det miljø, de foretrækker. Før overvejelserne om udformningen af boligerne begynder, er det vigtigt at danne sig et overblik over boligbehovet i kommunen. Boligorganisationens egne ventelister giver et godt grundlag, men kommunens udbygningsplaner og erhvervslivets vilkår spiller også en vigtig rolle.

Kommunen kan på grundlag af en konkret behovsvurdering stille krav om, at en vis andel kommende boliger opføres som særligt egnede for unge eller ældre og personer med handicap. Disse boliger skal mærkes som henholdsvis almene ungdomsboliger og almene ældreboliger. De øvrige boliger mærkes som almene familieboliger.

Boligorganisationen skal medvirke til løsningen af de flestes behov for en god og tidssvarende bolig. Der skal ikke mindst være plads til mennesker med boligsociale problemer, bl. a. fordi deres økonomiske råderum er begrænset. Derfor er det vigtigt at overveje udbud og efterspørgsel i sammenhæng med huslejens størrelse.

#### ■ Bygherrens idégrundlag (bygge- og udbudsprogram)

For at fastlægge opgavens organisatoriske, økonomiske, juridiske og tekniske grundlag, udarbejder boligorganisationen et bygge- og udbudsprogram. Programmet skal præcisere opgaven, således at bygherren og kommunen som samarbejdspartner er enige om, hvordan opgaven skal løses. Endvidere skal programmet fastslå de faste forudsætninger over for de øvrige involverede parter i opgaveløsningen og formulere bygherrens visioner og målsætning.

Programmet indeholder bl.a. rum- og udstyrsspecifikationer for boliger og fællesarealer. Programmet beskriver også udearealer, tekniske anlæg og rammer for den efterfølgende drift med særlig henblik på lave vedligeholdelsesomkostninger.

Udbudsprogrammet indeholder desuden overordnet tidsplan, rammeøkonomi, opgaveforudsætninger i relation til myndigheder, samt betingelser for aftaleforholdet til de tekniske rådgivere og håndværker/entreprenører.

### ■ Lokalplan

Hvis arealet ikke i forvejen er udlagt til boligformål, skal der laves en lokalplan for området. Det er kommunen, der udarbejder lokalplanforslag og udsender det til høring, men ofte vil kommunen gerne kende bygherrens ønsker til den kommende udnyttelse, så lokalplanforslaget kommer til at ligne den tænkte bebyggelse og dens placering så meget som muligt.

### Planlægningsfasen

#### ■ Dispositionsforslag

På grundlag af byggeprogrammet udarbejder de tekniske rådgivere et dispositionsforslag, der er et begrundet forslag til opgavens løsning. Dispositionsforslaget beskriver den arkitektoniske ide, funktion og miljø, og der redegøres overordnet for konstruktions- og installationsprincipper, samt for materialevalg. Forslaget skal også redegøre for de afledte drifts- og vedligeholdelsesressourcer og indeholde tegningsmateriale.

Der skal ligeledes udarbejdes en totaløkonomisk redegørelse, som skal dokumentere, at der er et afbalanceret forhold mellem byggeudgifter og drifts- og vedligeholdelsesudgifter. Dokumentationen skal specificeres i de efterfølgende projekteringsfaser og fremlægges til godkendelse sammen med støtteansøgningen.

Tegningsmaterialet skal indeholde en bebyggelses-/beliggenhedsplan, planskitser af boligerne inkl. eventuelle servicearealer, facadeskitser og eventuelle rumlige afbildninger. Såfremt en udvidelse af bebyggelsen er realistisk, skal der redegøres for en etapeopdelt bebyggelsesplan for hele området.

Rådgiveren udarbejder et økonomisk overslag indenfor de rammer, der er oplyst i byggeprogrammet. Rådgiveren henvender sig til myndighederne, og eventuelle overordnede dispensationsansøgninger fremsendes. I samarbejde med bygherren udarbejdes en overordnet tidsplan.

#### ■ Skema A

Bygherren skal søge kommunen om støtte til projektet og kommunen er i princippet frit stillet med hensyn til omfanget og karakteren af det materiale, som ansøgeren skal indsende. Kommunens krav skal dog være i overensstemmelse med almenboligloven, og bygherren skal derfor som udgangspunkt anvende det formaliserede og godkendte ansøgnings-skema A, B og C. Derudover kan den enkelte kommune stille krav til yderligere oplysninger, som ikke er med i skemaet.

Herefter gives et overslag over anlægsbudgettet.

#### ■ Kommunens støttesagsbehandling

Kommunen er som bygningsmyndighed ansvarlig for, at projektet overholder byggelovgivningen og anden lovgivning af betydning for projektet. Grundlaget for kommunens sagsbehandling er primært skema A, samt hvad den enkelte kommune som støttemyndighed kræver af bilagsmateriale.



Kommunen skal i forbindelse med støtteansøgningens behandling kontrollere, at de planlægningsmæssige forudsætninger er i orden. Projektet skal derfor være i overensstemmelse med kommuneplanen og en eventuel lokalplans bestemmelser.

## **Projekteringsfasen**

### **■ Projektforslag/hovedprojekt**

På basis af kommunens støttetilsagn begynder de tekniske rådgivere på udarbejdelsen af et projektforslag. Eventuelle bemærkninger i støttetilsagnet fra kommunen skal indgå i projektet. Projektforslaget er den sidste del i forslagsfasen.

Som en del af projektforslaget udarbejdes et økonomisk overslag, enten udført som et summarisk overslag eller et fagopdelt overslag, der omfatter alle væsentlige bygningsdele.

Efter bygherrens godkendelse af projektforslaget, udarbejder rådgiverne et forprojekt. Samarbejdet mellem bygherren og rådgiverne vil i denne fase involvere blandt andet myndighedsgodkendelse i form af byggetilladelse. Bygherrens driftserfaringer fra tilsvarende byggerier bliver således indarbejdet, så funktionelle og byggetekniske problemer undgås.

Hovedprojektet indeholder i detaljer de nødvendige byggetekniske redegørelser - både i form af tegninger og beskrivelser. Af hensyn til den efterfølgende prisindhentning/licitation er det vigtigt, at materialet er entydigt. I denne projekteringsfase medvirker forretningsføreren bl.a. ved udarbejdelse af udbudsbetingelser. Bygherren har pligt til at basere entreprisekontrakten på AB-92, "Almindelige betingelser for arbejder og leverancer i bygge- og anlægsvirksomhed".

Bygherren har det overordnede økonomiske og administrative ansvar for opgavens løsning og skal dermed have fuld indflydelse på de betingelser, som håndværkerne skal arbejde på.

De særlig EU-udbudsregler skal overholdes.

### **■ Projektgranskning**

Det vil i nogle tilfælde være fornuftigt at lade projektgranskning foretage af et uafhængigt teknikerfirma.

### **■ Prisindhentning**

I forbindelse med afholdelse af udbud er det vigtigt at sikre, at reglerne om fast pris og tid, udbud og totalentrepriseforhold, ansvar, kvalitets sikring, vinterbyggeri og brug af beton overholdes.

### **■ Hvis projektet bliver for dyrt**

Ofte bliver priserne for høje, og så må projektet gennemarbejdes i samarbejde mellem teknikerne og den billigst bydende for at gennemføre nødvendige besparelser. Det er specielt vigtigt, at EU-reglerne overholdes i en besparelsesrunde. Den endelige afgørelse af, hvilke ændringer der skal gennemføres for at den økonomiske ramme skal holde, bør drøftes indgående med bestyrelsen, bygherren - så forventninger til kvalitet, udformning og indretning svarer overens med de boliger, der skal bygges. Hvis besparelserne betyder, at kvaliteten er i fare, kan der også være anledning til at overveje om byggeriet skal gennemføres.

### ■ Kommunens støttesagsbehandling

Kommunalbestyrelsen er den eneste myndighed, der behandler og godkender skema B.

Kommunalbestyrelsens godkendelse af ansøgningen medfører, at der samtidig er givet endeligt tilsagn om kommunelån, statslig ydelsesstøtte samt garanti i overensstemmelse med almenboligloven. Når kommunen har godkendt skema B, kan der ikke stilles yderligere krav til byggeriet, som vil medføre merudgifter. Når bygherren har modtaget det godkendte skema B, kan byggeriet sættes i gang.

## Byggefase

### ■ Entreprenører

Efter kommunens og bygherrens godkendelse af skema B, underskrives entreprisekontrakten af bygherren og entreprenøren. Kontrakten skal baseres på AB-92. Det er en forudsætning for kontraktens gyldighed, at entreprenøren samtidig fremsender den aftalte sikkerhedsstillelse på 15 % af entreprisensummen ekskl. moms til bygherren.

Bygherrens tilsyn kontrollerer undervejs i byggeriet, at arbejdet udføres i overensstemmelse med tegninger og beskrivelser, og at tidsplanen følges. Der holdes derfor regelmæssige møder, hvor de tekniske rådgivere og entreprenører deltager.

Tilsynet kontrollerer også, at entreprenørernes a conto begæringer er i overensstemmelse med det faktisk udførte arbejde. Eventuelle ekstraydelser bør være betinget af bygherrens godkendelse. Tilsynet skal udføres i overensstemmelse med kravene til kvalitetssikring.

Når byggeriet er færdigt, afholdes der fælles afleveringsforretning for samtlige entreprenører. Ved etapevis aflevering afholdes der afleveringsforretning for hvert afsnit.

Når afleveringsforretningen er godkendt, nedskriver bygherren entreprenørernes sikkerhedsstillelse til 10 %.

## Driftsfase

### ■ Udlejningsbudget

6 måneder før byggeriet er færdigt og beboerne skal flytte ind, udarbejdes det endelige udlejningsbudget, så de, der skal leje boligerne ud, har god tid til markedsføring. Budgettet udarbejdes med udgangspunkt i Skema B, men er der sket en udvikling på finansieringsområdet eller bliver byggeriet dyrere, skal der tages hensyn til det. Udlejningsbudgettet fordeler også huslejen på de enkelte lejemål efter gældende regler. Udlejningsbudgettet skal godkendes af kommunen.

### ■ Skema C

Senest 6 måneder efter byggeriets aflevering skal bygherren indsende byggeregnskab til kommunen til godkendelse. Byggeregnskabet kan indsendes på skema C.

I byggeregnskabet medtages samtlige driftsudgifter og -indtægter frem til skæringsdatoen for byggeriets overgang til drift. Skæringsdatoen

fastsættes af afleveringsdatoen (datoen for sidste boligs færdiggørelse) med tillæg af 2 måneder til klargøring af udenomsarealer.

Byggeregnskabet skal indeholde alle udgifter vedrørende byggeriets opførelse, herunder afsætningsbeløb.

■ Byggeregnskabet/skema C skal revideres af en registreret eller statsautoriseret revisor. Regnskabet sendes til kommunens godkendelse. Det skal dokumenteres i et revideret efterregnskab, at afsætningsbeløb er afholdt senest 6 måneder efter byggeregnskabets godkendelse.

#### ■ Kommunens endelige godkendelse

Kommunalbestyrelsen kontrollerer, at støttere reglerne er overholdt. Specielt kontrolleres det, at eventuelle merudgifter fra det godkendt skema B til byggeregnskabet (skema C) kan godkendes.

#### ■ Årsgennemgang

Opstår der i løbet af det første driftsår væsentlige fejl, og konstateres der større mangler, skal entreprenørerne omgående anmodes om at foretage de nødvendige udbedringsarbejder.

Når byggeriet har været i brug knap et år, indkalder bygherren og de tekniske rådgivere til en bygningsgennemgang for at registrere eventuelle fejl og mangler. Gennemgangen koordineres i forhold til Byggeskadefondens 1- års eftersyn. Efter afhjælpning nedsættes entreprenørens sikkerhedsstillelse til 2 %.

Tilbage er 5- års eftersynet, der er knyttet til entreprenørernes ansvarsperiode og kvalitetssikring- og byggeskadefondsbestemmelser, samt frigivelse af entreprenørens resterende sikkerhedsstillelse.

Kvalitetssikringen er betydningsfuld for en tilfredsstillende gennemførelse af et byggeri.

### Den vigtige kvalitetssikring af et byggeri kan formuleres således:

#### ■ At sætte kvaliteten: (valg af kvalitet)

En programgennemgang skal sikre, at der foreligger et byggeprogram. Dette skal redegøre for grundens beliggenhed, muligheder og begrænsninger for at bygge samt realistisk beskrive sammenhængen mellem ønsket form, funktion og byggeteknisk kvalitet og den økonomi, der stilles til rådighed. Programmet skal endvidere beskrive omfanget af kvalitetssikring af de enkelte faser. Det fastslås, at der i bygherreorganisationen er en person, der kan påtage sig opgaven at gennemgå bygherreprogrammet på baggrund af en vejledende checkliste. En bygherreuddannelse skal indeholde et modul om såvel formulering som kontrol af et byggeprogram.

Ved ansøgning om offentlig støtte til et byggeri bør byggeprogrammet medsendes og godkendes af kommunen som grundlag for opgaven.

#### ■ At tilvejebringe kvaliteten: (model af virkeligheden)

En forslagsgranskning skal redegøre for, at samspillet mellem terræn-

regulering, bygningsplacering, bygningsform, overordnet materialevalg og økonomi er realistisk. Resultatet af granskningen kontrolleres af en uvildig kontrollant.

En projektgranskning skal redegøre for, at projektet indeholder tegninger af og beskrivelse til bygbare løsninger. Løsningerne skal tilhøre klassen "mindre risiko" og være i overensstemmelse med gældende offentlige forskrifter og god byggeskik.

Resultatet af granskningen kontrolleres af en uvildig kontrollant.

Kontrol og granskning baseres på stikprøver og svarer i princippet til tilsynets kontrol af de udførendes aktiviteter.

#### ■ At sikre kvaliteten: (virkeligheden)

Tilsynet skal redegøre for, at det udførte er i overensstemmelse med projektet.

En afleveringsforretning skal redegøre for, at såvel bygningen som dokumentationsmaterialet for de udvalgte emner er gennemgået og at eventuelle mangler er beskrevet udførligt i en mangelliste. Der skal inden Byggeskadefondens 1-års eftersyn foreligge dokumentation på, at eventuelle mangler er afhjulpel. Der skal inden Byggeskadefondens 1-års eftersyn foreligge dokumentation på, at der er en driftsplan, og at driftsforskrifterne modsvarer de valgte løsningers udgangskvalitet.

Kvalitetssikring af et byggeri er af afgørende betydning for opfyldelse af byggeriets målsætninger.

Der henvises i øvrigt til bilag 3, 10 emner for granskning, risikovurdering og kontrol af forslag og projekt, Byggeskadefonden, maj 1999.

#### Checkliste til anvendelse i forbindelse med kontrol af byggesagen:

- kommunalt tilsagn (godkendelse af skema A)
- skøde på ejendommen
- rådgiveraftale
- entreprisekontrakter
- bygnings/brandforsikring eventuelt all risk forsikring
- kommunal godkendelse af byggeriets igangsætning (skema B)
- byggetilladelse
- lånetilbud fra realkreditinstitution
- udbetaling af grundkapital
- eventuelt byggelån
- placering af ansvar for byggepladsens sikkerhedsorganisation
- dokumentation for kvalitetssikring
- godkendt legebudget
- fastsættelse af skæringsdato
- hjemtagelse af lån efter byggeriets afslutning
- ibrugtagelsesattest
- byggeregnskabet indsendes senest 6 måneder efter byggeriets afslutning

Der kan tilføjes flere punkter, bl.a. om der foreligger byggeprogram fra bygherren.

RIGSREVISIONEN

**Praktisk vejledning i  
forvaltningsrevision vedrørende  
statsstøttede institutioner mv.**

**Januar 1993**

*Indholdsfortegnelse*

|                                                                             | Side |
|-----------------------------------------------------------------------------|------|
| I. Indledning .....                                                         | 3    |
| II. Generelt om forvaltningsrevision .....                                  | 5    |
| A. Efterprøvelse af sparsommelighed .....                                   | 6    |
| B. Efterprøvelse af produktivitet og effektivitet .....                     | 7    |
| a. Produktivitet .....                                                      | 7    |
| b. Effektivitet .....                                                       | 8    |
| C. Institutionernes egne oplysninger om produktivitet og effektivitet ..... | 9    |
| III. Praktisk udførelse af forvaltningsrevision .....                       | 10   |
| A. Revisionens omfang .....                                                 | 10   |
| B. Løbende undersøgelser .....                                              | 10   |
| C. Større undersøgelser .....                                               | 13   |
| IV. Rapportering, dokumentation og opfølgning .....                         | 14   |
| V. Forslag til produktions hhv. effektivitetsfaktorer .....                 | 15   |

## I. Indledning

Med rigsrevisorloven, der trådte i kraft den 1. januar 1976, blev der indført særlige bestemmelser om Rigsrevisionens adgang til at gennemgå ikke-statslige regnskaber.

I henhold til lovens § 4 kan Rigsrevisionen således – gennem vedkommende minister – kræve forelagt til gennemgang regnskaber fra institutioner, foreninger, fonde mv., der modtager støtte fra staten. Rigsrevisionen skal efter lovens § 5 også have adgang til at gennemgå den del af de kommunale regnskaber, som vedrører virksomhed for hvilken, der skal ske afregning over for staten.

Ved sin gennemgang af disse regnskaber skal Rigsrevisionen efter lovens § 6, navnlig påse:

at regnskaberne er undergivet betryggende revision,

at vilkårene for tilskud mv. er opfyldt,

at midlerne er anvendt i overensstemmelse med givne bestemmelser, og

at der i øvrigt er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af midlerne.

Bestemmelsen i rigsrevisorlovens § 6 betyder således, at gennemgangen af de pågældende institutioner mv. også skal omfatte en økonomisk-kritisk bedømmelse, svarende til den forvaltningsrevision Rigsrevisionen udfører over for statslige institutioner, jf. »god offentlig revisionsskik« efter rigsrevisorlovens § 3.

Kravet om forvaltningsrevision af regnskaber, hvor statslige midler indgår, må navnlig ses på baggrund af forskellen i formålet med henholdsvis et privat og et offentligt regnskab.

En privat virksomheds regnskab er normalt indrettet med resultatkonti for produktion, omsætning osv., så en analyse af årsregnskab og årsberetning kan give et indtryk af, om der er tale om en produktiv og effektiv virksomhed. Regnskabet for en offentlig eller offentlig støttet institution

viser normalt, hvor meget det koster at drive den pågældende institution, ligesom udgifterne bogføres efter deres art, så det kan kontrolleres, om bevillingsforudsætningerne er overholdt. Der er normalt ikke regnskabstal, der viser noget om produktionen, ligesom sådanne institutioner kun sjældent er underkastet almindelige markedsmekanismer.

En arbejdsgruppe med repræsentanter for Rigsrevisionen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Kommunernes Revisionsafdeling udarbejdede i maj 1981 en betænkning om revisionsinstrukser og -bestemmelser mv. inden for de områder, der omfattes af rigsrevisorlovens § 4 og om begrebet »god offentlig revisionsskik«. Arbejdsgruppen fandt af praktiske grunde, at revisor ved de pågældende institutioner skulle varetage den samlede revisionsopgave i overensstemmelse med »god offentlig revisionsskik«, herunder altså også foretage forvaltningsrevision. Betænkningen indeholdt et udkast til en generel revisionsinstruks (modelinstruks), der kunne danne grundlag for udformningen af nye revisionsinstrukser for de institutioner mv., der var omfattet af rigsrevisorlovens §§ 4 og 5.

Forvaltningsrevision omfattede efter arbejdsgruppens opfattelse en bedømmelse af, om enkeltdispositioner, aktiviteter, programmer eller en institutions samlede opgaver er gennemført på en økonomisk hensigtsmæssig måde, og om resultaterne svarer til de mål, der er sat for institutionens samlede virksomhed. Det skal således efterprøves, om institutionens dispositioner er i overensstemmelse med de almindelige normer for, hvad der kræves af en hensigtsmæssig og sparsommelig administration ved forbrug af offentlige midler.

Arbejdsgruppen fandt det hensigtsmæssigt – og i øvrigt i overensstemmelse med international terminologi – at beskrive be-

grebet forvaltningsrevision ved hjælp af følgende tre aspekter:

- *Sparsommelighedsaspektet* (Er goder og tjenesteydelser erhvervet på den mest økonomiske måde under hensyn til kvalitet, kvantitet etc. ?).
- *Produktivitetsaspektet* (Er der et optimalt forhold mellem ressourceanvendelse og produktion ?).
- *Effektivitetsaspektet* (I hvilket omfang har man nået de mål – udløst de virkninger – som var tilsigtet med den pågældende bevilling, set i forhold til ressourceanvendelsen ?).

Arbejdsgruppens betænkning og modelinstruksen blev optaget som bilag til statsrevisorernes beretning nr. 6/1981 om udarbejdelse af vejledende retningslinjer for revisionen af institutioner, foreninger, fonde mv., der modtager statsstøtte (rigsrevisorlovens § 4) og har siden dannet udgangspunkt for langt de fleste instrukser, der er udsendt på området.

Modelinstruksen indeholdt tillige et bilag, hvori der bl.a. blev oplyst om forskellige revisionshandlinger, som revisor kunne foretage for at efterprøve sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

Der har i de senere år vist sig behov for en ajourføring af modelinstruksen. Dette har sammenhæng dels med de praktiske erfaringer, der er indhentet igennem årene, dels med indførelsen af nye tilskudsformer (bloktilskud, rammetilskud mv.)

Der blev derfor i november 1990 nedsat et udvalg med repræsentanter for Rigsrevisionen, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer, Kommunernes Revisionsafdeling og Direktoratet for Stadens («Københavns») Revision til at vurdere virkningerne af den hidtidige modelinstruks og at udarbejde forslag til ajourføring af instruksen.

Udvalget afgav betænkning i juli 1992, og betænkningen indeholder bl.a. et udkast til en ny modelinstruks. Denne mo-

delinstruks svarer på de fleste punkter til den hidtil gældende, idet det var udvalgets opfattelse, at den hidtidige modelinstruks stort set havde fungeret tilfredsstillende.

Forslaget til nye retningslinjer indebærer dog, at der stilles nye krav til revisors rapportering bl.a. om den udførte forvaltningsrevision. Der skal redegøres for, hvilke undersøgelser der er udført, og hvilke vurderinger/konklusioner revisionen har givet anledning til. Der skal derfor også redegøres for de undersøgelser vedrørende forvaltningsrevision, der er gennemført, selv om undersøgelsen ikke giver anledning til bemærkninger.

Der er således med forslaget lagt op til en mere fyldig rapportering om forvaltningsrevisionen. Det vil med en sådan rapportering være muligt for institutionens ledelse, tilskudsyder, Rigsrevisionen mv., at få et grundlag for vurdere, om der ved institutionens drift er taget skyldige økonomiske hensyn. Endvidere vil grundlaget for at vurdere revisionens udførelse, herunder om revisionen har været betryggende, være forbedret.

Udvalget har bemærket, at videregående (effektivitets-)undersøgelser, der omfatter flere institutioner, sædvanligvis ikke kan udføres af den enkelte institutions revisor. Sådanne undersøgelser vil som hovedregel mest hensigtsmæssigt kunne udføres af Rigsrevisionen, som har bedre adgang til at indhente oplysninger fra flere institutioner. Specielle undersøgelser kan eventuelt udføres af revisor efter anmodning fra institutionens ledelse, eller – efter aftale med ledelsen – fra tilskudsyder eller Rigsrevisionen.

De ændrede krav til rapporteringen indebærer endvidere, at rapporteringen om de revisionshandlinger, der følger af princippet om »god revisionskik«, bør begrænses til væsentlige forhold, og at intetsigende standardbemærkninger så vidt muligt undlades. I øvrigt vil fremtidige skærpede krav til institutionerne om selv



at udarbejde oplysninger om produktivitet mv., påvirke revisors arbejde i retning af at undersøge og vurdere, om de oplysninger institutionen selv har fremlagt, er rigtige og relevante.

Udvalget har ikke udarbejdet et særligt bilag til modelinstruksen, idet udvalget fandt, at der var behov for en mere omfattende vejledning i, hvorledes forvaltningsrevision rent praktisk udføres.

I overensstemmelse hermed har Rigsrevisionen udarbejdet denne vejledning, som gerne skulle kunne give inspiration og ideer til revisors arbejde med forvaltningsrevision.

Det er Rigsrevisionens håb, at revisorerne vil kunne benytte vejledningen i alle tilfælde, hvor revisor ifølge en revisionsinstruks skal udføre sin revision i overensstemmelse med »god offentlig revisions-skik« og dermed, udover finansiell revision, også skal udføre forvaltningsrevision.

Ved sin afgørelse af i hvilken udstrækning revisor i det konkrete tilfælde bør udføre forvaltningsrevision, må revisor naturligvis – som altid – lægge vægt på væsentlighed og risiko. Der skal således være et rimeligt forhold mellem institutionens størrelse og de omkostninger, revisors undersøgelse påfører institutionen.

Det er imidlertid Rigsrevisionens erfaring, at det i mange tilfælde med en beskedne arbejdsindsats kan konstateres, om der er åbenbare problemer, fx med hensyn til økonomistyring, forrentning af likvider, ressourceforbrug mv.

Revisor bør også være opmærksom på, at mange af de eksempler på undersøgelser mv., som vejledningen omtaler vedrører opgaver, som revisor normalt vil betragte som særlige konsulentopgaver.

Det har ikke været hensigten med denne praktiske vejledning at fastsætte bindende normer/retningslinjer. Erfaringerne har imidlertid vist, at der er behov for en udførlig og praktisk vejledning i, hvorledes

forvaltningsrevision kan udføres, så revisor bedst muligt kan efterprøve, om der ved forvaltningen af den reviderede institution udvises skyldige økonomiske hensyn.

Det er Rigsrevisionens håb, at vejledningen tillige vil kunne give inspiration også i mange andre tilfælde, end hvor der efter loven skal revideres efter god offentlig revisions-skik. Hvor der inden for det kommunale område skal udføres forvaltningsrevision efter kommunalbestyrelsens særlige bestemmelse, er det dog den enkelte kommunalbestyrelse der bestemmer, om og i hvilket omfang, der skal udføres forvaltningsrevision, uden for det område, der omfattes af rigsrevisorlovens § 5.

## *II. Generelt om forvaltningsrevision*

Formålet med forvaltningsrevision er at undersøge og vurdere om den reviderede institution (forening, fond mv.) har udvist skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af offentlige midler, jf. bestemmelsen i rigsrevisorlovens § 6. Det skal efterprøves, om institutionen har udvist den sparsommelighed, som man må kræve, hvor det drejer sig om forvaltningen af statslige midler, samt om institutionen arbejder produktivt og effektivt.

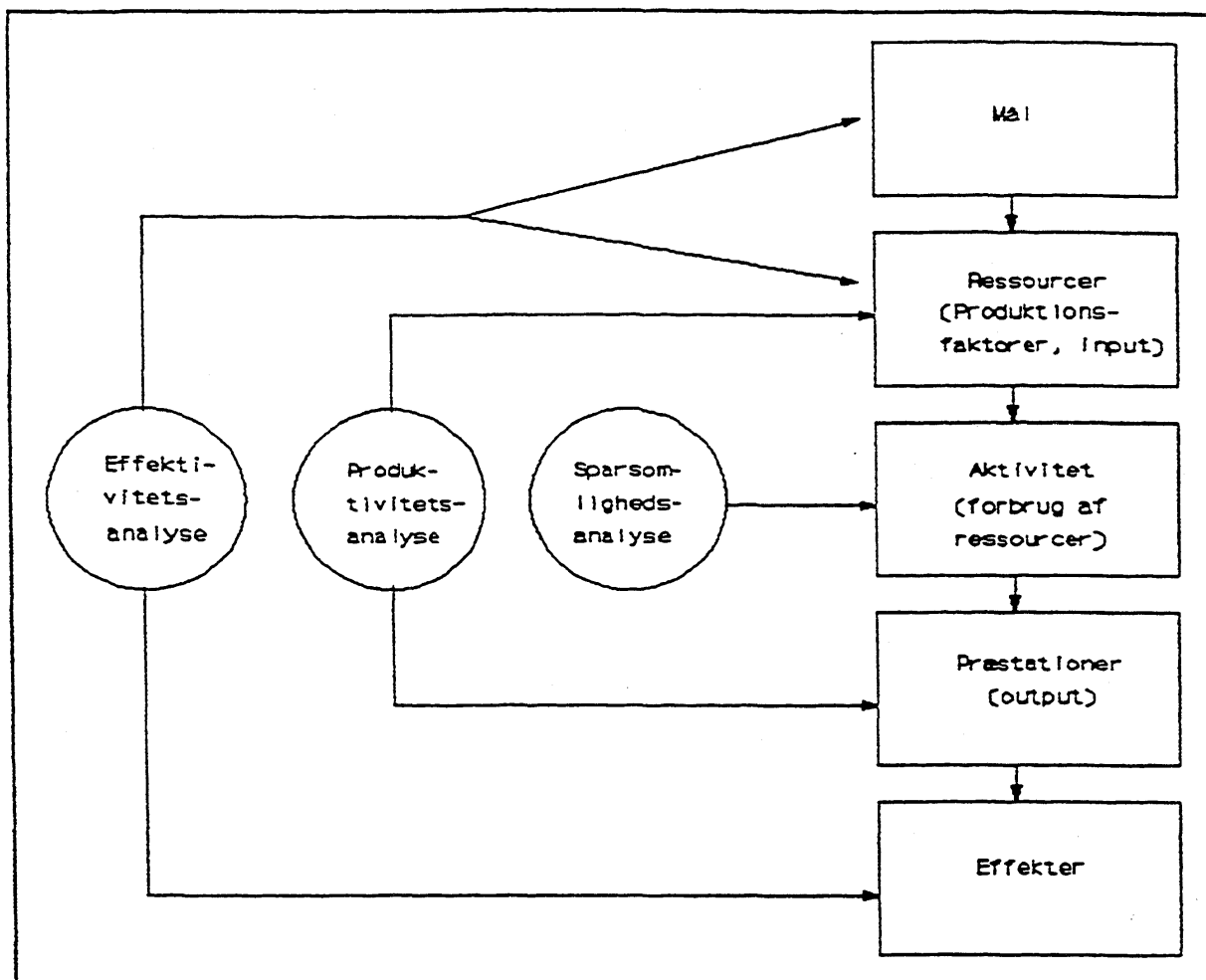
Revisor kan foretage sine undersøgelser som led i det daglige revisionsarbejde, eller revisor kan gennemføre større, mere målrettede undersøgelser, hvor det bl.a. ved sammenligninger over tid eller med andre tilsvarende institutioner, vurderes om institutionen fungerer sparsommeligt, produktivt og effektivt.

Opgaven med forvaltningsrevision kan ikke principielt betragtes som nogen ny opgave for en privatpraktiserende revisor. Opgaven er tæt beslægtet med de opgaver, revisor kommer ud for, når han skal rådgive sin »private« klient om, hvorledes klienten kan opnå et bedre resultat ved driften af sin virksomhed.

Som det allerede er omtalt, er det hensigtsmæssigt at inddele forvaltningsrevisionen i de tre nævnte aspekter, når begrebet nærmere skal beskrives. Denne opdeling vil også blive anvendt ved beskrivel-

sen af, hvordan forvaltningsrevision kan udføres i praksis.

I nedenstående figur er skematisk vist de tre aspekter (sparsommelighed, produktivitet og effektivitet) i forhold til en given institution, jf. følgende figur:



Som det fremgår af figuren vedrører sparsommelighedsanalyser forholdet mellem forbrug af ressourcer og de gennemførte aktiviteter: Er aktiviteterne gennemført på den mest økonomiske måde.

En produktivitsanalyse beskæftiger sig med forholdet mellem de anvendte ressourcer og produktionen, medens man ved en effektivitetsanalyse inddrager forholdet mellem målsætning og ressourcer samt de opnåede resultater (effekter).

#### A. Efterprøvelse af sparsommelighed

Ved efterprøvelse af sparsommelighed skal revisor vurdere, om institutionens dispositioner er i overensstemmelse med de almindelige normer for, hvad der under hensyntagen til institutionens art og størrelse kræves af en hensigtsmæssig og sparsommelig administration ved forbrug af offentlige midler.

Revisor kan se på forskellige omkostningsarter, der i regnskabet kan være fordelt på ansvarsområder og omkostningssteder. Ved bedømmelse af sparsommelighed skal revisor derimod ikke inddrage en mere omfattende vurdering af aktiviteterne eller disses hensigtsmæssighed. Revisor kan vurdere det enkelte bilag – den enkelte transaktion – eller vurdere en række transaktioner i sammenhæng.

Revisor kan foretage sine undersøgelser ved direkte at vurdere om den pris, der er betalt for et erhvervet gode, har været rimelig i forhold til kvaliteten. Undertiden kan det være praktisk at anvende en indirekte form for vurdering. Revisor kan således se på den forretningsgang, der danner grundlag for dispositionen eller transaktionen.

Det kan således vurderes, om den fulgte forretningsgang (fx ved indkøb eller debitorpleje) er egnet til at sikre, at der handles økonomisk hensigtsmæssigt.

Revisor bør være opmærksom på institutionens organisations- og personaleforhold, herunder om ansvar, beføjelser og arbejdsopgaver er fordelt i organisationen på en hensigtsmæssig måde, og om personaleudgifterne er rimelige i forhold til institutionens størrelse og opgaver.

Revisor forventes ikke at udarbejde »nøgletal« e.l. til belysning af sparsommelighedsaspektet, men bør vurdere om dispositionerne baserer sig på sund fornuft, og at der tages de hensyn til sparsommelighed, som man med rimelighed kan forvente i forbindelse med forbrug af offentlige midler.

## *B. Efterprøvelse af produktivitet og effektivitet*

### *a. Produktivitet*

En undersøgelse af produktiviteten (en input-output analyse) i en virksomhed eller institution (eller en del heraf) kan bl.a.

baseres på en *nøgletalsberegning*. Som et udtryk for produktivitet kan man derfor opstille følgende brøk:

$$\frac{\text{antal producerede enheder}}{\text{forbrug af ressourcer}} \\ (\text{produktionsomkostninger})$$

Opgaven ved en produktivitetsundersøgelse omfatter yderligere en sammenligning af det udregnede nøgletal med andre relevante nøgletal.

En produktivitetsundersøgelse kan deles i 4 faser:

1. Find et udtryk for produktionen
2. Find et udtryk for produktionsomkostningerne
3. Beregn forholdet mellem produktion og omkostninger
4. Find et sammenligningsgrundlag og foretag en sammenligning.

Som konklusion på undersøgelsen bør revisor redegøre for, hvad sammenligningen mellem de relevante nøgletal viser om institutionens produktivitet og produktivitetsudvikling.

### *Ad 1. Produktion*

De institutioner mv., der er omfattet af rigsrevisorlovens § 4, har karakter af offentlig virksomhed. Dette indebærer, at det – som ved produktivitetsanalyser indenfor den statslige sektor – kan være vanskeligt at finde et velegnet udtryk for produktionen. Ofte kan man være i tvivl om, hvad dens produktion egentlig er, og hvorledes den kan kvantificeres. Undertiden er det praktisk at tage en enkelt aktivitet ud af en institution og beregne produktiviteten af denne del, fx en afdeling, et kontor, en kantine, et værksted eller en af flere uddannelser. Hvordan man vil fastlægge produktionen afhænger af, hvad det er for en type institution, man reviderer. Revisor bør være opmærksom på, om der er opstillet produktionsmål for institutionen. Sådanne mål vil ofte være opstillet af en overordnet myndighed. Det bør altid un-

dersøges, om der over for bevillingsmyndighederne er opstillet produktionsmål. Dette er nemlig ofte tilfældet. Disse vil i så fald fremgå af anmærkningerne til finansloven, og det vil være naturligt at benytte disse produktionsmål i undersøgelsen.

Der er nedenfor i kapitel V givet nogle forslag til faktorer, der kan anvendes som udtryk for produktion inden for forskellige typer af offentlig virksomhed.

#### *Ad 2. Produktionsomkostninger*

Produktionsomkostninger kan naturligvis sættes lig med samtlige omkostninger, incl. afskrivninger mv., der er anvendt til at frembringe produktionen i den reviderede institution. Ofte er det imidlertid praktisk at bruge et mere begrænset udtryk for omkostningerne. Det kan fx være de direkte udgifter, eller endnu mere snævert alene lønudgifter, lønsom, antal »årsværk«, antal benyttede kvadratmeter etageareal, statstilskud osv. For undervisningsvirksomhed kan fx lærertimetall eller lærerskematimer (konfrontationstimer) benyttes.

#### *Ad 3. Omkostninger pr. produceret enhed*

Ved at sætte omkostningerne i forhold til produktionen kan man finde frem til et nøgletal for omkostning pr. produceret enhed, jf. foranstående brøk.

$$\text{Effektivitet} = \frac{\text{relativ målopfyldelse}}{\text{forbrug af ressourcer (produktionsomkostninger)}}$$

Relativ målopfyldelse er et begreb, der næppe lader sig anvende i revisors praktiske arbejde. Dog må revisor i alle tilfælde være opmærksom på, om institutionen har et veldefineret formål. Oplysninger om målsætningen for en institution kan ofte findes i lovgivning eller andet regelsæt, eller i institutionens vedtægter e.l. I de fleste tilfælde er formålet eller målsætningen ik-

Sådanne nøgletal er centrale, og de udgør institutionens sammenligningsgrundlag, der skal benyttes ved den fortsatte undersøgelse.

#### *Ad 4. Find et sammenligningsgrundlag og foretag en sammenligning*

Et enkeltstående nøgletal siger sjældent ret meget om produktiviteten. Interessant bliver det som regel først, når man kan finde noget at sammenligne det med. Det kan fx være med tilsvarende nøgletal fra institutionen for tidligere år – med budgetterede tal – eller med nøgletal for lignende institutioner. Også statistiske oplysninger vil undertiden kunne anvendes.

Dette betyder også, at man – når man tager stilling til, hvilke udtryk for hhv. produktion og omkostninger, der skal anvendes – bør tage hensyn til de sammenligningsgrundlag, man har mulighed for at benytte sig af.

Ved hjælp af sammenligninger mellem nøgletal, der er beregnet på et ensartet grundlag, vil man kunne få relevante udtryk for produktiviteten eller produktionsudviklingen i den undersøgte institution.

#### *b. Effektivitet*

Undersøgelse af effektivitetsaspektet kan skematisk – og teoretisk – beskrives således:

ke kvantificeret, men formuleret i mere eller mindre generelle vendinger.

En vurdering af i hvilket omfang formålet er nået, kan i reglen ikke baseres på talstørrelser, men må i givet fald beskrives ved hjælp af mere »bløde« data – eller rent verbalt. Man kan bl.a. vurdere institutionens »effekter« eller »nytte«. I vurderingen kan også indgå en vurdering af kvalite-

ten af institutionens produktion. Vurderingen af målopfyldelsen kan baseres på forskellige mere eller mindre indirekte mål eller »indikatorer«, der viser noget om, hvorvidt målsætningen er nået. Eksempler på mulige indikatorer fremgår af kapitel V.

Kommer man frem til en vurdering af den relative målopfyldelse – eller målopfyldelsesgraden – kan denne sættes i forhold til de omkostninger, der er medgået til at opnå denne målopfyldelse. Jf. om omkostningsberegningen foran under pkt. B.a.2.

Som det fremgår af foranstående, må det anses for sjældent, at revisor kommer ud for at skulle foretage større undersøgelser af en institutions effektivitet. Sådanne undersøgelser kræver som regel oplysninger, som revisor ikke har praktisk mulighed for at skaffe, herunder oplysninger fra institutionens brugere eller andre interessenter. Opstår der imidlertid tvivl om, hvorvidt en institution fungerer effektivt eller ej, kan en undersøgelse dog komme på tale.

I praksis kan man derimod godt tænke sig, at revisor foretager en effektivitetsundersøgelse af et begrænset omfang fx i forbindelse med den løbende revision. Revisor kan således vurdere, om de aktiviteter, der gennemføres i institutionen er i overensstemmelse med formålet og virker fremmende på institutionens effektivitet.

Derimod bør institutionen selv være i besiddelse af registreringer eller andet materiale, der belyser dens effektivitet fx gennem brugerundersøgelser e.l. Er dette ikke tilfældet kan revisor eventuelt overveje at opfordre institutionen til at iværksætte undersøgelser, der kan belyse dens effektivitet.

Nogle af de forsøg, der er foretaget for at udarbejde såkaldte »etiske regnskaber« for offentlige institutioner, må sikkert ses som forsøg på at undersøge institutionernes effektivitet.

### *C. Institutionernes egne oplysninger om produktivitet og effektivitet*

De foregående afsnit A – B indeholder nogle mere almindelige synspunkter til brug for revisors undersøgelser af sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

Det kan forventes, at revisor på visse områder får større opgaver m.h.t. forvaltningsrevision, end tilfældet er i dag. Det er ligeledes tænkeligt, at der inden for statslige områder vil fremkomme nye revisionsinstrukser, der udtrykkeligt pålægger revisorerne at udføre revisionen i overensstemmelse med »god offentlig revisions-sik«.

På den anden side gør der sig en modsat tendens gældende inden for det statslige område. Der vil nemlig i fremtiden blive stillet skærpede krav til statslige og statsstøttede institutioner om selv at tilvejebringe oplysninger om produktiviteten. Bl.a. skal institutionerne i stigende grad fremkomme med aktivitetsoplysninger i anmærkningerne til finansloven. Der er også en stigende forståelse for, at gode økonomisystemer og god økonomistyring ikke blot betyder, at bevillingernes overholdelse kan kontrolleres løbende. Tillige bør regnskaberne indrettes, så der på grundlag af aktivitetsregnskaber eller formålskontering kan tilvejebringes regnskabsmæssige oplysninger, der er egnede til at indgå i en produktivitets- eller effektivitetsundersøgelse.

Det er derfor sandsynligt, at revisors arbejde på mange områder vil ændre karakter i retning af, at det er rigtighed og relevans af de oplysninger, herunder nøgletal, som institutionen selv frembringer, der skal efterprøves. Revisors arbejde må afpasses under hensyn hertil og kan eventuelt resultere i en kommentar til institutionens egne nøgletal til belysning af produktivitet og eventuelt effektivitet, herunder om tallene er korrekte og relevante. Det må også forudses, at revisor i stigende grad

vil få til opgave at bistå institutionerne med at tilrettelægge de regnskabsmæssige registreringer, så der tilvejebringes korrekte og relevante nøgletal på en hensigtsmæssig måde.

### *III. Praktisk udførelse af forvaltningsrevision*

#### *A. Revisionens omfang*

Det er revisor, der afgør i hvilket omfang, der skal foretages forvaltningsrevision ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko, i relation til såvel institutionen og dens forvaltning som til omkostningerne ved revisionen. Revisor bør dog hvert år udføre nogle revisionshandlinger for at dække sine opgaver med forvaltningsrevision. Finder revisor på grundlag af sine undersøgelser, at institutionen fungerer sparsommeligt, produktivt og effektivt, kan revisor indskrænke sin forvaltningsrevision – men bør dog med mellemrum forvise sig om, at institutionen fortsat fungerer tilfredsstillende.

Såfremt revisor ikke foretager forvaltningsrevision på en given institution igennem en længere periode, udsætter han sig for, at enten tilskudsyder eller Rigsrevisionen finder, at den pågældende institution ikke er underkastet betryggende revision, og at institutionen anmodes om at skifte revisor. Det samme kan tænkes at blive tilfældet, hvis revisor ikke på tilfredsstillende måde rapporterer om den udførte forvaltningsrevision.

#### *B. Løbende undersøgelser*

Som det tidligere er nævnt, kan revisor indhente den information eller de oplysninger, han skal benytte til sin forvaltningsrevision på to i princippet forskellige måder. Enten kan oplysningerne indhentes ved stedlige besøg på den reviderede institution, eller revisor kan foretage større mere tværgående undersøgelser, hvor han

i højere grad benytter sig af eksternt, skriftligt materiale, som fx generelle nøgletal.

Foretager revisor sine undersøgelser under besøg på institutionen, vil det mest praktisk kunne ske samtidig med, at der foretages almindelig finansiell revision på stedet. Denne form for indsamling af information kalder Rigsrevisionen »løbende forvaltningsrevision«.

En skarp grænse mellem finansiell revision og forvaltningsrevision ved løbende undersøgelser er svær at trække. Imidlertid er formålet mellem de to former for revision forskelligt. Formålet med finansiell revision er i sidste instans at give revisor en begrundet overbevisning om, at regnskabet er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen mv., jf. i øvrigt bekendtgørelse nr. 121 af 23. februar 1989 om revisors påtegning på regnskaber. Forvaltningsrevision har til formål at undersøge, om institutionen fungerer sparsommeligt, produktivt og effektivt. Et andet formål med en løbende undersøgelse er at give revisor impulser til områder, hvor der bør sættes ind med rådgivning til institutionen om, hvordan den kan gøre sin administration eller forvaltning mere effektiv. Undersøgelsen kan eventuelt også give inspiration til, hvor en større undersøgelse vil kunne sættes ind.

Ved revisors planlægning af sin stedlige finansielle revision bør revisor overveje, om han samtidig vil foretage forvaltningsrevision.

Det er vigtigt, at revisor, inden han begynder på sit revisionsarbejde, sætter sig grundigt ind i det samlede regelsæt, der danner grundlag for institutionens virksomhed og økonomi. Forinden revisor udarbejder en revisionsplan, bør han derfor tilvejebringe det relevante baggrundsmateriale vedrørende institutionen. Dette materiale, som bør stilles til rådighed af institutionen, kan eksempelvis være:

- lovbestemmelser
- bekendtgørelser
- cirkulærer

- andre regler eller instrukser
- vedtægter eller fundats
- institutionsinstruks
- organisationsplan o.l.
- eventuelle årsberetninger e.l.
- relevante afsnit af bevillingslove, herunder anmærkninger til finanslovforslaget
- eventuelt andet eksternt materiale fx statistiske oplysninger.

Det vil være hensigtsmæssigt, at revisionsplanen omfatter såvel finansiell- som forvaltningsrevision.

I forbindelse med at revisor starter på en løbende forvaltningsrevisionsundersøgelse, bør der ske en orientering af institutionens ledelse. Også institutionens personale bør orienteres om, at revisor ønsker at stille spørgsmål til en række medarbejdere.

Undersøgelsen gennemføres ved samtaler med relevante personer, både fra ledelsen, den økonomiske forvaltning og andre, der kan tænkes at sidde inde med relevant viden.

Formålet med disse samtaler eller interviews er at give revisor en verbal beskrivelse af de forhold, der ønskes undersøgt.

Denne beskrivelse kan senere efterprøves ved gennemgang af foreliggende skriftligt materiale, som organisationsplaner, forretningsgangsbeskrivelser, institutionsinstrukser, edb-uddata, andre »lister« eller regnskabsbilag.

Som regel bør revisor starte med at undersøge de overordnede forhold om institutionens målsætning og prioritering. Dernæst kan revisor inddrage institutionens økonomistyring.

Spørgsmålene vedrørende økonomistyring skal danne grundlag for en vurdering af, om institutionen har en klar og operationel målsætning, og om den prioriterer sin virksomhed i overensstemmelse hermed. Endvidere skal det kunne vurderes, om ledelsen til enhver tid har og har haft et tilstrækkeligt overblik over institutionens virksomhed og økonomiske stilling. Det er

således vigtigt at undersøge, om økonomistyringen alene er en løbende budget- eller bevillingskontrol, eller om den også omfatter en kontrol med, om institutionen fungerer produktivt og effektivt. Dette forudsætter i almindelighed, at institutionen foretager statistiske registreringer af aktiviteter og resultater eller fører egentlige aktivitetsregnskaber. På grundlag heraf må revisor vurdere, om institutionens økonomistyring fungerer på en hensigtsmæssig måde.

Ofte er det en god idé, at revisor gennemgår institutionens organisation nærmere og danner sig et indtryk af »arbejds-klimaet« eller »organisationskulturen« i institutionen. Således kan institutionens personaleadministration og -politik undersøges. Revisor kan herunder orientere sig om ansættelsesprocedurer, personaleuddannelse, procedurer for personale-samtaler eller afskedigelsessager mv.

Revisor bør også undersøge, om der har været foretaget undersøgelser af institutionens produktivitet – af institutionen selv, tilskudsyder eller andre overordnede myndigheder fx ved beregning af nøgletal. Er dette tilfældet bør revisor efterprøve sådanne nøgletalsberegninger.

I det følgende er der nævnt eksempler på spørgsmål – eller forhold – som revisor kan interessere sig for under sine undersøgelser. En række af disse spørgsmål kan undersøges, forinden besøget på institutionen finder sted. Revisor bør undgå at stille spørgsmål til institutionen om forhold, som revisor allerede burde være bekendt med på grundlag af skriftligt materiale, tidligere erfaringer osv. Andre spørgsmål undersøges på stedet og normalt ved gennemgang af regnskabsbilag mv. eller samtaler med institutionens ledelse og medarbejdere.

#### *Institutionens målsætning*

- Er der fra overordnede myndigheders

- side opstillet strategiske mål for institutionens virksomhed (fx ved lovgivning).
- Har institutionen selv opstillet sådanne mål.
- Har institutionen nedbrudt generelle målsætninger til operationelle delmål.
- Er der sammenhæng mellem økonomistyring og delmål/aktiviteter.
- Gennemfører institutionens ledelse strategisk planlægning med henblik på at fremtidssikre institutionen.

### *Planlægning og prioritering*

- På hvilket grundlag prioriterer institutionen sine opgaver.
- Er der overensstemmelse mellem institutionens planlægning og de strategiske mål.
- Hvorledes foregår virksomhedsplanlægningen.
- Foretager medarbejderne registrering af tidsforbrugets anvendelse på arbejdsopgaver/aktiviteter, og i givet fald hvad anvendes registreringerne til.
- Er der sket indførelse af ny teknik. Har dette medført organisationsændringer/rationaliseringer.

### *Økonomistyring*

- I hvilket omfang er der tillagt institutionen selvstændig kompetence med hensyn til sin virksomhed og økonomi.
- Hvilke personer er tillagt ansvar med hensyn til at kunne disponere på økonomiområdet.
- Hvorledes er økonomisystemet tilrettelagt organisatorisk.
- Hvorledes får ledelsen information om organisationens økonomiske stilling. Sker der - løbende - sammenholdelse af aktuelle regnskabstal med budgettet. På hvilket niveau og hvor ofte sker det. Udarbejdes der afvigelsesrapporter.
- Indgår institutionens output eller produktion i økonomistyringen.

- Foreligger der aktivitetsregnskaber med omkostningsfordeling.
- Findes der supplerende statistiksystemer til aktivitetsregistreringer.
- Findes der interne systemer/skufferegnskaber.
- Findes der andre analyseværktøjer.
- Hvad foretager ledelsen sig, hvis der konstateres uoverensstemmelser mellem budget og regnskab.
- Foretager ledelsen løbende kontrol med, om institutionen fungerer sparsommeligt, produktivt og effektivt, og hvad foretager ledelsen sig, hvis der fremkommer oplysninger, der tyder på, at dette ikke er tilfældet.
- Tilpasses den økonomiske rapportering i takt med organisationens udvikling.
- Er der sket større ændringer på tillægsbevillingslov.

### *Andre forhold*

- Har der været - negativ eller positiv - omtale af institutionen i pressen e.l.
- Er eventuelle aktstykker til Finansudvalget tilstrækkeligt oplysende og er de bevilgede midler anvendt til de forudsatte formål.
- Har Rigsrevisionen rejst kritik, fx sager om budgetafvigelse.
- Har der været problemer med hensyn til anvendelse af EF-midler.
- Hvilke ressourcer bruges der til intern administration.
- Har institutionen en defineret personalepolitik fx jobbeskrivelser, uddannelsesplaner, medarbejdersamtaler mv.
- Hvor højt er sygefravær og personaleomsætning.

### *Sparsommelighed*

- Erhverves varer og tjenesteydelser på en økonomisk forsvarlig måde under hensyn til pris og kvalitet.
- Er der indhentet alternative tilbud ved køb af varer/tjenesteydelser.



- Er foreliggende rabatmuligheder udnyttet.
- Er eventuelle lagerbeholdninger tilpasset omsætningen.
- Er de likvide midler anbragt fordelagtigt, herunder med den fornødne sikkerhed.
- Kan eventuelle renteudgifter nedbringes ved indfrielse eller omplacering af lån.
- Er institutionens forvaltning af debitorer hensigtsmæssig (forrentning, opkrævning, rykkerprocedurer mv.).
- Er vedligeholdelses- og reparationsudgifterne vedrørende ejendom og materiel så betydelige, at nyanskaffelser må overvejes.
- Sker der utilsigtet en opsamling af midler i institutionen som følge af statsstøtten.
- Holdes repræsentationsudgifterne på et rimeligt niveau.
- Afholder institutionen lønudgifter til et for rigeligt eller overkvalificeret personale eller til personer, der ikke opfylder betingelserne for den pågældende stilling.
- Anvendes institutionens ressourcer (personale, lokaler, inventar, materiel mv.) i øvrigt på en hensigtsmæssig måde
- Er afgifter og gebyrer o.l., som opkræves af institutionen, beregnet på et fyldestgørende og tilstrækkeligt ajourført grundlag.

#### *Produktivitet*

- Har institutionen selv foretaget beregninger over sin produktion og produktivitet. Er der udarbejdet nøgletal herom.
- Foreligger der interne beregninger eller nøgletal vedrørende produktiviteten på delområder (aktiviteter) i institutionen.
- Har man brugt nøgletal til at foretage sammenligninger med andre institutioner eller tidligere år.
- Har institutionen i øvrigt tilvejebragt materiale, der kan anvendes til at udar-

bejde nøgletal, som kan belyse produktiviteten.

- Hvorledes udarbejdes institutionens eventuelle bidrag til anmærkningerne til forslag til finanslov. Hvad anvendes aktivitetsoplysninger til. Følges de op med hensyn til realiserede aktiviteter.
- Hvorledes reagerer ledelsen, såfremt der konstateres (væsentlige) afvigelser fra aktivitetsoplysningerne i anmærkningerne.
- Hvorledes reagerer ledelsen, hvis der i øvrigt fremkommer oplysninger, der tyder på, at institutionen har en utilfredsstillende eller faldende produktivitet.

#### *Effektivitet*

- Har institutionen udarbejdet nøgletal over sin effektivitet. Hvilke elementer indgår heri.
- Er institutionens faktiske virksomhed i overensstemmelse med den strategiske målsætning.
- Er personalets mødetider tilpasset kundernes behov eller institutionens målsætning.
- Er der løbende intern kvalitetskontrol, fx ved en efterfølgende evaluering af produktionen.
- Har der været foretaget brugerundersøgelser.
- Har institutionens ledelse i øvrigt foretaget undersøgelser, der kan belyse institutionens effektivitet.
- Foreligger der eventuelt andre oplysninger, der kan benyttes ved en undersøgelse af institutionens effektivitet.
- Er der tegn på, at der er sket større ændringer i institutionens effektivitet.

#### *C. Større undersøgelser*

Større og mere dybtgående undersøgelser vedrørende forvaltningsrevision kan knytte sig til en gennemgang af en afdeling, en særlig funktion, en aktivitet eller eventuelt hele institutionen. Større under-

søgelser adskiller sig hverken formåls- eller emnemæssigt fra de løbende undersøgelser, men der må for større undersøgelser stilles udvidede krav til det materiale, der inddrages i undersøgelsen og til udformning af revisionsprotokollatet. Der kan eventuelt i protokollatet gives et resume og henvises til en særberetning e.l. Endvidere fordrer en større undersøgelse en nøje styring i undersøgelsesperioden, ligesom der forinden undersøgelsen sættes i værk må foretages en omhyggelig planlægning, såvel tidsmæssigt som indholdsmæssigt. Der bør skabes forståelse for undersøgelsen ved en orientering af de relevante personer i institutionen om undersøgelsens formål, forløb osv.

Når revisor har afsluttet sin undersøgelse, bør han drøfte undersøgelsen og dens resultater med institutionens ledelse, forinden de endelige konklusioner udfærdiges.

Ved løbende undersøgelser må det forudsættes, at udgifter til medgået tid kan dækkes af det sædvanlige revisionshonorar. For så vidt angår større undersøgelser, kan revisor oplyse over for ledelsen, at en fast procentsats af de årlige revisionsudgifter medgår til større undersøgelser. En sådan ordning vil også give revisor bedre muligheder for at planlægge en »turnusgennemgang« af forskellige revisionsområder. Institutionens ledelse forudsættes orienteret forinden en større undersøgelse vedrørende forvaltningsrevision iværksættes.

Planlægningen af en større undersøgelse kan eksempelvis omfatte følgende »faser«:

- Projektidentifikation: En beskrivelse af undersøgelsen, dens formål og afgrænsning – såvel indholdsmæssigt som tidsmæssigt.
- Dataindsamling: Indsamling af stammateriale mv. samt andet skriftligt materiale, der skal anvendes til undersøgelsen. Eventuel spørgeskemaundersøgelse

se samt brevveksling med institutionen. Stedligt besøg med interviews. Brevveksling med institutionen.

- Dataanalyse: Behandling af det indhentede materiale, beregning af nøgletal mv. Foretagelse af eventuelle sammenligninger med andre institutioner eller over tid.
- Vurderinger af sparsommelighed, produktivitet og eventuelt effektivitet.
- Udarbejdelse af udkast til rapport/protokollat om undersøgelsens resultater og eventuelle drøftelser herom med institutionens ledelse.
- Udarbejdelse af endelig rapport/protokollat med revisors konklusioner.

#### *IV. Rapportering, dokumentation og opfølgning*

Revisors rapportering i revisionsprotokollen eller eventuelt i en særlig beretning sker til ledelsen af den reviderede institution.

Som tidligere omtalt skal rapporteringen imidlertid også danne grundlag for dels tilskudsydere og Rigsrevisionens vurdering af, om der ved driften af den pågældende institution er taget skyldige økonomiske hensyn, dels for en vurdering af om institutionen er underkastet en betryggende revision. Det er derfor vigtigt, at revisor i revisionsprotokollen redegør for den forvaltningsrevision han har foretaget, og for resultaterne heraf. Har revisor ikke foretaget forvaltningsrevision i løbet af året, skal han oplyse om årsagen hertil.

Revisor erklærer med sin påtegning på regnskabet, at revisionen er udført i overensstemmelse med den gældende revisionsinstruks, eller med »god offentlig revisionsskik«. Endvidere må påtegningsbekendtgørelsens (bekendtgørelse nr. 121 af 23. februar 1989) bestemmelser følges. I revisionsprotokollen skal revisor redegøre nærmere for, hvad han konkret har foretaget sig for at dække sine opgaver med hen-

syn til forvaltningsrevision. Det er ikke tilstrækkeligt, at revisor også i protokollen nøjes med at henvise til en instruks eller til »god offentlig revisionsskik«. Revisor må redegøre for, på hvilket grundlag han har afgivet sin erklæring.

Forinden revisor rapporterer om sine undersøgelser og de opnåede resultater og konklusioner, må revisor sikre, at konklusionerne er veldokumenterede. Det vil i reglen være hensigtsmæssigt, at de faktiske oplysninger, som revisor baserer sine konklusioner på, er godkendt af institutionen, så der ikke efterfølgende rejses tvivl om undersøgelsens troværdighed. Det vil endvidere være hensigtsmæssigt, at revisor oplyser om de forslag, han måtte have stillet institutionen med henblik på at afhjælpe konstaterede problemer.

Revisor må derfor overveje kvaliteten af sin rapportering og bør foretrække en relativt kortfattet rapportering frem for at fylde revisionsprotokollen med stof af mindre relevant – eller standardiseret – karakter.

Tilskudsyder og Rigsrevisionen har interesse i oplysninger om institutionens drift, organisation og forretningsgange, produktivitet mv. Protokollatet bør indeholde revisors vurderinger, dvs. en karakteristik, som i almindelige vendinger fortæller, hvad revisor har iagttaget og mener om de undersøgte spørgsmål.

Såfremt der i årets løb er udarbejdet »management letters« e.l. til institutionens ledelse, skal revisor omtale sådanne i revisionsprotokollatet.

Protokollatet til årsregnskabet kan eksempelvis struktureres således:

- Identifikation af det reviderede regnskab.

- Overordnet konklusion om det udførte revisionsarbejde ved gengivelse af revisionspåtegningen.
- Afgivelse af lovkrævede oplysninger og erklæringer.
- Redegørelse for det udførte revisionsarbejde samt revisors stillingtagen til særlige regnskabsmæssige forhold.
- Specielt oplyses om revisors undersøgelse af samt vurderinger og konklusioner vedrørende institutionen, herunder om økonomistyring, sparsommelighed, produktivitet og eventuelt effektivitet.

## *V. Forslag til produktions- og effektivitetsfaktorer*

Som det tidligere – specielt i kapitel III – er nævnt, er det ofte vanskeligt at finde frem til faktorer, der kan bruges som udtryk for offentlig produktion eller for mål-opfyldelsen.

Det er ikke muligt at beskrive dette mere generelt, idet disse faktorer afhænger ganske af, hvilken type institution der er tale om.

Der er derfor i efterfølgende oversigt givet en række forslag til faktorer, revisor kan anvende, afhængig af institutionens karakter. En væsentlig vejledning kan revisor i øvrigt finde ved at læse anmærkningerne til finansloven, idet det her som regel vil fremgå, hvilke produktionsfaktorer for den pågældende institution – eller gruppe af institutioner – der er lagt vægt på i forbindelse med bevillingstildelingen.

Med hensyn til faktorer – eller indikatorer – der viser noget om mål-opfyldelsen er det sværere at finde bestemte kvantitative og/eller kvalitative mål.

## Oversigt over indikatorer

| Institution                  | Produktion                                                                               | Målopfyldelse                                                                                     |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Undervisning                 | Elevtimer/mdr./år årselever<br>Afholdte kurser<br>Studietrinstillæg<br>Lærer(skema)timer | Elever, der har fået relevant<br>erhvervsarbejde<br>Tilfredse kursister/elever<br>Frafaldsprocent |
| Administration               | Ekspederede sager<br>Trufne afgørelser<br>(evt. opdelt i sagsarter)                      | Korrekt sagsbehandling/få<br>klager<br>Rigtige sager, der behandles                               |
| Sygehus                      | Senge<br>Sengedage<br>Indlæggelser<br>Ambulante<br>behandlinger/operationer              | Antal raskmeldte<br>Antal behandlede<br>Antal udskrevne                                           |
| Kantine                      | Serverede måltider                                                                       | Omsætning<br>Tilfredse kunder                                                                     |
| Værksted                     | Udførte<br>reparationer/eftersyn mv.                                                     | Tilfredse kunder<br>Få fejl og mangler                                                            |
| Transport                    | Antal kørte kilometer<br>(personkilometer)                                               | Få forsinkelser<br>Belægningsprocent                                                              |
| Teater/museum                | Antal besøgende<br>Antal forestillinger/<br>særudstillinger                              | »Gode anmeldelser eller<br>bedømmelser«<br>Tilfredse gæster<br>Højt besøgstal                     |
| Social og<br>sundhedsområdet | Antal ekspederede sager                                                                  | Antal »resocialiserede« mv.                                                                       |
| Bibliotek                    | Antal købte bøger<br>Bogudlån                                                            | Antal (tilfredse) lånere og<br>besøgende                                                          |
| Kontrolvirksomhed            | Antal kontroller,<br>inspektioner eller<br>undersøgelser                                 | Opnåede resultater fx færre<br>skader eller ulykker                                               |

# **Begrebet God Offentlig Revisionsskik – en vejledning**

---

November 1998



**Rigsrevisionen**

*Indholdsfortegnelse*

|                                                                                                | <i>Side</i> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| I. Indledning.....                                                                             | 3           |
| II. Begrebet god offentlig revisionsskik.....                                                  | 4           |
| A. Rammerne for god offentlig revisionsskik .....                                              | 4           |
| B. Anvendelsesområde og målgruppe for vejledningen.....                                        | 5           |
| C. Faktorer, der er bestemmende for indholdet af begrebet god<br>offentlig revisionsskik ..... | 6           |
| III. Grundlæggende forudsætninger .....                                                        | 6           |
| IV. Revisionsopgaven.....                                                                      | 7           |
| A. Finansiell revision.....                                                                    | 8           |
| a. Definition .....                                                                            | 8           |
| b. Målsætning.....                                                                             | 8           |
| c. Revisionsplanlægning .....                                                                  | 8           |
| d. Revisionsbevis .....                                                                        | 9           |
| e. Evaluering af intern kontrol .....                                                          | 9           |
| f. Væsentlighed og risiko.....                                                                 | 10          |
| g. Dokumentation.....                                                                          | 10          |
| h. Kvalitetsstyring af revisionen .....                                                        | 10          |
| B. Forvaltningsrevision .....                                                                  | 10          |
| a. Definition .....                                                                            | 10          |
| b. Målsætning.....                                                                             | 11          |
| c. Genstand.....                                                                               | 11          |
| d. Aspekter .....                                                                              | 12          |
| e. Gennemførelse .....                                                                         | 15          |
| V. Rapportering.....                                                                           | 17          |

## *Begrebet God Offentlig Revisionsskik (GOR)*

### *I. Indledning*

1. Formålet med vejledningen er at præcisere forudsætninger og indhold af begrebet GOR.

Hensigten med vejledningen er at fastlægge en norm for den professionelle ydelse, som revisorer skal præstere, når de reviderer områder, der er omfattet af dette begreb. Samtidig er det hensigtsmæssigt, at der er klarhed hos alle implicerede parter – ministerier, institutioner, borgere og revisorer – med hensyn til, hvad begrebet dækker. Det er klart, at udførelse af god offentlig revision forudsætter professionalisme, men det er ikke fundet hensigtsmæssigt at beskrive mere præcise krav til revisoruddannelse mv.

For det første fastlægger vejledningen rammerne for begrebet GOR samt anvendelsesområdet og målgruppen for vejledningen. Endvidere omtales de faktorer, som er bestemmende for indholdet af begrebet GOR (kap. II).

For det andet forudsætter begrebet GOR en fordeling af opgaver og ansvar, så revisoransvaret afgrænses i forhold til ledelsens ansvar (kap. III).

Revisionsopgaven under GOR er i overensstemmelse med rigsrevisorlovens § 3 defineret som både finansiel revision og forvaltningsrevision. Vejledningen beskriver målsætning, planlægning og gennemførelse af begge typer revision, der er omfattet af begrebet GOR (kap. IV).

Endelig beskriver vejledningen, hvordan og hvorledes revisor rapporterer om den udførte revision og resultaterne heraf (kap. V).

Udgangspunktet for begrebet er rigsrevisorlovens bestemmelser. Videre bygger vejledningen på International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) revisionsstandarter samt "Europæiske retningslinjer for anvendelsen af INTOSAI's revisionsnormer", som er udarbejdet i et samarbejde mellem de nationale rigsrevisorer i EU og Den Europæiske Revisionsret. Vejledningen er også en videreførsel af principperne i publikationen "Vejledende retningslinier for revisionen af statsstøttede institutioner mv. (rigsrevisorlovens § 4)" fra 1993.

*Rigsrevisionen*

---

Vejledningen har været drøftet med Rigsrevisionens faglige samarbejdspartnere: Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen af Registrerede Revisorer, Kommunernes Revisionsafdeling, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune og Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962.

## *II. Begrebet god offentlig revisionsskik*

2. God offentlig revisionsskik er et begreb, der udtrykker forudsætningerne og betingelserne for udførelsen og indholdet af revision af statsregnskabet, offentlige institutioner mv. eller regnskaber for institutioner, virksomheder, hvor staten har ydet tilskud, garanti m.m.

### *A. Rammerne for god offentlig revisionsskik*

3. Efter rigsrevisorlovens § 3 efterprøver revisionen, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med de meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis (finansiel revision). Endvidere foretages en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet (forvaltningsrevision).

Rigsrevisorlovens § 3 vedrører regnskaber omfattet af rigsrevisorlovens § 2, der omfatter statens regnskaber samt bl.a. regnskaber for institutioner mv., hvis udgifter mv. dækkes af statstilskud eller bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov etc.

4. Institutioner, virksomheder, kommuner etc. omfattet af rigsrevisorlovens §§ 4 og 5, er underlagt revision af private eller kommunale revisorer. Revisionen af dette område gennemføres for væsentlige tilskudsområders vedkommende med udgangspunkt i revisionsinstrukser (bekendtgørelser), udstedt af det tilskudsydende ministerium efter høring af bl.a. Rigsrevisionen, revisororganisationerne og de kommunale revisorer.

Rigsrevisionen kan direkte eller gennem vedkommende minister indkalde regnskaber til gennemgang, hvor man ved gennemgangen i henhold til rigsrevisorlovens § 6

---



navnlig skal påse, at regnskabet er undergivet betryggende revision, at vilkårene for tilskud mv. er opfyldt, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med givne bestemmelser, og at der i øvrigt er taget skyldige økonomiske hensyn.

5. Rigsrevisorloven angiver en overordnet ramme for indholdet i GOR. Det nærmere indhold af revisionen har udviklet sig af den praksis, som er udviklet i Rigsrevisionen og i dens samarbejde med ministerier om udfærdigelse af revisionsinstrukser, samt i samarbejdet med revisorer, der reviderer offentlige regnskaber.

#### *B. Anvendelsesområde og målgruppe for vejledningen*

##### *Område for anvendelse af begrebet GOR*

6. Begrebet GOR finder anvendelse inden for følgende områder:

- regnskabsområder, der er omfattet af rigsrevisorlovens § 2, stk. 1,
- regnskabsområder, der er omfattet af rigsrevisorlovens § 4 og 5, samt
- områder, hvor begrebet i øvrigt må finde anvendelse.

Begrebet finder anvendelse med de begrænsninger og afvigelser, der følger af det pågældende områdes særlige karakter og særligt fastsatte bestemmelser.

##### *Målgruppe for vejledningen*

7. Målgruppen for vejledningen er offentlige og private revisorer, der udfører revision inden for et område omfattet af dette begreb. Endvidere sigter vejledningen på at orientere ministerier, herunder til brug ved udstedelse af revisionsinstrukser for revisorer, der reviderer statslige midler, fx statslige tilskud, om kravene til revision udført efter begrebet GOR.

---

*Rigsrevisionen*

---

*C. Faktorer, der er bestemmende for indholdet af begrebet god offentlig revisionsskik*

8. Den væsentligste faktor for fastlæggelsen af indholdet af begrebet god offentlig revisionsskik er rigsrevisorlovens § 3.

Karakteren af de reviderede enheders juridiske status, opgaver, organisering mv. er også faktorer, der har betydning for den måde, hvorpå god offentlig revisionsskik skal anvendes i praksis.

Ved GOR skal revisor påse, at der ikke er væsentlige fejl og mangler i regnskabet.

Et særligt element i god offentlig revisionsskik er den vægt, der lægges på, at lovgivningen efterleves og overholdes, samt at der stilles krav om, at der ved forvaltningen tages skyldige økonomiske hensyn.

Videre er det afgørende for begrebet god offentlig revisionsskik, i hvilken sammenhæng revisor forventes at rapportere og om hvilke forhold.

*III. Grundlæggende forudsætninger*

9. Begrebet GOR forudsætter en afgrænsning af ansvaret mellem ledelsen og revisor. Udgangspunktet er, at ledelsen har ansvaret og opgaven for forvaltning samt regnskabsaflæggelse mv. Det er revisors ansvar at foretage en vurdering af, hvorledes institutionens ledelse har varetaget opgaven.

10. Ledelsens ansvar og opgaver fastlægges i lovgivningen, vedtægter mv. og har som regel følgende indhold:

Det er ledelsens ansvar at sikre, at mål, strategier og handlingsplaner for virksomheden foreligger, og at der foretages resultatopfølgning, og herunder har ledelsen ansvaret for at aflægge regnskab for anvendelsen af midlerne.

Ved forvaltningen er institutionens ledelse forpligtet til at sikre, at der tages skyldige økonomiske hensyn.

Det er ledelsens ansvar at opbygge hensigtsmæssige administrative systemer og en hensigtsmæssig intern kontrol, der bl.a. skal sikre en god styring af økonomien, samt at love og andre regler overholdes.

---

Ledelsen identificerer og fastsætter hensigtsmæssige og fyldestgørende resultatmål for alle organisationens væsentlige aktiviteter, som indgår i organisationens overordnede målsætninger.

Ledelsen tilrettelægger virksomhedens registreringssystemer, interne kontrolsystemer og procedurerne ved regnskabsaflæggelsen med henblik på at give et pålideligt grundlag for udarbejdelsen af regnskabet.

Styringen omfatter resultatstyring, aktivitetsstyring, kapacitetsstyring og finansiel styring.

Ledelsen overvåger løbende opfyldelsen af kontrolmål, og om nødvendigt, iværksætter de fornødne forholdsregler til sikring af driften og organisationens aktiviteter.

Det indebærer, at der skal tilrettelægges en forvaltning, der omfatter de nødvendige økonomistyrings- og regnskabssystemer, herunder interne kontroller, så der kan aflægges et rigtigt regnskab (pålideligt), der dokumenterer, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med forudsætningerne, og at de tilsigtede resultater er opnået inden for de udstukne rammer.

Ledelsen bør årligt gennemføre en evaluering af økonomistyringen.

Endvidere er det ledelsens ansvar at rapportere i form af rigtige (pålidelige) regnskaber, opgørelser, beretninger m.m.

Endelig bør ledelsen følge principperne for god offentlig ledelse, herunder åbenhed, ansvarlighed og integritet.

11. Det er revisors ansvar at planlægge og udføre revision og herunder gennemgå og vurdere, om ledelsen har opfyldt sine forpligtelser til at sikre, at der er taget skyldige økonomiske hensyn.

Revisionens planlægning og udførelse fastlægges af revisor i relation til den konkrete revisionsopgave i overensstemmelse med denne vejledning.

Endelig skal revisor rapportere om den foretagne revision og om resultaterne heraf, jf. pkt. 38.

#### *IV. Revisionsopgaven*

12. Efter § 3 i rigsrevisorloven omfatter revision efter GOR finansiel revision og forvaltningsrevision.

---

Disse revisionsformer har fælles træk men også forskelligheder.

Ifølge INTOSAI's revisionsnormer er forvaltningsrevision til forskel fra finansiell revision bredere og mere åben for vurdering og fortolkning. Dækningen er mere selektiv og den kan udføres over en årrække. Forvaltningsrevisionsrapporter er derfor varierede og indeholder mere diskussion og flere begrundelser og argumenter.

#### *A. Finansiell revision*

##### *a. Definition*

13. Ved finansiell revision efterprøver revisor, om regnskabet er rigtigt, hvilket betyder uden væsentlige fejl og mangler, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger (bevillingskontrol), love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis (juridisk-kritisk revision).

##### *b. Målsætning*

14. Den finansielle revisions mål er at tilvejebringe en begrundet overbevisning om kvaliteten af den enkelte virksomheds regnskab samt den interne kontrol i forhold til ovenstående krav. Når denne overbevisning er opnået, kan revisionsarbejdet anses for afsluttet. Et særkende ved GOR er omfanget af den juridisk-kritiske revision som følge af de særlige bevillingsregler samt den omfattende lovregulering af den offentlige virksomhed.

##### *c. Revisionsplanlægning*

15. Revisor skal planlægge revisionen på en sådan måde, at det sikres, at der gennemføres revision af høj kvalitet på en økonomisk, produktiv og effektiv måde og på rette tidspunkt. Det sker på grundlag af informationer om den reviderede institution.

Valget af revisionsstrategi tager bl.a. udgangspunkt i revisors vurdering af risikoen for, at der kan forekomme væsentlige fejl og mangler i regnskabet.

Revisionsplanlægning skal fastsætte omfanget, målene og de forventede resultater af revisionen. Herudover skal planlægningen sikre en hensigtsmæssig ressourcealloke-

---

ring, samt danne udgangspunkt for tilsyn og kontrol med revisionsindsatsen.

Planlægningen sker med udgangspunkt i væsentlighed og risiko. Det er herefter almindelig praksis, at ikke alle forhold undersøges hvert år. Har revisor således tidligere konstateret, at et systems interne kontrol har fungeret tilfredsstillende, og har revisor overbevist sig om, at der ikke er sket væsentlige ændringer i systemet i forhold til tidligere år, behøver revisor ikke teste systemet hvert år. Alle væsentlige systemer og interne kontroller bør dog gennemgås og testes på ny inden for et begrænset åremål.

#### *d. Revisionsbevis*

16. Der skal fremskaffes et tilstrækkeligt revisionsbevis til underbygning af revisors vurderinger og konklusioner, for så vidt angår den organisation, det program, den aktivitet eller den funktion, revisionen omfatter. Et revisionsbevis er tilstrækkeligt, når det er gyldigt og relevant.

Ved et gyldigt revisionsbevis forstås oplysninger, der kvalitativt er tilstrækkelige og hensigtsmæssige med henblik på at opnå revisionsresultaterne. Oplysningernes troværdighed afhænger af deres art, og af de kilder og metoder, der anvendes for at fremskaffe dem.

Revisor bør sikre sig, at der anvendes de mest troværdige kilder.

Ved et relevant revisionsbevis forstås oplysninger, der er væsentlige i forhold til de fastsatte revisionsmål. Heri ligger også, at der bør være et rimeligt forhold mellem bevisets relevans og de ressourcer, som skal anvendes for at fremskaffe dette.

#### *e. Evaluering af intern kontrol*

17. Revisor skal gennemgå og vurdere, om den interne kontrol er hensigtsmæssigt og sikkert tilrettelagt.

Ved GOR anvendes fortrinsvis systemrevision som overordnet revisionsprincip, som kombineres med substansrevision i større eller mindre omfang.

Hvis revisionen viser, at der er sandsynlighed for væsentlige fejl i regnskabet, kan substansrevisionen udvides og/eller omdefineres, så den kan danne grundlag for en begrundet overbevisning, der be- eller afkræfter den opståede formodning.

---

*Rigsrevisionen*

---

*f. Væsentlighed og risiko*

18. I den finansielle revision er det overordnede princip for prioriteringen af revisionsopgaverne og revisionsområderne kriterierne væsentlighed og risiko.

Generelt kan en sag eller information anses for at være væsentlig, hvis kendskabet hertil vil have betydning for regnskabslæserens beslutningsadfærd. Væsentlighed kan enten være beløbets størrelse, sagen eller informationens karakter eller den sammenhæng, hvori den indgår.

Revisor skal skaffe sig rimelig sikkerhed for, at der ikke er væsentlige fejl og mangler i forvaltningen og regnskabet. Det modsatte af sikkerhed er den usikkerhed, der er forbundet med revisionen. Herved forstås den usikkerhed, der er for, at revisor når frem til forkerte konklusioner om regnskabet med den følge, at regnskabet påtegnes uden forbehold, selv om det indeholder væsentligt forkerte oplysninger.

*g. Dokumentation*

19. Revisor skal på hensigtsmæssig måde dokumentere sit revisionsbevis i arbejdsrapporter, som omfatter oplysninger om grundlaget for planlægningen og omfanget af det udførte arbejde og revisionsresultaterne.

*h. Kvalitetsstyring af revisionen*

20. Der skal skabes sikkerhed for kvaliteten af den udførte revision. For det første er det nødvendigt, at der vedtages politikker og procedurer med henblik på at sikre et acceptabelt kvalitetsniveau for revisionsopgaverne. Det er derfor væsentligt, at der udarbejdes planer for revisionsarbejdet, og at medarbejderne har de fornødne revisionsfaglige kvalifikationer til opgaven.

For det andet skal revisor sikre, at der foretages en kvalitetskontrol af revisionsarbejdet for at fastslå, om de fastlagte politikker og procedurer er overholdt, og om de har haft den ønskede virkning.

*B. Forvaltningsrevision**a. Definition*

21. Ved forvaltningsrevisionen vurderes, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de

---

midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet.

*b. Målsætning*

22. Det overordnede formål med forvaltningsrevisionen er

- at vurdere, om der ved forvaltningen er taget skyldige økonomiske hensyn,
- at vurdere gyldigheden og pålideligheden i indikatorer om produktivitet og effektivitet, som indgår i virksomhedens rapportering,
- at vurdere, hvorvidt virksomheden i tilstrækkelig grad søger at identificere områder, hvor der er grundlag for en forbedring af forvaltningen, så der vil kunne indvindes et besparelses-, produktivitets- eller effektivitetspotentiale eller i modsatte fald pege herpå, og
- at vurdere, om god offentlig økonomistyring, jf. pkt. 31, er efterlevet og henlede de reviderede enheders opmærksomhed på den praksis.

Forvaltningsrevision gennemføres som en metodisk undersøgelse af et område eller organisation ud fra et eller flere aspekter, der sigter mod at vurdere, om der er taget skyldige økonomiske hensyn.

*c. Genstand*

23. Genstanden for forvaltningsrevisionsundersøgelser kan være et eller flere af følgende:

- Ledelsen af institutionen forstået som alle former for beslutninger, handlinger og regler med henblik på styring af og regnskabsaflæggelse for anvendelsen af personelle-, materielle- og finansielle ressourcer.
  - Et politikområde forstået som bestræbelse på at opnå fastsatte målsætninger med en bestemt mængde ressourcer og inden for et bestemt tidsrum.
-

*Rigsrevisionen*

---

- Organisation forstået som systemer og kontrolmekanismer til sikring af målopfyldelse og resultatorientering.

24. Ved forvaltningsrevision vil revisor vurdere, om institutionen har udvist den fornødne økonomiske rationalitet og ansvarlighed i dens dispositioner for virksomheden eller dele af virksomheden. En sådan vurdering vil omfatte en nærmere undersøgelse af institutionens mål, planer og strategier og effektiviteten i udøvelsen af dens opgaver.

25. Ved forvaltningsrevision kan det undersøges:

- Om – og i hvilket omfang – institutionen faktisk har taget skyldige økonomiske hensyn i sine dispositioner fx undersøgelse af, om dispositioner er gennemført sparsommeligt samt undersøgelser af institutionens produktivitet og effektivitet.
- Om institutionens systemer sikrer, at der tages skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen. Undersøgelsen lægger vægt på, om institutionen har etableret et hensigtsmæssigt styringssystem, som medvirker til, at de disponible ressourcer anvendes, så der opnås størst mulig målopfyldelse. Denne type forvaltningsrevision vil ofte have karakter af undersøgelse af økonomistyringen (ledelse og styring), jf. pkt. 31.

*d. Aspekter*

26. Af praktisk-systematiske grunde har man opdelt de økonomisk-kritiske forhold, som en forvaltningsrevision kan omfatte, i tre aspekter:

- Sparsommelighedsaspektet: Er goder og tjenesteydelser erhvervet på en økonomisk hensigtsmæssig måde under hensyn til pris, kvalitet, kvantitet osv.
  - Produktivitetsaspektet: Er der et optimalt forhold imellem ressourceanvendelsen og udbytte.
  - Effektivitetsaspektet: I hvilket omfang har man nået de mål – udløst de virkninger – som var tilsigtet med den pågældende økonomiske ressourceanvendelse.
-



Afgrænsningen imellem de tre aspekter er ikke skarp, men der vil som regel i en større undersøgelse indgå elementer af alle tre aspekter. Ofte vil hovedvægten være lagt på det ene af aspekterne.

27. Forvaltningsrevision har imidlertid et videre perspektiv end, hvad der naturligt kan rubriceres inden for ovennævnte 3 aspekter.

Forvaltningsrevision omfatter også økonomistyringsundersøgelser, dvs. revision af de styringssystemer, som ledelsen har etableret bl.a. for at sikre, at organisationen tager skyldige økonomiske hensyn.

#### *Sparsommelighed*

28. Revision ud fra sparsommelighedsaspektet kan udføres enten ved direkte vurdering af de enkelte transaktioner eller indirekte vurdering af den måde forvaltningen af ressourcerne er tilrettelagt samt en vurdering af andre forhold.

#### *Produktivitet*

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

Produktivitetsanalysen kræver, at der foretages dels en fastsættelse af de medgåede ressourcer dels en entydig bestemmelse af produkterne.

Den offentlige produktion omfatter oftest forskellige service- og kontrolydelser og kun sjældent fysiske enheder, der umiddelbart kan optælles. Herudover kan man kun sjældent nøjes med at måle en offentlig institutions samlede produktion. Produktivitetsanalysen må opsplittes på en række delaktiviteter, ligesom det kan være nødvendigt at vægte mellem forskellige aktivitetstyper for at kunne gennemføre analysen.

Endelig kan det være nødvendigt at tage højde for, at produktion og omkostningsregistrering er tidsmæssigt adskilt i forskellige perioder, samt at ressourcerne kan med-

---

*Rigsrevisionen*

---

gå til produktionen af forskellige produkter med den konsekvens, at der skal foretages fordeling.

*Effektivitet*

30. Ved begrebet effektivitet forstås dels graden af målopfyldelse dels et mål for institutionens evne til med de anvendte ressourcer at nå et resultat, der opfylder de opstillede målsætninger.

Ved en vurdering af målopfyldelsesgraden sammenholdes de realiserede resultater med de på forhånd fastsatte eller de forventede resultater.

Effektiviteten måles som forholdet mellem ressourcerne og resultaterne af de aktiviteter, en institution producerer for at opfylde målsætningen. Effektiviteten er sammensat af dels institutionens evne til med ressourceforbruget at producere varer og serviceydelser – produktiviteten – dels de producerede varer og tjenesteydelsers disposition for at skabe de resultater eller den virkning, der opfylder målsætningen. I praktiske forvaltningsrevisionsundersøgelser måles effektiviteten dog ofte som forholdet mellem effekt og ressourceforbrug.

Særlige problemer ved effektivitetsrevision er undersøgelsen af ikke tilsigtede virkninger, hvad enten de har virkningen inden for eller uden for målsætningen, samt at virkningen kan være et resultat af andre forhold.

*Økonomistyring (ledelse og styring)*

31. En anden metode til at vurdere, om institutionen har taget skyldige økonomiske hensyn, er ved undersøgelse af virksomhedens økonomistyring, hvor vægten lægges på undersøgelser af institutionens evne og midler til at udnytte de disponible ressourcer til at opnå god målopfyldelse.

Ved revision af en institutions økonomistyring vurderes, om institutionen har etableret informationssystemer, der sikrer, at ressourcerne anvendes, og aktiviteterne tilrettelægges, så organisationens målsætning opfyldes. Det forudsætter, at institutionen løbende vurderer, om der er en økonomisk sammenhæng mellem ressourceanvendelse, produktion og målopfyldelse.

Ved vurderinger af effektiviteten af økonomistyringen vil revisor kunne se på følgende aspekter: målfastsættelse,

---

planlægning, herunder organisation, budgetlægning, gennemførelse af løbende drift og ledelsesmæssig kontrol (registrering), regnskabsaflæggelse, opfølgning og rapportering samt evaluering.

Der bør foreligge både en strategi- og handlingsplan for dels anvendelsen af personalemæssige, finansielle og fysiske ressourcer, dels gennemførelsen af virksomhedens aktiviteter og de forventede resultater.

32. Der bør foreligge relevante, troværdige og aktuelle regnskabsoplysninger og informationer om anvendelsen af ressourcer, gennemførelsen af aktiviteter og de opnåede resultater, der kan sammenholdes med planen som led i resultatopfølgningen.

Ved en vurdering af økonomistyringens organisatoriske aspekter vil revisor skulle undersøge, om der er etableret strukturer, procedurer og arbejdsmetoder, der kan understøtte en rationel og hensigtsmæssig planlægning, kontrol, tilpasning, registrering og regnskabsføring.

Hvis der konstateres uoverensstemmelser mellem de opnåede og planlagte resultater, bør planlægningen, anvendelsen af ressourcer og/eller gennemførelsen af aktiviteterne i god tid tilpasses på basis af rationelle argumenter.

Endelig bør der gennemføres periodiske evalueringer af planlægningen, kontrollen, registreringen, regnskabsføringen og økonomistyringens organisering.

#### *e. Gennemførelse*

33. Ved prioriteringen af forvaltningsrevisionen skal der lægges vægt på det forventede resultat af undersøgelsen. Dette bestemmes af, om revisionen afdækker væsentlige økonomiske og principielle forhold og medvirker til at fremme en effektiv økonomisk styring i den reviderede enhed.

Prioriteringen af forvaltningsrevisionens omfang og dybde bygger på revisors professionelle skøn.

34. Forvaltningsrevision kan udføres integreret og sideløbende med den finansielle revision af årets regnskab.

Forvaltningsrevision kan omfatte analyser af udgifts- og indtægtsposter, beregning af nøgletal, undersøgelser af usædvanlige tendenser i udviklingen, analyser af budgetafvigelser, realismen i budgettets forudsætninger m.m.

## *Rigsrevisionen*

---

### *Større undersøgelser*

35. Inden for sit område foretager Rigsrevisionen større undersøgelser. Uden for dette område forudsætter gennemførelsen af større undersøgelser, at revisor har indgået aftale om gennemførelse af en sådan større undersøgelse. Ved større undersøgelser foretages en dybtgående undersøgelse og analyse af et revisionsområde, uden at dette sker i sammenhæng med eller som et led i revisionen af årsregnskabet.

Større undersøgelser vedrører typisk et eller flere af aspekterne sparsommelighed, produktivitet, effektivitet og økonomistyring.

Til forskel fra den løbende revision kan det som led i en større undersøgelse indgå i revisors arbejde at gennemføre beregninger og analysere institutionens målinger vedrørende aktiviteter, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, samt analysere og give en kvalitativ vurdering af revidentens økonomistyringssystem som helhed. Afrapportering af undersøgelsen vil almindeligvis have karakter af en egentlig revisionsrapport, indeholdende en præsentation af undersøgelsens formål, tilrettelæggelse, metode samt økonomisk-kvalitative vurderinger af de undersøgte forhold.

### *Forvaltningsrevisionens metodik*

36. Udførelsen af forvaltningsrevision – navnlig større undersøgelser – kræver som hovedregel en forundersøgelse før fastlæggelsen af revisionsplanen. Forundersøgelsen omfatter analyse af økonomiske, juridiske, institutionelle og ledelsesmæssige forhold og sammenhænge.

Ved forundersøgelser klarlægges problemstillinger og de præcise formål med undersøgelsen.

En forundersøgelse indeholder endvidere oplysning om nødvendigt datamateriale, metoden til behandling af datamateriale og vurderingskriterier.

Forvaltningsrevisionens metodevalg tilsigter at skabe en dokumentation for konklusionerne af revisors undersøgelse af revisionsobjektet ud fra det valgte aspekt.

Forvaltningsrevision efter god offentlig revisionsskik forudsætter, at der anvendes metoder og teorier, der er alment anerkendte inden for det pågældende område.

---

Ved rapporteringen om den udførte forvaltningsrevision og resultaterne heraf bør der klart redegøres for metodiske forudsætninger.

Vurderingsgrundlaget varierer efter den reviderede enhed, områdets målsætninger og lovgivning samt de specifikke kriterier, som revisor finder væsentlig ved revisionens udførelse.

Ved valget af vurderingsgrundlag skal revisor sikre sig, at kriterierne er relevante, fornuftige og opnåelige.

Vurderingsgrundlaget skal fremgå klart og entydigt, samt, hvor det er muligt, bygge på lovgivning eller andre autoritative udsagn samt almindeligt accepterede standarder for det pågældende område.

## *V. Rapportering*

37. Efter en revision skal revisor udarbejde en skriftlig beretning. Beretningen kan have form af en erklæring, en rapport eller et protokollat afhængig af retsgrundlaget for revisionen.

Beretningen skal klart redegøre for revisionens resultater.

Rapporteringen skal tilstræbe at være objektiv og konstruktiv i sin form.

Særligt vedrørende forvaltningsrevision bør rapporteringen indeholde oplysninger om formål, metoder, vurderingsgrundlag, undersøgelsesresultater, konklusioner og eventuelle anbefalinger.

Resultater og konklusioner i revisionsrapporten skal begrundes og kunne dokumenteres.

Anbefalinger kan formuleres, når revisionen identificerer sandsynlige og hensigtsmæssige midler til at rette og forbedre påpegede forhold.

Ved revisors rapportering om lovovertrædelser herunder bedrageri er det den administrative ledelses ansvar at tage stilling til, om der skal foretages indberetning til overordnede myndigheder, politianmeldelse mv. Revisors rapportering bør præcisere denne ansvarsplacering.

Ved rapporteringen om resultatet af revisionen skal gives en fremstilling, som indeholder alle relevante forhold.

---

*Rigsrevisionen*

---

De synspunkter, som den reviderede måtte være fremkommet med under undersøgelsen, bør indarbejdes loyalt i beretningen eller notatet.

Det skal klart og utvetydigt fremgå, hvad der er revisionssynspunkter og kritiske bemærkninger.

Rapporteringen skal klart fremlægge de spørgsmål og problemer, som beslutningstageren bør forholde sig til.

---

# 10 emner for granskning, risikovurdering og kontrol af forslag og projekt.

## Byggeskadefonden

26. maj 1999 - VH

### Indledning

Nedennævnte oversigt indeholder forslag til 10 emner til forslags- og projektgranskning samt kontrol af nyt støttet boligbyggeri.

Oversigten indeholder to emner af overordnet og generel karakter og 8 emner af mere specifik byggeteknisk karakter. Emnerne er de samme, som danner grundlag for fondens 1-års eftersyn.

Hvert emne har en overskrift med et tilhørende råd. Derefter følger en forklaring, en checkliste og et henvisningsafsnit.

Til hvert emne er udvalgt checkpunkter, som fonden anser for særligt betydningsfulde. Ideen er at forslag og projekt granskes, risikovurderes og kontrolleres med udgangspunkt i checkpunkternes vejledende spørgsmål.

Der er ikke tale om en fuldstændig checkliste for kvalitetsstyring. Der er valgt de checkpunkter, hvor fonden ofte registrerer væsentlige og alvorlige svigt.

Checklisten tænkes løbende evalueret og revideret på baggrund af fondens nyeste erfaringer. Det kan f.eks. ske hvert år med udgangspunkt i statistiske opgørelser.

I henvisningsafsnittet under de enkelte punkter medtages kun artikler, BYG-ERFA blade, kommentarer m.v., der direkte er relateret til registrerede svigt og hvor fonden har været forfatter, medforfatter eller initiativtager til erfaringsformidlingen. Til hvert enkelt emne bør der være mindst en kommenteret illustration, der belyser et eller flere af emnets problemer. Der er endvidere tænkt henvisning til fondens hjemmeside på Internet, hvor der bl.a. vil findes en opdateret beskrivelse af de mest risikofyldte svigt.

Som bilag til hvert af de 10 emner udarbejdes en fyldig litteraturoversigt.



















### Emne 9.

## VAND, VARME OG VENTILATION - VVS

VVS installationer skal lægges, så utætheder får minimale følgevirkninger og være tilgængelige for inspektion.

## Forklaring

Rør som leder vand til bad, toilet, køkkenvaske og opvaskemaskiner og vandførende rør til varmeanlæg er selvfølgeligheder i en nutidig bolig. Erfaringen viser, at der på et eller andet tidspunkt et eller andet sted næsten altid opstår utætheder både på lige rør og i samlinger samt på lovmæssige udluftningsrør fra vådrum. En utæthed er i sig selv ingen katastrofe. Den kan normalt let udbedres, hvis rør er tilgængelige for inspektion og reparation. Vandførende installationer kan give store følgeskader. Det gælder især skjulte installationer.

## Check

- Er vandførende installationer tilgængelige for inspektion og reparation?
- Er vandførende installationer placeret, så følgevirkninger ved rørbrud er minimeret?
- Er udluftningskanaler isoleret og tilsluttet, så rumluft ikke giver fugtskader?
- Er det foreskrevet, at VVS installationer skal udføres af autoriseret vand- og gasmester?
- Er rør og samlinger sikret mod galvanisk korrosion?

**Henvisning:**

Tillæg til Byggeskadefondens årsberetning 1997, afsnit 8, SfB (5.) VVS-anlæg

BYG-ERFA 941021 Ionfælder til varmforzinkede stålrør til brugsvand

## BYG-ERFA 971215 Kondensrisiko ved aftrækshætter og kanaler

Fondens adresse på Internet.

## Granskning af

☐ Forslag eller ☐ Projekt

|  |                                                              | Rådgivers granskning |                                             |                                                              | Eventuel extern kontrol           |                                             |                                                              | Bygherrens godkendelse |                                                  |                                    |
|--|--------------------------------------------------------------|----------------------|---------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|------------------------|--------------------------------------------------|------------------------------------|
|  | <b>Emne 9<br/>Anlæg vedr. vand, Varme<br/>og Ventilation</b> | Granskning           | Risiko<br>Afvigelse<br>fra god<br>byggeskik | Redegørelse<br>Der<br>henvises<br>til<br>skriftligt<br>bilag | Stikprøvekontrol af<br>granskning | Risiko<br>Afvigelse<br>fra god<br>byggeskik | Redegørelse<br>Der<br>henvises<br>til<br>skriftligt<br>bilag | Bygherrekontrol        | Accept af risiko ved afvigelse fra god byggeskik | Bygherrens tiltag overfor rådgiver |
|  | <b>Bygningsdele</b>                                          |                      |                                             | R                                                            |                                   |                                             | K                                                            |                        |                                                  | B                                  |

[illegible]



## BETON I UDSAT MILJØ

**Forklaring:** Der er gennem krav til betonkvalitet og kontrol- og certificeringsordninger normalt ingen problemer i forbindelse med betonmaterialet, når dette leveres og indbygges som specificeret. Det gælder både fabriksfremstillet beton, betonelementer og betonvarer.

Når der af og til alligevel ses skadet beton skyldes det næsten altid konstruktionsdetaljernes udformning. Samlinger mellem altanplader, der leder vand, og ofte satholdigt vand, til underliggende konstruktionsdele er sammen med utilstrækkelig vandafvisning af udsatte konstruktioner eksempler, hvor betonskader kan opstå. Det er under alle omstændigheder nyttigt at beskytte altaner, altangange og søjler med en overdækning.

- Er der udsatte betonkonstruktioner?
- Er udsatte betonkonstruktioner tilpasset stor fugtpåvirkning?
- Har udsatte betonkonstruktioner fald og detaljer, der leder vand væk?
- Er udsatte betonkonstruktioner udformet således, at temperatur- og fugtbevægelser kan optages?

Tillæg til Byggeskadefondens årsberetning 1998, afsnit 4, Svigttyper og afsnit 8, God byggeskik  
Fondens adresse på Internet.

☐ Forslag eller ☐ Projekt

|  |                                | Rådgivers granskning |                                   |                                               | Eventuel extern kontrol        |                                   |                                               | Bygherrens godkendelse |                                                  |                                    |
|--|--------------------------------|----------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------|------------------------|--------------------------------------------------|------------------------------------|
|  | Emne 10<br>Beton i udsat miljø | Granskning           | Risiko Afvigele fra god byggeskik | Redegørelse Der henvises til skriftligt bilag | Stikprøvekontrol af granskning | Risiko Afvigele fra god byggeskik | Redegørelse Der henvises til skriftligt bilag | Bygherrekontrol        | Accept af risiko ved afvigelse fra god byggeskik | Bygherrens tiltag overfor rådgiver |
|  | Bygningsdele                   |                      |                                   | R                                             |                                |                                   | K                                             |                        |                                                  | B                                  |

|      |                         |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|------|-------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| 3.1  | Ydervægge               |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.2  | Søjler                  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.3  | Udvendige kældertrapper |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.4  | Udvendige trapper       |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.5  | Altaner og altangange   |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.6  |                         |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.7  |                         |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.8  |                         |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.9  |                         |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.10 |                         |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.11 |                         |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.12 |                         |  |  |  |  |  |  |  |  |  |



## Instruks om revision af almene boligorganisationers regnskaber

En almen boligorganisations årsregnskab, der omfatter årsregnskaber for den almene boligorganisation og dens afdelinger, skal revideres af en statsautoriseret eller en registreret revisor, jf. § 25, stk. 2, i lov om almene boliger samt støttede private andelsboliger m.v. (jf. lovbekendtgørelse nr. 145 af 26. februar 1998).

Revisionen foretages i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, således som dette begreb er fastsat i § 3 i lov om revisionen af statens regnskaber m.v. (jf. lovbekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997). Revisionen skal i øvrigt ske under iagttagelse af de i § 94 i By- og Boligministeriets bekendtgørelse om drift af almene boliger m.v. samt de i denne instruks fastsatte regler.

Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis (finansiel revision), jf. også nærmere de omtalte konkrete forhold nedenfor. Der foretages endvidere en vurdering af, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af boligorganisationens og afdelingernes midler og drift (forvaltningsrevision), jf. herunder særligt, at boligafdelingerne er opført med offentlig støtte.

Som grundlag for sidstnævnte forvaltningsmæssige revision udarbejder Landsbyggefonden i samarbejde med By- og Boligministeriet en vejledning i den praktiske gennemførelse, idet der generelt henvises til Rigsrevisionens vejledning af januar 1993 med senere ændringer.

Revisionen kan udføres ved stikprøvevis undersøgelse. Revisionens omfang afhænger af boligorganisationens administrative struktur og forretningsgange, herunder den interne kontrol og andre forhold af betydning for regnskabsaflæggelsen. Der foretages sædvanligvis revision i årets løb. Revisor foretager mindst én gang årligt et uanmeldt kasse- og beholdningseftersyn.

Revisor skal straks foretage indberetning til den almene boligorganisations bestyrelse, herunder forretningsførerorganisationens bestyrelse

og til kommunalbestyrelsen, såfremt revisor konstaterer uregelmæssigheder af væsentlig betydning for den almene boligorganisation eller en afdelings økonomiske drift, eller hvis revisor bliver opmærksom på lovovertrædelser eller tilsidesættelser af forskrifter af væsentlig betydning. Revisor skal ligeledes foretage indberetning til den almene boligorganisations bestyrelse og til kommunalbestyrelsen, hvis der opstår usikkerhed om, hvorvidt den almene boligorganisation eller en afdeling kan overholde sine økonomiske forpligtelser.

Revisor skal have adgang til at gennemse alt regnskabsmateriale og alle beholdninger og har i øvrigt krav på alle de oplysninger og al den bistand, som revisor anser for nødvendig for udførelsen af revisionen. Boligorganisationen skal give revisor adgang til at foretage de undersøgelser, som revisor finder nødvendige.

I det omfang revisor tillige forestår revisionen af en almen boligorganisations forretningsførerorganisationens regnskaber, må revisor udvise særlig agtpågivenhed vedrørende eventuelle forhold, som vedrører den almene boligorganisationens økonomiske stilling, herunder den almene boligorganisationens eventuelle tilgodehavender hos forretningsførerorganisationen.

Det bemærkes, at revisionen - i det omfang der udarbejdes særskilt varmeregnskab eller særskilt antenneregnskab - tillige omfatter revision af afdelingernes varmeregnskaber og antenneregnskaber.

Revisor skal under sin revision blandt andet påse:

### Generelt

1. At årsregnskabet er opstillet i overensstemmelse med de herom gældende regler, jf. bl.a. ovennævnte bekendtgørelse om drift af almene boliger m.v. samt den af By- og Boligministeriet udfærdigede kontoplan.
2. At årsregnskabet på baggrund af bestemmelserne i lov om almene boliger samt støttede private andelsboliger m.v. og ovennævnte bekendtgørelse giver et retvisende billede af

den almene boligorganisations og dens afdelingers aktiver og passiver, den økonomiske stilling samt resultatet.

3. At forretningsgangen og den interne kontrol fungerer tilfredsstillende og betryggende, herunder at der foreligger skriftlige forretningsgange på alle væsentlige driftsområder.
4. At der ved revisionen er tilvejebragt nødvendig overbevisning om aktivernes tilstedeværelse og tilhørsforhold. Det må herunder påses, at den almene boligorganisations og dens afdelingers midler, bortset fra udlån til en almen boligorganisations afdeling samt bortset fra den af administrative grunde nødvendige begrænsede kontante beholdning, kun er anbragt som indlån i danske kroner i pengeinstitutter i en EU-medlemsstat, i danske realkredit- eller statsobligationer, herunder skatkammerbeviser eller KommuneKredit obligationer, noteret på en fondsbørs i en EU-medlemsstat, eller i særlige afdelinger af danske lovregulerede investeringsforeninger, der alene har almene boligorganisationer som investorer, og som alene investerer i danske realkredit- eller statsobligationer, herunder skatkammerbeviser eller KommuneKredit obligationer, noteret på en fondsbørs i en EU-medlemsstat. Endvidere må det påses, at bestemmelserne om kapitalforvaltning i kapitel 12 i bekendtgørelsen om drift af almene boliger m.v. i øvrigt er overholdt, herunder at der ikke er sket sammenblanding af almene boligorganisationers midler med private midler, jf. bekendtgørelsens § 45, stk. 1.
5. At posterne i årsregnskabet med de fravigelser, der følger af lov om almene boliger samt støttede private andelsboliger m.v. og ovennævnte bekendtgørelse, er værdiansat i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven, der i § 26, stk. 1, nr. 3-6, blandt andet fastsætter følgende:
  - »3. Værdiansættelsen skal i alle tilfælde ske under udvisning af behørig forsigtighed og især således:
    - a. at kun den fortjeneste, der er konstateret på balancetidspunktet, medtages,
    - b. at der tages hensyn til alle forudseelige risici og eventuelle tab, som er opstået i løbet af det regnskabsår, årsregnskabet vedrører, eller i et tidligere regnskabsår, selv om disse risici eller tab først bliver

kendt mellem balancetidspunktet og det tidspunkt, på hvilket årsregnskabet udarbejdes, og

- c. at der tages hensyn til enhver værdiforringelse, hvad enten årsregnskabet udviser tab eller fortjeneste.
4. Der skal tages hensyn til indtægter og udgifter vedrørende det år, som regnskabet omfatter, uanset betalingstidspunktet.
5. Aktiv- og passivposternes bestanddele skal værdiansættes hver for sig.
6. Åbningsbalancen for hvert år skal svare til balancen for det foregående år.«
6. At påhvillende forpligtelser er rigtigt udtrykt i regnskaberne.
7. At tilbageholdte lønandele (A-skat, pensionsbidrag, ATP-bidrag, arbejdsmarkedsbidrag m.v.) afregnes rettidigt.
8. At det til regnskabet hørende spørgeskema (herunder nødvendige noter) er behørigt udfyldt og underskrevet (revisor skal medunderskrive spørgeskemaet).

#### Boligorganisationen

9. At bestyrelsesvederlag er i overensstemmelse med de herom fastsatte regler.
10. At henlæggelser til dispositionsfond er i overensstemmelse med de herom fastsatte regler.
11. At dispositionsfondens samt afdelingernes midler, der er i boligorganisationens forvaltning, forrentes efter de herom fastsatte regler.
12. At anvendelsen og eventuelle udlån af dispositionsfondens og afdelingernes midler er i overensstemmelse med de herom fastsatte regler.
13. At der ikke af afdelingernes midler er foretaget udlån til boligforetagender, som ikke er omfattet af Landsbyggefondens garantiordning.
14. At administrationsbidrag er fastsat i overensstemmelse med de herom fastsatte regler.

#### Afdelingerne

15. At der på afdelingernes resultatopgørelse er fornøden balance mellem indtægter og udgifter, således at indtægterne dækker såvel løbende udgifter som henlæggelser og afskrivninger i henhold til reglerne herom. I modsat fald foretager revisor særskilt anmærkning herom.

16. At underskud fra tidligere år og underfinansiering afvikles budgetmæssigt i overensstemmelse med reglerne i bekendtgørelsen om drift af almene boliger m.v. samt den af By- og Boligministeriet udfærdigede konto-plan.
17. At henlæggelser til planlagt og periodisk vedligeholdelse samt fornyelser, jf. nedenfor, afsættes i overensstemmelse med reglerne herom (jf. pkt. 15).
18. At der i fornødent omfang er foretaget henlæggelser til imødegåelse af tab ved fraflytning og fraflytningsordninger samt andre forudseelige risici.
19. At der i forbindelse med revision af en afdelings første regnskabsperiode efter overgang fra anlæg til drift foretages afstemning med det reviderede byggregnskab.
20. At der er etableret selvstændige afdelinger for hvert byggeforetagende, herunder ubebyggede grunde, og at hver enkelt afdeling har skøde på ejendommen.
21. At afdelinger med opsamlede driftsunderskud ikke har modtaget lån i strid med de herom fastsatte regler.
22. At der etableres selvstændige, almene afdelinger for hver af de sideaktiviteter, som er omtalt i § 21, stk. 5, i bekendtgørelsen om drift af almene boliger m.v., herunder at der aflægges selvstændige regnskaber for disse afdelinger, jf. § 68, stk. 1, i samme bekendtgørelse.

Revisor skal ved revision af regnskabet påse, at henlæggelser til planlagt og periodisk vedligeholdelse afsættes i overensstemmelse med vedligeholdelsesplanen.

Revisor skal i øvrigt påse, at henlæggelsesmidlerne ikke anvendes til andre formål end dem, hvortil de er henlagt.

#### Revisionens formelle indhold m.v.

Efter de i medfør af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer fastlagte bestemmelser, jf. også § 94, stk. 5, i bekendtgørelse om drift af almene boliger m.v., skal revisor påtegne regnskabet og føre en revi-

sionsprotokol til brug for bestyrelsen og den tilsynsførende kommunalbestyrelse.

I revisionsprotokollen indføres beretning om, hvilke revisionsarbejder, der er udført, samt alle væsentlige forhold, der har givet anledning til bemærkninger, herunder forhold, hvor revisionen er usikker på det retlige grundlag. Specielt oplyses om revisors undersøgelse af samt vurdering og konklusioner vedrørende boligorganisationens interne kontrol og registreringssystemer, boligorganisationens formål (navnlig om dispositioner udenfor formålet) og målsætning, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Årsagen til eventuelle væsentlige afvigelser fra udgiftsniveauet i andre almene boligorganisationer skal herunder klarlægges. Resultater og konklusioner i revisionsrapporten skal begrundes og kunne dokumenteres. Endvidere indføres oplysninger om særlige kontrolarbejder, afgivelse af særlige beretninger, rådgivning eller assistance.

Revisor skal i revisionsprotokollen tillige omtale eventuelle indberetninger til bestyrelse og kommunalbestyrelse. Endvidere skal revisor vurdere, om der er uomtvistelig god sikkerhed for boligorganisationens udlån af en afdelings midler.

I forbindelse med revisionen af årsregnskabet skal revisor i revisionsprotokollen indføre beretning om den udførte revision, herunder om der er bemærkninger til de i denne instruks anførte punkter, samt erklære

- at revisor opfylder de i lovgivningen fastsatte habilitetsbestemmelser,
- at revisor under sin revision har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, og
- at statslige og kommunale midler er anvendt i overensstemmelse med de givne vilkår og regler.

I revisionsprotokollen gengives revisors påtegning på årsregnskabet, ligesom årsagen til eventuelle forbehold nærmere uddybes og forklares.

Revisionsprotokollen forelægges ved ethvert bestyrelsesmøde, og enhver protokoltilførsel underskrives af samtlige bestyrelsesmedlemmer.

