

Udskriftsdato: 8. januar 2026

VEJ nr 9562 af 01/12/2016 (Historisk)

Standarderne for offentlig revision (SOR)

Ministerium: Folketinget

Journalnummer: Rigrevisionen, j.nr.

Standarderne for offentlig revision (SOR)

FORORD

Rigsrevisors forord

Rigsrevisionen offentliggør hermed standarderne for offentlig revision (SOR).

Lovgivningen indebærer, at revisionen af staten, regioner, kommuner og andre offentligt finansierede virksomheder og aktiviteter skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik*. God offentlig revisionsskik er en retlig og faglig norm for den offentlige revision, der følger af rigsrevisorlovens § 3. Normen indebærer, at revisors opgaver både omfatter finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Rigsrevisionen har med udgangspunkt i rigsrevisorlovens § 3 gennem mange år fastlagt den nærmere faglige fortolkning af, hvad det indebærer, at en revisionsopgave skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.

Gennem SOR har vi givet normen et mere præcist indhold. Standarderne fastlægger således de mere tekniske krav til revisor. Derved får både revisorer og brugere af revisionen en mere tydelig angivelse af, hvad man normalt kan forvente af en god faglig revisionsydelse. Vi har i den forbindelse samarbejdet med FSR - danske revisorer om udarbejdelsen af de dele af standarderne, der også skal anvendes af godkendte revisorer.

Anledningen til at samle og offentliggøre standarderne er, at jeg som rigsrevisor gerne vil sikre, at Rigsrevisionen og den offentlige revision i Danmark lever op til internationale faglige principper. Disse principper er fastsat i de internationale standarder *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*, der er udviklet af den internationale sammenslutning af rigsrevisioner, *International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*. Principperne har til formål at fremme uafhængig og effektiv offentlig revision i rigsrevisioner verden over og danner grundlag for de nationale standarder for offentlig revision, der fastlægges af de enkelte rigsrevisioner. Principperne findes især i *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision* og omfatter desuden uddybende principper for finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. SOR er således baseret på og i overensstemmelse med disse internationale principper. Standarderne er dog suppleret og uddybet, hvor vi har fundet det relevant, så SOR passer til vores danske sammenhæng.

Vi vil med offentliggørelsen af SOR vise brugere af offentlig revision formålet med revisionen og vise, hvordan vi reviderer. Vi ønsker således også med offentliggørelsen at gøre det klart, hvilke forventninger omverdenen kan have til revisionen af offentlige midler.

Rigsrevisionen, den 1. december 2016

Lone Strøm
Rigsrevisor

Versioner siden introduktionen af SOR i 2017			
Version	Offentliggjort	Ikrafttrædelse	Ændringer i forhold til tidligere version
Introduktion – Anvendelsen af standarderne for offentlig revision			
	1. juli 2021		Ubetydelige rettelser som konsekvens af SOR 6 og SOR 7 (version 2.0).
	1. december 2016		Oprindelig version.
SOR 1 – Grundlæggende principper for offentlig revision			
1.1 (gældende)	1. juli 2021	Fra offentliggørelsen	Ubetydelige rettelser som konsekvens af SOR 6 og SOR 7 (version 2.0).
1.0	1. december 2016		Oprindelig version.
SOR 2 – Rigsrevisionens kvalitetsstyring			
2.1 (gældende)	1. juli 2021	Fra offentliggørelsen	Ubetydelige rettelser som konsekvens af SOR 6 og SOR 7 (version 2.0).
2.0	1. februar 2019	Opgaver og revisioner igangsat fra den 1. januar 2019	Gennemgribende omarbejdning og præcisering.
1.0	1. december 2016		Oprindelig version.
SOR 3 – Større undersøgelser			
1.1 (gældende)	1. juli 2021	Fra offentliggørelsen	Ubetydelige rettelser som konsekvens af SOR 6 og SOR 7 (version 2.0).
1.0	1. december 2016	Opgaver igangsat fra den 1. januar 2017	Oprindelig version.
SOR 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber			
2.2 (gældende)	17. december 2024	Statsregnskabet for 2024 og andre regnskaber afsluttet fra den 15. december 2024	Afsnit om beretningen om revisionen af statsregnskabet og opfølgningen herpå. Andre mindre præciseringer, bl.a. vedrørende kommunikation til den øverste og den daglige ledelse.

2.1	1. juli 2021	Statsregnskabet for 2021 og andre regnskaber afsluttet fra den 15. december 2021	Ubetydelige rettelser som konsekvens af SOR 6 og SOR 7 (version 2.0) samt enkelte præciseringer.
2.0	1. marts 2018	Statsregnskabet for 2018 og andre regnskaber afsluttet fra den 15. december 2017	Konklusion om forretningsgange og interne kontroller udgår af revisionens formål og revisionserklæringer om statsregnskabet og andre regnskaber udarbejdet efter statens regnskabsregler.
1.0	1. december 2016	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2017	Oprindelig version.
SOR 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision			
2.2 (gældende)	10. maj 2021	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2017	Mindre redaktionelle ændringer som konsekvens af SOR 6 og SOR 7 (version 2.0).
2.1	4. maj 2018	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2017	Korrektion i pkt. 11 og 12 i version 2.0. Forholdet mellem Rigsrevisionen som koncernrevisor og godkendte revisorer som komponentrevisor reguleres i stedet i § 9-aftaler.
2.0	1. februar 2018	Afløst af version 2.1	Ændret i forbindelse med fastlæggelsen af paradigme 1, 2 og 3.
1.0	1. december 2016	Afløst af version 2.1	Oprindelig version.
SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab			
2.0 (gældende)	10. maj 2021	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2017	Præciseringer og justeringer i lyset af de praktiske erfaringer, bl.a. introduktion af plantemaer og ændring af titel.
1.0	1. december 2016		Oprindelig version.
SOR 7 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab			
2.0 (gældende)	10. maj 2021	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2017	Præciseringer og justeringer i lyset af de praktiske erfaringer, bl.a. introduktion af plantemaer og ændring af titel.

1.0	1. december 2016	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2017	Oprindelig version.
Paradigme 1 – Regnskaber omfattet af statens regnskabsregler			
Gældende	10. december 2024	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2024	Forbedringer i formuleringen af udtalelsen om forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.
	9. februar 2022		Ændring af reference til etiske krav for godkendte revisorer.
	1. juli 2021		Opdatering af referencer til gældende bekendtgørelser.
	1. februar 2018		Oprindelig version.
Paradigme 2 – Regnskaber omfattet af årsregnskabsloven – både godkendt revisor og Rigsrevisionen			
Gældende	10. december 2024	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2024	Forbedringer i formuleringen af udtalelsen om forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.
	9. februar 2022		Ændring af reference til etiske krav for godkendte revisorer.
	1. juli 2021		Opdatering af referencer til gældende bekendtgørelser.
	1. februar 2018		Oprindelig version.
Paradigme 3 – Regnskaber omfattet af årsregnskabsloven – godkendt revisor alene			
Gældende	10. december 2024	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2024	Forbedringer i formuleringen af udtalelsen om forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.
	9. februar 2022		Ændring af reference til etiske krav for godkendte revisorer.
	1. juli 2021		Opdatering af referencer til gældende bekendtgørelser.
	1. februar 2018		Oprindelig version.

Paradigme 4 – Tilskudsregnskaber

Gældende	10. december 2024	Regnskaber afsluttet fra den 15. december 2024	Nyt paradigme, der er målrettet tilskudsregnskaber.
----------	-------------------	---	--

INTRODUKTION

Anvendelsen af standarderne for offentlig revision

Standarderne for offentlig revision (SOR) fastlægger de faglige krav til udførelsen af opgaver med offentlig revision. Den offentlige revision har til formål:

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

En revision er en professionel ydelse, hvor en revisor gennemfører handlinger og foretager vurderinger for at kunne udforme en konklusion, der skal anvendes af en kreds af brugere. Ved opgaver med offentlig revision omfatter de relevante brugere især Folketinget, Statsrevisorerne, ministerier, regionsråd, kommunalbestyrelser og bestyrelser i offentlige virksomheder og offentligheden i almindelighed.

Revisors konklusioner skal danne grundlag for den parlamentariske eller forvaltningsmæssige kontrol. Hvis revisionen skal være effektiv, forudsætter det, at både de forvaltningsansvarlige, brugerne og offentligheden lægger vægt på revisionens resultater. Det er derfor væsentligt, at der er klarhed og gennemsigtighed om, hvad brugerne og offentligheden kan forvente af revisors ydelser.

SOR fastlægger de faglige krav til revisors planlægning, gennemførelse og rapportering af de enkelte revisioner. På den måde bidrager SOR til at klargøre revisors opgaver og ansvar i forhold til de forvaltningsansvarlige og de tiltænkte brugere af revisors rapportering og konklusioner.

SOR er opdelt i 7 forskellige standarder, der er nummereret fra SOR 1 til SOR 7. Hver standard har et bestemt anvendelsesområde. Disse anvendelsesområder er fastlagt ved at skelne mellem forskellige typer af revisionsopgaver og mellem standarder, der kun er relevante for Rigsrevisionen, og standarder, der også skal anvendes af de godkendte revisorer, der løser opgaver i den offentlige sektor.

Denne introduktion er ikke en del af standarderne, men beskriver, hvordan de 7 standarder anvendes af revisor. Revisor skal i sin rapportering oplyse, at revisionen er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*.

Beskrivelsen er især beregnet på brugerne af revisors rapportering og omfatter:

- de forskellige revisionsordninger
- de forskellige typer af revisionsopgaver
- de enkelte standarders anvendelsesområde
- henvisninger til SOR i revisors rapportering.

De forskellige revisionsordninger

SOR er udformet med henblik på de forskellige revisionsordninger, der fastlægger opgaverne med offentlig revision i Danmark. Rigsrevisionens opgaver er først og fremmest fastlagt af rigsrevisorloven (lov om revisionen af statens regnskaber m.m., jf. lovbekendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012).

Rigsrevisionen varetager den årlige revision af statsregnskabet og skal i den forbindelse sammenholde regnskabs- og bevillingstal, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 1. Rigsrevisionen skal hvert år afgive en beretning til Statsrevisorerne om revisionen af statsregnskabet. Statsrevisorerne skal ifølge grundloven påse, at alle statens indtægter er opført i statsregnskabet, og at ingen udgift er afholdt uden hjemmel i finansloven eller en anden bevillingslov. Det sker på grundlag af Rigsrevisionens beretning om revisionen af statsregnskabet, og Rigsrevisionen skal bistå Statsrevisorerne med at belyse forhold i den forbindelse.

Rigsrevisionen varetager herudover revisionen af en række andre regnskaber for offentlige virksomheder i medfør af rigsrevisorlovens § 2 eller særlige bestemmelser i lovgivningen om de enkelte virksomheder.

I andre tilfælde varetages den offentlige revision i et samspil mellem Rigsrevisionen og godkendte revisorer. Godkendte revisorer har især opgaver med revision af årsregnskaber for regioner, kommuner og en række offentlige virksomheder og revision af regnskaber fra forskellige modtagere af statslige tilskud eller anden offentlig finansiering.

De lovbestemmelser eller regler, der fastlægger disse revisionsordninger, angiver, at de godkendte revisorer skal udføre revisionen i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3*. Standarderne for offentlig revision fastlægger de faglige krav til revisionen, som følger af en sådan bestemmelse.

Standarderne for offentlig revision anvendes derfor både af Rigsrevisionen og af de godkendte revisorer, der udfører opgaver med revision af offentlige regnskaber. Rigsrevisionen har desuden mulighed for at gennemgå regnskaber, som Rigsrevisionen ikke selv reviderer, og påse, at revisionen er betryggende, jf. rigsrevisorlovens §§ 4, 5 og 6.

Bestemmelsen i rigsrevisorlovens § 3 angiver, at opgaver med offentlig revision omfatter 3 aspekter. De 3 aspekter er gengivet i nedenstående figur.



De forskellige typer af opgaver

Opdelingen mellem de forskellige standarder er først og fremmest fastlagt ved at skelne mellem 3 forskellige revisionstyper og 2 forskellige hovedtyper af opgaver.

De 3 forskellige revisionstyper har grundlag i bestemmelsen i rigsrevisorlovens § 3 og kaldes finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. De 3 revisionstyper er desuden fastlagt af de internationale principper for offentlig revision, der er fastlagt i de internationale standarder for offentlig revision – *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*. De emner, som revisor udtrykker en konklusion om, og de kriterier, som revisor vurderer emnerne ud fra, er forskellige for hver revisionstype:

En **finansiell revision** er en revision, hvor revisor udformer en konklusion om, hvorvidt regnskabet er rigtigt. Et regnskab indeholder oplysninger om en række faktuelle forhold, fx størrelsen på afholdte udgifter. Sådanne oplysninger læses og forstås på baggrund af en bestemt regnskabsmæssig begrebsramme. Fx skal oplysningerne om udgifter i statsregnskabet forstås i sammenhæng med bevillingerne i årets finanslov og de statslige regnskabsregler, der fastlægger, hvordan udgifterne skal opgøres. At *regnskabet er rigtigt* vil sige, at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. I en finansiell revision tager kriterierne for revisors vurdering af regnskabet derfor udgangspunkt i den regnskabsmæssige begrebsramme. Afhængigt af regnskabets formål og de oplysninger, som regnskabet indeholder, kan fastlagte bevillinger eller love og øvrig regulering have betydning for, om regnskabet er rigtigt. Finansielle revisioner gennemføres for at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet.

En **juridisk-kritisk revision** er en revision, hvor revisor udformer en konklusion om konkrete forhold vedrørende nogle dispositioner, der indgår i regnskabet. Det kan fx være indkøb, der indgår i regnskabets opgørelse af udgifter. Dispositionerne skal have det nødvendige retsgrundlag i overensstemmelse med gældende ret. I en juridisk-kritisk revision tager kriterierne derfor udgangspunkt i gældende ret, der kan være fastlagt af bevillinger, love og andre forskrifter, aftaler og sædvanlig praksis. I mange tilfælde må offentlige myndigheder kun gennemføre dispositioner, der har hjemmel i lov eller andre relevante retskilder. Revisor efterprøver, om dispositionerne er i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i retsgrundlaget eller andre relevante kriterier. De oplysninger, som er resultatet af efterprøvningen, fremgår af revisors rapportering til de tiltænkte brugere og har normalt ikke betydning for, om regnskabet er rigtigt.

En **forvaltningsrevision** er en revision, hvor revisor udformer en konklusion om konkrete forhold vedrørende forvaltningen af nogle af de midler eller driften af nogle af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet. Kriterierne tager udgangspunkt i, at forvaltningen af offentlige midler og driften af offentlige virksomheder skal følge almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og være så sparsommelig, produktiv og effektiv som muligt. De oplysninger, som er resultatet af revisors vurdering af de pågældende forhold ud fra de relevante kriterier, fremgår af revisors rapportering til de tiltænkte brugere og har normalt ikke betydning for, om regnskabet er rigtigt.

De 2 forskellige hovedtyper af opgaver har grundlag i Rigsrevisionens forhold til Statsrevisorerne og i de forskellige revisionsordninger, der i øvrigt gælder i den offentlige sektor:

En **større undersøgelse** er en opgave, der udføres af Rigsrevisionen med henblik på at afgive en beretning til Statsrevisorerne om forhold, som Statsrevisorerne ønsker belyst, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, eller som Rigsrevisionen finder er af væsentlig principiel eller økonomisk betydning, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2. En større undersøgelse kan vedrøre ethvert forhold, som er omfattet af Rigsrevisionens adgang til at udføre revision eller gennemgå regnskaber. De fleste større undersøgelser vedrører dog økonomiske og juridiske aspekter, der ikke undersøges i forbindelse med en revision af regnskaber.

En **opgave med revision af et regnskab** indebærer, at revisor udformer en erklæring om regnskabet i et standardiseret format. Erklæringen indeholder et afsnit med *revisors konklusion om regnskabet*. Dette er resultatet af den finansielle revision. Når opgaven er flerårig, gennemføres en finansiell revision af hvert års regnskab, og revisor udformer derfor hvert år en erklæring om regnskabet. Opgaven omfatter desuden juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner. De emner, som revisor vurderer i disse revisioner, er ofte forskellige fra år til år, men sikrer en grundlæggende systematisk dækning i løbet af opgaveperioden eller maks. 5 år. Hvis disse revisioner giver anledning til væsentlige kritiske bemærkninger, fremgår de af en særlig *udtalelse om forvaltningen* i revisors erklæring om regnskabet.

Både Rigsrevisionen og godkendte revisorer udfører opgaver med revision af offentlige regnskaber. Ved revision af et årsregnskab for en offentlig virksomhed fremgår revisors erklæring ofte af en påtegning

på det offentliggjorte regnskab. Rigsrevisionens erklæring om statsregnskabet fremgår af den årlige beretning om revisionen af statsregnskabet, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 1.

Nedenstående figur sammenfatter sammenhængen mellem de 2 hovedtyper af opgaver og rigsrevisorlovens bestemmelser.



De enkelte standarders anvendelsesområde

Anvendelsesområdet for hver af de 7 standarder er fastlagt på følgende måde:

Standard for offentlig revision nr. 1 – Grundlæggende principper for offentlig revision (SOR 1) fastlægger det overordnede faglige udgangspunkt for Rigsrevisionens revision og for Rigsrevisionens fastlæggelse af det samlede sæt af standarder for offentlig revision (SOR).

Standard for offentlig revision nr. 2 – Rigsrevisionens kvalitetsstyring (SOR 2) finder anvendelse på Rigsrevisionens overordnede system for kvalitetsstyring af alle de revisioner, der gennemføres af Rigsrevisionen.

Standard for offentlig revision nr. 3 – Større undersøgelser (SOR 3) finder anvendelse på Rigsrevisionens større undersøgelser.

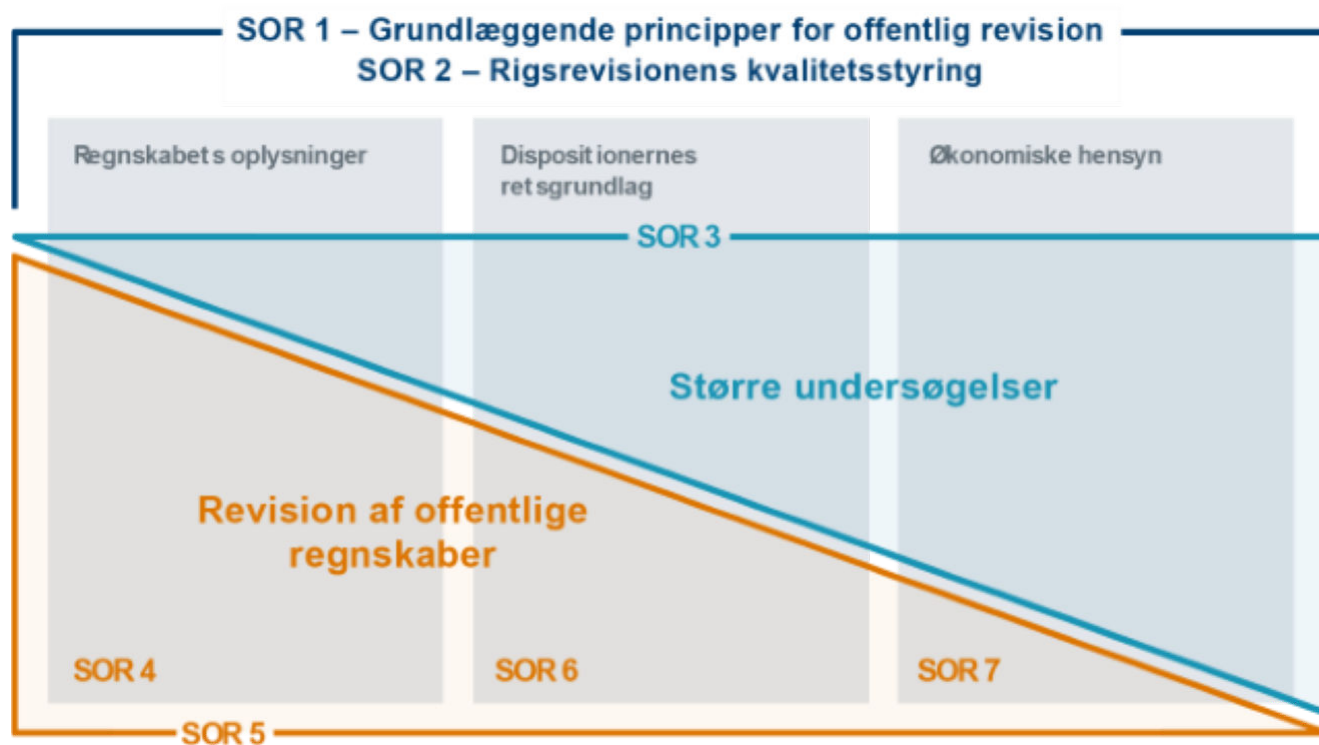
Standard for offentlig revision nr. 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber (SOR 4) finder anvendelse på Rigsrevisionens finansielle revision af statsregnskabet og andre regnskaber.

Standard for offentlig revision nr. 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision (SOR 5) finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver i alle tilfælde, hvor der følger af opgavens vilkår, at revisionen af et regnskab skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik*, jf. rigsrevisorlovens § 3.

Standard for offentlig revision nr. 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab (SOR 6) finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver i alle tilfælde, hvor der følger af opgavens vilkår, at revisionen af et regnskab skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik*, jf. rigsrevisorlovens § 3.

Standard for offentlig revision nr. 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab (SOR 7) finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver i alle tilfælde, hvor der følger af opgavens vilkår, at revisionen af et regnskab skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3*.

Anvendelsesområdet for de 7 standarder er illustreret i nedenstående figur.



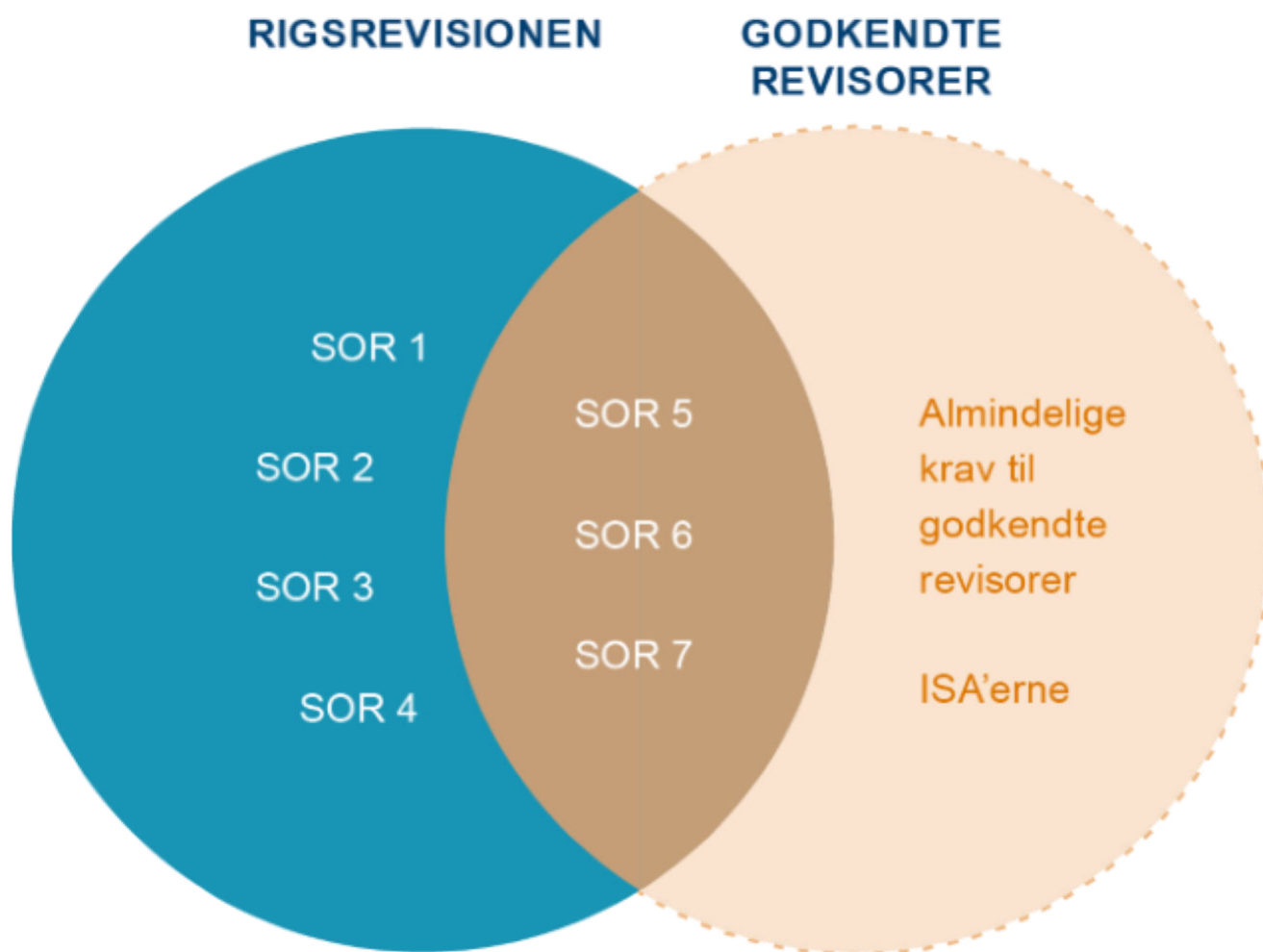
SOR 1, 2, 3 og 4 angår Rigsrevisionen og anvendes derfor ikke af godkendte revisorer.

En godkendt revisor er en person, der er godkendt af Erhvervsstyrelsen som *statsautoriseret revisor* eller *registreret revisor* i henhold til revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder med senere ændringer). Loven regulerer betingelserne for godkendelse og vilkårene for at udøve revisionsvirksomhed og stiller en række krav, der bl.a. omfatter revisionsvirksomheders kvalitetsstyring. Disse almindelige krav til godkendte revisorer gælder også ved opgaver med offentlig revision.

Godkendte revisorer udfører almindeligvis finansiell revision på grundlag af ISA'erne. ISA'erne er en forkortelse for *International Standards on Auditing*, der udgives af International Federation of Accountants, der er revisionsbranchens internationale organisation.

SOR 4 har grundlag i internationale principper for finansiell revision, som er fastlagt i ISSAI'erne og indeholder yderligere krav, der er relevante for Rigsrevisionens revision af statsregnskabet og andre regnskaber i Danmark. ISA'erne tager udgangspunkt i de samme faglige grundprincipper. Når godkendte revisorer udfører revisionen i overensstemmelse med ISA'erne, kan de derfor se bort fra SOR 4, selv om der er tale om en opgave med offentlig revision.

Nedenstående figur sammenfatter, hvilke standarder der er relevante for henholdsvis Rigsrevisionen og godkendte revisorer.



Henvisninger til SOR i revisors rapportering

Når Rigsrevisionen erklærer, at en større undersøgelse er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, indebærer det, at Rigsrevisionen har efterlevet alle relevante krav i:

- SOR 1 – Grundlæggende principper for offentlig revision
- SOR 2 – Rigsrevisionens kvalitetsstyring
- SOR 3 – Større undersøgelser.

Når Rigsrevisionen erklærer, at en revision af et regnskab er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, indebærer det, at Rigsrevisionen har efterlevet alle relevante krav i:

- SOR 1 – Grundlæggende principper for offentlig revision
- SOR 2 – Rigsrevisionens kvalitetsstyring
- SOR 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber
- SOR 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision
- SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab
- SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab.

Når en godkendt revisor erklærer, at en revision af et regnskab er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, indebærer det, at den godkendte revisor har efterlevet alle relevante krav i:

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

En godkendt revisor vil typisk også angive, at revisionen er udført i overensstemmelse med *internationale standarder om revision*. Dette skal forstås som en henvisning til ISA'erne.

Standarderne for offentlig revision har til hensigt at fastlægge krav til, hvordan revisor skal udføre revisionsopgaver. De enkelte revisionsopgaver kan være fastlagt af lovbestemmelser om revisionen, gældende revisionsinstrukser eller de konkrete revisionsaftaler mellem en godkendt revisor og opdragsgiveren. SOR skal anvendes med udgangspunkt i den enkelte opgaves vilkår og konkrete omstændigheder. Der kan eventuelt foreligge omstændigheder, som betyder, at nogle af de krav, der fremgår af SOR, ikke er relevante, eller der kan være fastsat specifikke vilkår for opgaven, som indebærer yderligere krav til revisor end dem, der fremgår af SOR.

SOR 1

Grundlæggende principper for offentlig revision

Standard for offentlig revision nr. 1 – Grundlæggende principper for offentlig revision forkortes SOR 1. SOR 1 fastlægger det overordnede faglige udgangspunkt for Rigsrevisionens revision og for Rigsrevisionens fastlæggelse af det samlede sæt af standarder for offentlig revision (SOR).

Det er et almindeligt anerkendt internationalt princip, at rigsrevisioner bør være uafhængige. Rigsrevisionernes rolle og uafhængighed er bl.a. beskrevet i FN's resolution nr. A/66/209 og i Lima- og Mexico-erklæringerne, der er vedtaget af rigsrevisionernes internationale organisation, INTOSAI.

Rigsrevisor er uafhængig i udførelsen af sit hverv, jf. rigsrevisorlovens § 1. Det er derfor rigsrevisor, der har det faglige ansvar for Rigsrevisionens samlede opgaver og for at fastlægge de faglige principper og standarder, der er relevante i den forbindelse.

Det hører til rigsrevisors rolle at fungere som en uafhængig faglig autoritet i spørgsmål om offentlig revision. Denne rolle viser sig især i forbindelse med:

- spørgsmål om, hvilke konkrete revisioner Rigsrevisionen skal påtage sig
- spørgsmål om faglige krav til Rigsrevisionens revisioner
- Rigsrevisionens vurderinger af, om offentlige regnskaber er undergivet betryggende revision, jf. rigsrevisorlovens § 6
- rigsrevisors almindelige bistand til Statsrevisorerne og bistand vedrørende statsregnskabet, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1
- rigsrevisors samarbejde med ministerierne om revisions- og regnskabsspørgsmål, der bl.a. har grundlag i rigsrevisorlovens § 8, stk. 2, § 9 og § 10
- Rigsrevisionens samarbejde med godkendte revisorer om konkrete opgaver.

Der er samtidig fastlagt internationale faglige principper og standarder for at sikre uafhængig revision af høj kvalitet. De internationale standarder for offentlig revision er fastlagt af INTOSAI i *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI). INTOSAI har i en række vedtagelser opfordret alle rigsrevisioner til at implementere ISSAI'erne i overensstemmelse med deres lovgrundlag og nationale kontekst ved at fastlægge de forskellige revisionsopgaver og definere, hvilke standarder der gælder for opgaverne. Nationale standarder for offentlig revision bør være i overensstemmelse med *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision*. Det er hensigten med udformningen af SOR at implementere ISSAI'erne i den offentlige revision i Danmark.

Principperne i SOR 1 udgør grundlaget for de øvrige standarder i SOR. SOR 1 indeholder ikke krav til revisor i forbindelse med gennemførelsen af de enkelte revisioner, men SOR 1 kan være et væsentligt bidrag til forståelsen af standarderne i forbindelse med anvendelsen af standarderne på Rigsrevisionens opgaver.

SOR 1 fastlægger principper for Rigsrevisionen i forbindelse med:

- fastsættelse af standarder for offentlig revision, jf. pkt. 1-4
- god offentlig revisionsskik, jf. pkt. 5-7
- Rigsrevisionens revisionsopgaver, jf. pkt. 8-12
- samspil mellem revisionsopgaver, jf. pkt. 13-19.

Denne version af SOR 1 (version 1.1) træder i stedet for den tidligere version (version 1.0), men indeholder kun få og ubetydelige redaktionelle ændringer i forhold til denne. SOR 1 gælder for Rigsrevisionen fra den 1. januar 2017. Version 1.1 er gældende fra offentliggørelsen.

PRINCIPPER FOR RIGSREVISIONEN

Fastsættelse af standarder for offentlig revision

1. Rigsrevisionen udformer standarderne for offentlig revision (SOR), der fastlægger de faglige krav, som efter Rigsrevisionens opfattelse kan stilles til revisor i forbindelse med gennemførelsen af revisioner i den offentlige sektor. De faglige krav, der fremgår af standarderne, regulerer revisors ansvar i forholdet til de reviderede, de tiltænkte brugere af revisors rapporter og offentligheden i almindelighed.
2. Rigsrevisionen offentliggør SOR og sikrer, at de løbende opdateres. Standarderne skal bidrage til at sikre gennemsigtighed i Rigsrevisionens opgaveløsning og udgør det relevante grundlag for vurderinger af den revisionsfaglige kvalitet af det arbejde, der udføres af Rigsrevisionen. Standarderne skal endvidere bidrage til et effektivt samspil med andre revisorer, herunder især godkendte revisorer, der løser opgaver i den offentlige sektor.
3. Rigsrevisionen udfører altid sine revisioner i overensstemmelse med *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision*. Det fremgår af ISSAI 100, at rigsrevisionerne kan anvende principperne som grundlag for at fastlægge nationale standarder for offentlig revision. SOR fastlægger de mere præcise krav, der er relevante for offentlig revision i Danmark. I tilfælde, hvor Rigsrevisionen løser andre revisionsopgaver, end hvad der er forudsat i standarderne, finder kravene i standarderne anvendelse med de tilpasninger, der er relevante for opgaven. Det kan i sådanne tilfælde være relevant at læse standarderne i sammenhæng med de grundlæggende principper i ISSAI 100.
4. Rigsrevisionen sikrer, at SOR er i fuld overensstemmelse med ISSAI 100. Rigsrevisionen inddrager i den forbindelse også de supplerende principper for finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, der indgår i ISSAI'erne. Ved udformningen af SOR anvender Rigsrevisionen disse principper med de tilpasninger, der er relevante i forbindelse med de revisionsordninger, som findes i Danmark.

God offentlig revisionsskik

5. God offentlig revisionsskik er en grundlæggende norm for offentlig revision i Danmark, der har været gældende siden statsregnskabsloven af 1926, og som i dag er afspejlet i rigsrevisorlovens § 3 og i en lang række andre bestemmelser. De relevante principper i den forbindelse fremgår af pkt. 6-7.
6. Rigsrevisionen bidrager til at sikre, at offentligt finansierede aktiviteter bliver revideret på betryggende vis i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. De relevante revisionsbestemmelser bør stille krav om, at revisionen af regnskabet sker *i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3*. Rigsrevisionen følger op på, om dette sker i praksis, når der er anledning dertil i forbindelse med Rigsrevisionens almindelige opgaver.
7. Rigsrevisionen bidrager til at fortolke, hvad god offentlig revisionsskik indebærer i konkrete revisioner. Rigsrevisionens fortolkning af god offentlig revisionsskik er:

- Henvisninger til god offentlig revisionsskik i revisionsbestemmelser eller andre opgavevilkår indebærer, at opgaven omfatter de 3 aspekter, der fremgår af rigsrevisorlovens § 3, nemlig finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. SOR præciserer den nærmere forpligtelse, som et sådant opgavevilkår indebærer for revisor, ved at fastlægge krav til revisionerne.
- God offentlig revisionsskik indebærer, at Rigsrevisionens større undersøgelser tager udgangspunkt i den afgrænsning af mulige emner og kriterier, som følger af rigsrevisorlovens § 3.
- God offentlig revisionsskik indebærer desuden, at revisionerne skal have en god faglig kvalitet i overensstemmelse med internationale principper for offentlig revision. Dette sikres ved, at revisionerne gennemføres i overensstemmelse med SOR.

Rigsrevisionens revisionsopgaver

8. SOR finder anvendelse på revisionsopgaver. Rigsrevisionen er forpligtet til at gennemføre revisioner i medfør af rigsrevisorlovens § 2 og en række andre lovbestemmelser. ISSAI 100 fastlægger en internationalt anerkendt forståelse af, hvad der i den forbindelse kan forstås ved en revision, og fastslår, at det er den enkelte rigsrevisions ansvar at definere sine opgaver nærmere i forbindelse med fastlæggelsen af revisionsstandarder. De relevante principper i den forbindelse fremgår af pkt. 9-11.
9. Rigsrevisionen definerer en revision som en systematisk og målrettet arbejdsproces, hvor målet er at sætte revisor i stand til at udforme en konklusion om et bestemt emne eller om bestemte oplysninger. Revisioner kan tage form af direkte rapporteringsopgaver eller attestationsopgaver:

- Ved *direkte rapporteringsopgaver* vurderer revisor et bestemt emne ud fra relevante kriterier, og det hører til revisors opgave at fastlægge eller præcisere og afgrænse emnet og de relevante kriterier. Resultaterne af vurderingen fremgår af revisors rapport, der indeholder revisors sammenfattende konklusion om emnet. Større undersøgelser, juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner er direkte rapporteringsopgaver.
- Ved *attestationsopgaver* foretager en anden part vurderingen af emnet (fx virksomhedens resultat og finansielle stilling) ud fra relevante kriterier (fx en bestemt regnskabsmæssig begrebsramme) og udarbejder en rapport med de oplysninger, der er resultatet af vurderingen. I dette tilfælde er det disse oplysninger, som revisor udformer en konklusion om, og konklusionen indgår i en erklæring, der følger et standardiseret format. Finansielle revisioner er attestationsopgaver.
I begge tilfælde udformer revisor en konklusion, der angiver, i hvilke væsentlige henseender emnet er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier.

10. Ved en revision foretager revisor faglige vurderinger og gennemfører handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisors konklusion. Ved at gennemføre en revision og udforme en konklusion bidrager revisor til at styrke de tiltænkte brugeres tillid til resultaterne af vurderingen af emnet. Revisionen planlægges og udføres derfor med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at der ikke er væsentlige uopdagede omstændigheder, der kan have betydning for udformningen af revisors konklusion, inden revisor afgiver sin rapport eller erklæring. De tiltænkte brugere ved en revision omfatter andre parter end dem, der er direkte ansvarlige for emnet. Ved Rigsrevisionens opgaver er de tiltænkte brugere især Statsrevisorerne, Folketinget og offentligheden.
11. Rigsrevisionens revisionsopgaver omfatter:

a. Større undersøgelser

En større undersøgelse er en revision, der gennemføres med henblik på at afgive en beretning til Statsrevisorerne på grundlag af rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, eller § 17, stk. 2. En større undersøgelse kan angå ethvert forhold, som Rigsrevisionen har adgang til at efterprøve eller vurdere på grundlag af rigsrevisorloven eller særlige lovbestemmelser. Opgaven starter med rigsrevisors beslutning om at igangsætte undersøgelsen, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2, eller med en anmodning fra Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, og indledes ofte med en forundersøgelse. Opgaven afsluttes normalt ved, at Statsrevisorerne på baggrund af et notat fra Rigsrevisionen beslutter at afslutte opfølgningen vedrørende de sager, der fremgik af beretningen.

b. Revision af statsregnskabet

Denne opgave omfatter revision af statsregnskabet og delopgaver med revision af hvert ministeriums område af statsregnskabet. Opgaven omfatter hvert år en finansiell revision af det samlede statsregnskab, en finansiell revision af de bestanddele af statsregnskabet, der vedrører hvert ministerområde, samt juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der planlægges over en 5-årig periode for hvert ministerområde. Ved at gennemføre denne opgave opfylder Rigsrevisionen bestemmelserne i rigsrevisorloven om:

- at Rigsrevisionen reviderer statens regnskaber, jf. § 2, stk. 1, nr. 1, og regnskaber for institutioner, foreninger, fonde mv., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved statstilskud, jf. § 2, stk. 1, nr. 2
- at Rigsrevisionen undersøger fuldstændigheden af statsregnskabet og sammenholder bevillings- og regnskabstal, jf. § 17, stk. 1.

Rigsrevisionen påtager sig normalt ikke andre finansielle revisioner på grundlag af disse bestemmelser end dem, der indgår i opgaven med revision af statsregnskabet.

c. Revision af andre offentlige årsregnskaber

Rigsrevisionen har opgaver med revision af andre årsregnskaber end statsregnskabet som følge af bestemmelserne i rigsrevisorlovens § 2, stk. 1, nr. 3-4. Rigsrevisionen har desuden opgaver i medfør af rigsrevisorlovens § 2, stk. 1, nr. 2, med revision af årsregnskaber for institutioner, foreninger, fonde mv., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov. Hertil kommer opgaver med revision af andre årsregnskaber i medfør af bestemmelser i anden lovgivning. Hver af disse opgaver omfatter finansiell revision af de årlige regnskaber samt juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der planlægges over en 5-årig periode.

d. Andre revisionsopgaver

Rigsrevisionen kan påtage sig andre revisionsopgaver, når Rigsrevisionen har adgang til at gennemføre revisionerne i medfør af rigsrevisorloven, særlige lovbestemmelser eller som følge af en aftale. Sådanne opgaver kan omfatte ethvert forhold, som Rigsrevisionen har adgang til at efterprøve eller vurdere ved en revision på grundlag af rigsrevisorloven eller særlige lovbestemmelser.

12. Rigsrevisionen kan i medfør af rigsrevisorlovens § 9 aftale, at Rigsrevisionens revisionsopgaver varetages i et nærmere fastlagt samarbejde mellem Rigsrevisionen og et organ for intern revision. En sådan § 9-aftale kan indebære, at den interne revision udfører revisioner i overensstemmelse med SOR, der indgår som et led i Rigsrevisionens opgave. Rigsrevisionens ledelse tager i den forbindelse stilling til, hvilke ændringer aftalen indebærer i Rigsrevisionens opgave i forhold til de krav til finansielle revisioner, juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der fremgår af SOR.

Samspil mellem revisionsopgaver

13. Rigsrevisionens forskellige revisionsopgaver har en indbyrdes sammenhæng og forudsætter koordinering mellem de enkelte opgaver. De relevante principper i den forbindelse fremgår af pkt. 14-19.
14. Rigsrevisionen gennemfører hver enkelt revisionsopgave så effektivt og målrettet som muligt. Rigsrevisionen indhenter i den forbindelse ikke informationer, der ikke er relevante, og udfører ikke arbejde, der ikke er nødvendigt for gennemførelsen af en revision i overensstemmelse med SOR. Beslutninger, der indebærer, at Rigsrevisionen påtager sig en ny opgave eller udfører arbejde, der ikke er en del af en revision efter SOR, træffes af Rigsrevisionens ledelse. Rigsrevisionens ledelse fastlægger desuden, hvem der er opgaveansvarlig revisor for hver enkelt revisionsopgave.
15. Rigsrevisionen fastlægger en overordnet strategi for større undersøgelser, som angiver principperne eller retningslinjerne for de vurderinger og prioriteringer, der ligger til grund for rigsrevisors beslutninger om at igangsætte større undersøgelser af egen drift, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2. Sådanne større undersøgelser fokuserer især på forhold, der ikke efterprøves i forbindelse med Rigsrevisionens opgaver med revision af regnskaber.
16. Rigsrevisionerne rapporterer resultater og konklusioner for hver gennemført revision i overensstemmelse med SOR. I tilfælde, hvor observationer, der gøres i forbindelse med en revision, også kan have betydning for andre revisionsopgaver, kommunikeres disse til de relevante opgaveansvarlige revisorer, som vurderer, hvilken indvirkning observationerne skal have på disse revisionsopgaver. I den forbindelse har hver af de involverede opgaveansvarlige revisorer ansvaret for den samlede revision, som leder frem til de konklusioner, der udformes som led i opgaven.
17. Rigsrevisionens større undersøgelser kan angå ethvert forhold, som Rigsrevisionen har adgang til at efterprøve eller vurdere og kan derfor også inddrage forhold, som Rigsrevisionen tidligere har vurderet i forbindelse med andre revisioner. Hvis en større undersøgelse leder til en ændret vurdering, eller hvis resultater eller konklusioner fra tidligere revisioner har betydning i forbindelse med den større undersøgelse, fremgår dette af Rigsrevisionens beretning.
18. Rigsrevisionens finansielle revisioner skal danne grundlag for en konklusion i en erklæring om det samlede regnskab som helhed. Det kan indebære, at Rigsrevisionen som led i revisionen og ved udformningen af konklusionen må tage stilling til forhold, der også fremgår af andre revisionsrapporter. Rigsrevisionen tager i den forbindelse stilling til, hvilken virkning de pågældende forhold har på planlægningen og gennemførelsen af den finansielle revision og på udformningen af konklusionen i erklæringen om regnskabet. Hvis dette fører til, at Rigsrevisionen udformer en modificeret konklusion, kan det føre til, at forholdet omtales i erklæringen om regnskabet.
19. Rigsrevisionen tilrettelægger sit arbejde sådan, at Rigsrevisionen i videst muligt omfang begrænser de tilfælde, hvor samme forhold kan have relevans for flere forskellige revisionsopgaver. Når Rigsrevisionen iværksætter en større undersøgelse, kan det føre til, at Rigsrevisionens ledelse beslutter at undlade, udskyde eller begrænse omfanget af de revisioner, der gennemføres som led i opgaver med revisionen af statsregnskabet eller andre regnskaber. Rigsrevisionens ledelse kan i den forbindelse undtagelsesvis beslutte at overskride den 5-årige planlægningsgrænse for gennemførelse af juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der dermed ikke er udført i overensstemmelse med SOR. I så fald fremgår det som en supplerende oplysning i Rigsrevisionens erklæring om regnskabet.

SOR 2

Rigsrevisionens kvalitetsstyring

Standard for offentlig revision nr. 2 – Rigsrevisionens kvalitetsstyring forkortes SOR 2. SOR 2 finder anvendelse på Rigsrevisionens samlede portefølje af revisionsopgaver og på alle gennemførte revisioner. Rigsrevisionens forskellige revisionsopgaver og de revisioner, der indgår i opgaverne, er defineret i SOR 1.

SOR 2 fastlægger de krav, der tilsammen udgør Rigsrevisionens overordnede system for kvalitetsstyring. Kravene i SOR 2 tager sigte på at give Rigsrevisionen en høj grad af sikkerhed for, at alle revisionsopgaver udføres i overensstemmelse med SOR.

Kravene til kvaliteten af de enkelte revisioner er fastlagt af SOR 3, 4, 5, 6 og 7, der også fastsætter krav til den opgaveansvarlige revisors kvalitetsstyring af den enkelte opgave.

Rigsrevisionens kvalitetsstyring indgår som et væsentligt aspekt i den almindelige ledelse af Rigsrevisionen. De krav til kvalitetsstyringen, som fremgår af SOR 2, tager derfor udgangspunkt i 4 organisatoriske ledelsesniveauer i Rigsrevisionen:

- **Rigsrevisor**, der er udnævnt af Folketingets formand til at varetage revisionen i henhold til rigsrevisorloven. Loven angiver, at rigsrevisor er uafhængig i udførelsen af sit hverv og selv ansætter sine medarbejdere. Rigsrevisor er således Rigsrevisionens øverste chef.
- **Direktionen**, der er et internt beslutningsforum nedsat af rigsrevisor, og som bistår rigsrevisor i den overordnede ledelse af Rigsrevisionen.
- **Afdelingschefen**, der er ansat som leder for en række kontorchefer, og som varetager den tværgående ledelse og styring af de pågældende kontors arbejde.
- **Kontorchefen**, der er ansat som leder af et kontor, og som dermed også er den opgaveansvarlige revisor for en række nærmere fastlagte revisionsopgaver. Kontorets medarbejdere indgår normalt i en række revisionsteams, der løser bestemte delopgaver.

Kravene i SOR 2 er udformet på grundlag af de internationale faglige principper, der fremgår af *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision* og *ISSAI 140 – Rigsrevisioners system for kvalitetsstyring*. Efter disse principper skal systemet for kvalitetsstyring omfatte retningslinjer, processer og procedurer for 6 elementer: ledelsesansvar, etiske krav, styring af opgaveporteføljen, dvs. accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver, personalemæssige resurser, gennemførelse af revisioner og overvågning af kvalitetsstyringen.

Ved at udforme SOR 2 har Rigsrevisionen fastlagt et overordnet system for kvalitetsstyring, der lever op til disse internationale principper. Rigsrevisionens system for kvalitetsstyring udgøres herudover af de supplerende interne retningslinjer, processer og procedurer, som har betydning for kvaliteten.

SOR 2 fastlægger krav til Rigsrevisionens kvalitetsstyring med hensyn til:

- Ledelsesansvar, jf. pkt. 1-4
- Styring af etiske krav, jf. pkt. 5-9
- Styring af opgaveporteføljen, jf. pkt. 10-15
- Styring af resurser til revisionsopgaverne, jf. pkt. 16-19
- Gennemførelse af revisioner, jf. pkt. 20-25
- Overvågning og evaluering af kvalitetsstyringen, jf. pkt. 26-29.

Denne version af SOR 2 (version 2.1) erstatter den tidligere version (2.0) og indeholder kun få og ubetydelige redaktionelle ændringer i forhold til denne. Version 2.1 er gældende fra offentliggørelsen og finder anvendelse på alle Rigsrevisionens revisionsopgaver og revisioner, hvor revisionerne er igangsat den 1. januar 2019 eller senere.

KRAV

Ledelsesansvar

1. Rigsrevisor har det overordnede ansvar for Rigsrevisionens kvalitetsstyring. Kvalitetsstyringen skal sikre klarhed om de enkelte ledelsesniveaues ansvar for kvaliteten og fremme en intern kultur, der bidrager til, at de enkelte revisioner udføres i den kvalitet, der er fastlagt i SOR. Pkt. 2-4 fastsætter nærmere krav i den forbindelse.
2. Direktionen skal træffe beslutning om de retningslinjer, der er bindende for kontorchefer og medarbejdere, og som gælder i forbindelse med gennemførelsen af revisionsopgaver. Direktionen skal i sådanne retningslinjer især fastlægge de processer, der indebærer, at rigsrevisor eller den ansvarlige afdelingschef involveres i den enkelte revision.
3. Direktionen skal udpege en kontorchef som opgaveansvarlig revisor for hver revisionsopgave. En kontorchef kan desuden have ansvar for bestemte delkonklusioner, der indgår som et led i Rigsrevisionens revision af statsregnskabet eller en anden revisionsopgave, der involverer flere kontorer. Inden for rammerne af de retningslinjer, som direktionen har fastlagt, har kontorchefen det ledelsesmæssige ansvar for den enkelte revision eller delkonklusion. Kontorchefen skal sikre, at revisionen udføres i overensstemmelse med SOR.
4. Rigsrevisionens chefer på alle ledelsesniveauer skal i deres almindelige ledelse søge at fremme en faglig kultur, hvor der er klarhed om den enkeltes opgaver, og hvor den enkelte medarbejder tager medansvar for kvaliteten. Det enkelte revisionsteam skal så vidt muligt varetage en samlet revisionsproces, der leder frem til en klar konklusion eller delkonklusion, der er et led i en af Rigsrevisionens opgaver, og skal i passende omfang tillægges et selvstændigt ansvar for at gennemføre denne revisionsproces i den kvalitet, der er fastlagt i SOR.

Styring af etiske krav

5. Kvalitetsstyringen skal give rigsrevisor en høj grad af sikkerhed for, at Rigsrevisionen lever op til relevante etiske krav ved udførelsen af alle revisionsopgaver. Pkt. 6-9 fastsætter nærmere krav i den forbindelse.
6. Direktionen skal fastsætte etiske retningslinjer, der skal gælde for alle Rigsrevisionens ansatte. Retningslinjerne skal sikre, at Rigsrevisionen og dens ansatte lever op til:

- almindelige etiske krav til ansatte i den offentlige forvaltning i Danmark
- de særlige etiske krav til revisorer, som efter ISSAI'erne er en forudsætning for, at revisionen kan udføres i overensstemmelse med grundlæggende principper for offentlig revision
- de etiske krav, der i øvrigt følger af Rigsrevisionens rolle og opgaver i henhold til rigsrevisorloven og instruks for rigsrevisor.

7. Direktionen skal i de etiske retningslinjer eller andre relevante vejledninger især sikre klarhed om forventningerne til god adfærd for ansatte i Rigsrevisionen med hensyn til habilitet, tavshedspligt, modtagelse af gaver og tjenester, bibeskæftigelse og andre forhold, der eventuelt kunne indebære en risiko for Rigsrevisionens troværdighed, uafhængighed eller saglighed.
8. Direktionen skal fastlægge en procedure, der skal sikre, at alle ansatte i Rigsrevisionen årligt bekræfter i en erklæring, at de efterlever de fastsatte etiske retningslinjer.
9. Direktionen skal fastlægge en procedure for intern rokering, der bidrager til at værne om den enkelte revisors uafhængighed og objektivitet i forhold til de forvaltningsansvarlige. Proceduren skal sætte passende grænser for, hvor mange år en kontorchef eller en medarbejder kan varetage revisionsarbejde vedrørende samme ministerium eller samme årsregnskab.

Styring af opgaveporteføljen

10. Kvalitetsstyringen skal sikre, at der er klarhed om Rigsrevisionens opgaver, og give rigsrevisor en høj grad af sikkerhed for, at Rigsrevisionen kun påtager sig revisionsopgaver, som Rigsrevisionen har de relevante forudsætninger for at løse. Pkt. 11-15 fastsætter nærmere krav i den forbindelse.
11. Direktionen skal i de relevante interne retningslinjer fastlægge procedurer for beslutninger om nye revisionsopgaver. Procedurene skal sikre, at beslutninger om nye revisionsopgaver træffes af rigsrevisor, direktionen eller den ansvarlige afdelingschef. Sådanne beslutninger omfatter:

- påbegyndelse af større undersøgelser i overensstemmelse med SOR 3
- nye opgaver med revision af andre årsregnskaber end statsregnskabet i overensstemmelse med SOR 4, 5, 6 og 7
- accept af andre revisionsopgaver som fastlagt i SOR 1.

12. Procedurene for beslutninger om nye revisionsopgaver skal sikre, at opgavens vilkår afklares, og Rigsrevisionens forudsætninger for at udføre revisionsopgaven vurderes, inden Rigsrevisionen påtager sig opgaven. Det skal i den forbindelse vurderes:

- om opgaven kan gennemføres på grundlag af rigsrevisorloven eller andet grundlag, og om der i øvrigt er etableret de nødvendige retlige forudsætninger
- om præmissen for en revision kan opfyldes, og der vil kunne fastlægges emner og identificeres relevante og egnede kriterier
- om Rigsrevisionen besidder eller kan erhverve de nødvendige faglige kompetencer til at gennemføre opgaven i overensstemmelse med SOR og opgavens øvrige vilkår
- om Rigsrevisionen har de nødvendige resurser til at gennemføre revisionerne, og om revisionerne kan gennemføres inden for de relevante tidsrammer
- om der i øvrigt er særlige omstændigheder, der kan indebære en risiko for den faglige kvalitet eller for Rigsrevisionens troværdighed, uafhængighed eller saglighed i forbindelse med opgaven.

13. Direktionen skal i de relevante interne retningslinjer fastlægge procedurer for beslutninger om fastlæggelse eller ændringer af vilkår for revisionsopgaver. Beslutninger om opgavevilkår, som kan fastsættes af Rigsrevisionen, træffes af rigsrevisor, direktionen eller den ansvarlige afdelingschef. Sådanne vilkår kan efter omstændighederne fastsættes i generelle retningslinjer eller for den enkelte opgave og omfatter især:

- spørgsmål om fortolkning og anvendelse af lovgrundlaget for revisionen
- spørgsmål om anvendelse af andre revisionsstandarder end SOR
- den overordnede fastlæggelse af det regnskab og den regnskabsmæssige begrebsramme eller af det emne og de kriterier, som revisionsopgaven vedrører
- tidspunktet for opgaveperiodens start
- vilkår for kommunikationen med de forvaltningsansvarlige
- vilkår for rapporteringen til Statsrevisorerne eller andre tiltænkte brugere
- aftaler i medfør af rigsrevisorlovens § 9
- vilkår, som fastsættes i Rigsrevisionens revisionsstrategi for statsregnskabet
- tidsfrister og andre centrale forhold af betydning for revisionsarbejdet.

14. Direktionen skal desuden fastlægge retningslinjer og processer for de forskellige revisionsopgaver, der sikrer:

- at Rigsrevisionen fører fortegnelser over alle sine revisionsopgaver, så den samlede opgaveportefølje til enhver tid kan fastslås
- at der for hver revisionsopgave findes en skriftlig beskrivelse, der fastlægger de centrale vilkår for opgaven
- at Rigsrevisionen skriftligt orienterer de forvaltningsansvarlige om opgaven og de relevante vilkår med henblik på at sikre, at de forvaltningsansvarlige forstår og anerkender præmissen for en revision.

15. Den ansvarlige afdelingschef skal i hele opgaveperioden påse, at forudsætningerne for, at Rigsrevisionen udfører revisionsopgaven, fortsat er til stede. Afdelingschefen skal sikre, at opgaven og de fastsatte vilkår revurderes, hvis der sker væsentlige ændringer i forudsætningerne med hensyn til lovgrundlag, præmissen for en revision, de krævede kompetencer og resurser eller de involverede kvalitetsrisici, jf. pkt. 12. I tilfælde, hvor forudsætningerne for, at Rigsrevisionen udfører opgaven, ikke længere er til stede, og problemet ikke kan løses på anden vis, træffer rigsrevisor beslutning om, at opgaven afbrydes.

Styring af resurser til revisionsopgaverne

16. Kvalitetsstyringen skal give rigsrevisor en høj grad af sikkerhed for, at Rigsrevisionen har de personalemæssige resurser og kompetencer, som er nødvendige for at gennemføre de enkelte revisioner i overensstemmelse med SOR og de gældende vilkår for opgaven. Pkt. 17-19 fastsætter nærmere krav i den forbindelse.
17. Direktionen skal fastlægge en proces for en årlig resurseplanlægning. Processen skal sikre, at den opgaveansvarlige kontorchef hvert år foretager en vurdering af resursebehovet for hver af Rigsrevisionens revisionsopgaver, og at denne vurdering er så retvisende som muligt. For revisionen af statsregnskabet og for opgaver med revision af andre årsregnskaber fastslås resursebehovet for hver af de erklæringer om den udførte offentlige revision, som opgaven indebærer. Resursebehovet for hver erklæring omfatter nødvendige resurser til den årlige finansielle revision og nødvendige resurser til juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner i løbet af den 5-årige opgaveperiode. I tilfælde, hvor flere forskellige kontorer bidrager til opgaven, fastslås resursebehovet desuden vedrørende de enkelte kontors delopgaver. For opgaver med større undersøgelser fastslås det årlige resursebehov med udgangspunkt i Rigsrevisionens overordnede strategi for større undersøgelser, idet resursebehovet for de enkelte opgaver først vurderes, når undersøgelsen påbegyndes.
18. Direktionen skal fastlægge passende processer for ansættelser, løbende efteruddannelse og vurdering og udvikling af organisationens kompetencer. Direktionen skal desuden fastsætte retningslinjer for anvendelse af ekstern bistand i forbindelse med revisionen.
19. Den ansvarlige kontorchef skal ved hver revision sikre, at der i hele revisionsprocessen er afsat de nødvendige resurser til revisionen. Hvis dette ikke er tilfældet, og problemet ikke kan løses inden for kontorets rammer, skal kontorchefen informere den ansvarlige afdelingschef, med henblik på at problemet løses.

Gennemførelse af revisioner

20. Kvalitetsstyringen skal give rigsrevisor en høj grad af sikkerhed for, at Rigsrevisionens revisioner udføres i overensstemmelse med SOR og fastsatte opgavevilkår, og at Rigsrevisionens rapportering er korrekt og passende efter omstændighederne i den enkelte revision. Pkt. 21-25 fastsætter nærmere krav i den forbindelse.
21. Direktionen skal i de relevante retningslinjer fastlægge de systemer og processer, der skal anvendes ved dokumentationen af gennemførte revisioner i overensstemmelse med SOR. De fastlagte systemer og processer skal sikre et dokumentationsspor, der entydigt identificerer og afgrænser den samlede dokumentation vedrørende hver af de konklusioner, som fremgår af den endelige rapportering. Dokumentationen skal opbevares i 5 år efter, at Rigsrevisionen har afsluttet revisionen.
22. Den opgaveansvarlige kontorchef leder revisionsteamet. Kontorchefen skal føre tilsyn med den enkelte revisors arbejde og påse, at revisionen løbende dokumenteres i overensstemmelse med direktionens retningslinjer og kravene i SOR.
23. Kontorchefen skal foretage en kvalitetssikring af revisionen ved at gennemgå dokumentationen, inden Rigsrevisionen rapporterer konklusionerne af revisionen. Kontorchefen skal i den forbindelse især sikre:

- at det er dokumenteret, at revisor har foretaget de handlinger og vurderinger, som er fastlagt i SOR
- at dokumentationen er komplet og omfatter det arbejde, som kontoret har udført som led i revisionen og – når dette er relevant – desuden gengiver konklusionerne af det arbejde, som er udført af andre kontorer, og som indgår i grundlaget for konklusioner og oplysninger i rapporteringen af revisionen
- at de dokumenterede faglige vurderinger er rimelige, og at de dokumenterede vurderinger, observationer og delkonklusioner tilsammen udgør et sammenhængende og overbevisende grundlag for de konklusioner og oplysninger, der fremgår af Rigsrevisionens rapportering.

24. Direktionen skal i de relevante retningslinjer fastlægge de kvalitetsprocesser i forbindelse med gennemførelsen af revisionen, som involverer andre end den ansvarlige afdelingschef og kontorchef og det udførende revisionsteam. De fastlagte processer skal afspejle de forskellige behov og omstændigheder for Rigsrevisionens forskellige opgaver og kan fx omfatte muligheder for sparring og rådgivning eller gennemgang af dokumentation eller rapportering med henblik på at understøtte kontorchefens kvalitetssikring.
25. Direktionen organiserer desuden udviklingen af faglige vejledninger og af it-understøttelsen af relevante revisionsmetoder og andet materiale til brug for revisionen. Den enkelte kontorchef er ansvarlig for at anvende vejledninger, it-løsninger og andet understøttende materiale på den måde og med de tilpasninger, der er relevant for den enkelte revision, så revisionen udføres effektivt og i overensstemmelse med SOR.

Overvågning og evaluering af kvalitetsstyringen

26. Rigsrevisionens overvågning og evaluering af kvalitetsstyringen skal sikre fortsat læring og give rigsrevisor en høj grad af sikkerhed for, at de interne retningslinjer, processer og procedurer, der indgår i Rigsrevisionens system for kvalitetsstyring, fungerer effektivt i overensstemmelse med denne standard (SOR 2). Pkt. 27-29 fastsætter nærmere krav i den forbindelse.
27. Direktionen skal fastlægge retningslinjer, der sikrer en systematisk overvågning af kvalitetsstyringen af revisioner. Overvågningen skal omfatte alle Rigsrevisionens opgaver og skal ske ved regelmæssige stikprøvevise gennemgange af dokumentationen af revisioner, som Rigsrevisionen har afsluttet. Gennemgangen udføres af ansatte, der er udpeget dertil af rigsrevisor, og som ikke har haft ansvar for de berørte revisioner. Ved gennemgangen fastslås, om dokumentationen viser, at revisionerne er udført i overensstemmelse med SOR.
28. Direktionen skal desuden fastlægge processer for evalueringer af kvaliteten af Rigsrevisionens arbejde. De enkelte evalueringer kan vedrøre bestemte opgaver eller bestemte aspekter af kvalitetsstyringen og kan afhængigt af formålet med evalueringen gennemføres internt eller ved inddragelse af eksternt bistand. Evalueringerne skal omfatte de elementer i kvalitetsstyringen, som fremgår af denne standard (SOR 2), og skal tage sigte på at forbedre de fastlagte retningslinjer, processer og procedurer i lyset af de praktiske erfaringer. Evalueringerne kan desuden bidrage til løbende forbedringer i kravene i SOR eller i fastsatte vilkår for de enkelte opgaver eller i Rigsrevisionens processer, metoder og rapporteringer med henblik på at sikre en effektiv revision i en god faglig kvalitet.
29. Direktionen skal fastlægge processer, der sikrer, at resultaterne af den systematiske overvågning og de gennemførte evalueringer fører til de relevante forbedringer. Processerne skal sikre, at direktionen vurderer resultaterne af overvågningen og evalueringerne og træffer beslutninger om, hvilke tiltag resultaterne giver anledning til. Direktionen skal i den forbindelse særligt sikre, at SOR og Rigsrevisionens praksis fortsat lever op til de grundlæggende faglige principper, der er fastlagt i ISSAI'erne, og at Rigsrevisionens revisioner fortsat imødekommer de relevante behov hos Statsrevisorerne, Folketinget og andre brugere.

Definitioner og forklaringer

Andre revisionsopgaver	Opgaver, som indebærer, at Rigsrevisionen udfører en revision, der hverken er et led i en større undersøgelse, revisionen af statsregnskabet eller en revision af et andet årsregnskab. Se i øvrigt SOR 1 og ”Andre revisionsstandards”.
Andre revisionsstandards	Standards, bortset fra SOR, der definerer faglige krav for gennemførelsen af opgaver, som falder inden for Rigsrevisionens definition af en revision, jf. SOR 1. Det kan helt undtagelsesvist forekomme, at Rigsrevisionen accepterer revisionsopgaver, hvor Rigsrevisionens revision udføres i overensstemmelse med andre revisionsstandards end SOR. Sådanne opgaver er omfattet af Rigsrevisionens system for kvalitetsstyring. De krav i denne standard (SOR 2), der omtaler SOR, gælder tilsvarende i forhold til de pågældende revisionsstandards. Se også ”Andre revisionsopgaver”.
ISSAI	ISSAI står for <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> , der er de internationale standards for offentlig revision, som er fastlagt af rigsrevisionernes internationale organisation. Se SOR 1.
Kvalitetssikring	En proces, der består i, at den opgaveansvarlige kontorchef gennemgår den dokumenterede udførte revision. Kvalitetssikringen er et led i Rigsrevisionens system for kvalitetsstyring.
Kvalitetsstyring	Den samlede styring af de forhold, der har betydning for at sikre, at revisionen udføres i den kvalitet, der er fastlagt i SOR. Rigsrevisionens system for kvalitetsstyring omfatter 6 elementer: ledelsesansvar, styring af etiske krav, styring af opgaveporteføljen, styring af resurser til revisionsopgaverne, gennemførelse af revisioner samt overvågning og evaluering af kvalitetsstyringen.
Opgave	Opgave vil i denne standard sige en revisionsopgave. Rigsrevisionen løser lejlighedsvis enkelte opgaver, der ikke er revisionsopgaver, og som derfor ikke er omfattet af SOR. Dette gælder fx faktuelle notater, som Rigsrevisionen udformer som led i sin almindelige bistand til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1. Se ”Revisionsopgave”.
Præmissen for en revision	Præmissen for en revision er: – at de forvaltningsansvarlige har ansvar for emnet – at revisors ansvar er at gennemføre en revision i overensstemmelse med SOR – at de forvaltningsansvarlige giver revisor adgang til at gennemføre de handlinger og indhente de informationer hos de forvaltningsansvarlige, som revisor vurderer er relevante for en revision i overensstemmelse med SOR.

Rigsrevisionen er i rigsrevisorloven sikret adgang til at gennemføre revisioner og indhente oplysninger, *uanset* om de forvaltningsansvarlige anerkender og forstår præmissen for en revision. I praksis kan det dog være vanskeligt eller umuligt for Rigsrevisionen at gennemføre revisionsopgaven uden at have en fælles forståelse med de forvaltningsansvarlige om præmissen for en revision.

Retningslinjer	En bindende forskrift, som er fastsat af Rigsrevisionen, og som skal efterleves af de chefer og medarbejdere, som forskriften vedrører.
Revision	En systematisk og målrettet arbejdsproces, hvor målet er at sætte revisor (Rigsrevisionen) i stand til at udforme en konklusion om et bestemt emne eller bestemte oplysninger om et emne. Hver revisionsopgave indebærer, at Rigsrevisionen skal gennemføre én eller flere revisioner. Se i øvrigt SOR 1.
Revision af andre årsregnskaber	En revisionsopgave, hvor Rigsrevisionen udfører en revision af et andet årsregnskab end statsregnskabet. Opgaven omfatter en finansiell revision af hvert af de årlige regnskaber samt juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der planlægges over en 5-årig periode. Opgaven resulterer hvert år i en erklæring om den udførte offentlige revision. Se i øvrigt SOR 1.
Revision af statsregnskabet	Den revisionsopgave, som Rigsrevisionen udfører på grundlag af bestemmelserne i rigs-revisorloven om: – at Rigsrevisionen reviderer statens regnskaber, jf. § 2, stk. 1, nr. 1, og regnskaber for institutioner, foreninger, fonde mv., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved statstilskud, jf. § 2, stk. 1, nr. 2 – at Rigsrevisionen undersøger fuldstændigheden af statsregnskabet og sammenholder bevillings- og regnskabstal, jf. § 17, stk. 1.
Revisionsopgave	En opgave, som Rigsrevisionen er pålagt i lovgivningen eller har mulighed for at påtage sig i henhold til lovgivningen, og som indebærer, at Rigsrevisionen skal gennemføre én eller flere revisioner. Se i øvrigt SOR 1. Opgaven omfatter hvert år en finansiell revision af det samlede statsregnskab, en finansiell revision af de bestanddele af statsregnskabet, der vedrører hvert ministerområde, samt juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der planlægges over en 5-årig periode for hvert ministerområde. Både den samlede opgave og hver enkelt delopgave resulterer hvert år i en erklæring om den udførte offentlige revision. Se i øvrigt SOR 1.
Rigsrevisionens overordnede strategi for større undersøgelser	Den strategi, som Rigsrevisionen har fastlagt i overensstemmelse med SOR 1, og som angiver principperne eller retningslinjerne for de vurderinger og prioriteringer, der ligger til grund for rigsrevisors beslutninger om at igangsætte større undersøgelser af egen drift, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 1. Se i øvrigt SOR 1.

Større undersøgelser	En revisionsopgave, hvor Rigsrevisionen gennemfører en revision med henblik på at afgive en beretning til Statsrevisorerne på grundlag af rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, eller § 17, stk. 2. Se i øvrigt SOR 1.
Vejledninger	Skriftligt materiale, som er udviklet i Rigsrevisionen, og som den enkelte ansatte kan beslutte at fravige, når omstændighederne taler derfor.

SOR 3

Større undersøgelser

Standard for offentlig revision nr. 3 – Større undersøgelser forkortes SOR 3. SOR 3 finder anvendelse på Rigsrevisionens større undersøgelser. En større undersøgelse er en revision, der gennemføres af Rigsrevisionen med henblik på at afgive en beretning til Statsrevisorerne i medfør af rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, eller § 17, stk. 2. En større undersøgelse kan angå ethvert forhold, som Rigsrevisionen har adgang til at efterprøve eller vurdere på grundlag af rigsrevisorloven eller særlige lovbestemmelser. Opgaven starter med rigsrevisors beslutning om at igangsætte undersøgelsen, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2, eller med en anmodning fra Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, og indledes ofte med en forundersøgelse. Opgaven afsluttes normalt ved, at Statsrevisorerne på baggrund af et notat fra Rigsrevisionen beslutter at afslutte opfølgningen vedrørende de sager, der fremgik af beretningen.

SOR 3 er udformet med henblik på at sikre, at større undersøgelser tilfører den størst mulige værdi for Statsrevisorerne, Folketinget og offentligheden. Rigsrevisionens større undersøgelser vedrører forhold af særlig økonomisk eller principiel betydning eller forhold, som Statsrevisorerne ønsker belyst. Større undersøgelser kan derfor inddrage aspekter, der ikke indgår i de almindelige finansielle revisioner, juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, som revisor skal udføre som led i opgaver med revision af et regnskab. De større undersøgelser skal især sikre en mere vidtgående efterprøvelse af lovmæssighed, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet på udvalgte områder end den, der kan opnås i Rigsrevisionens årlige revision af statsregnskabet. Rigsrevisionen udformer i den forbindelse en overordnet strategi for større undersøgelser, der angiver, hvordan de potentielle emner identificeres og udvælges. SOR 3 finder anvendelse på den enkelte undersøgelse og regulerer ikke disse overordnede prioriteringer mellem forskellige potentielle undersøgelser.

Større undersøgelser adskiller sig fra en finansiell revision med hensyn til revisors rolle. Finansiell revision er en *attestationsopgave*, hvor revisors rolle som udgangspunkt er at efterprøve de oplysninger, som den reviderede myndighed eller virksomhed selv har udarbejdet og fremlagt i regnskabet. Større undersøgelser er derimod en *direkte rapporteringsopgave*. Det indebærer, at det hører til revisors opgave at fastlægge og afgrænse undersøgelsens emne, ligesom det er revisor, der vurderer emnet i forhold til de relevante kriterier. Det er også revisor, der udarbejder oplysninger om resultaterne af vurderingen i Rigsrevisionens beretning og udformer en konklusion om emnet. Beretningen indeholder revisors vurderinger af de tiltag, som de forvaltningsansvarlige har gjort med hensyn til fx at sikre lovmæssighed, sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet ud fra de relevante kriterier.

Rigsrevisionens beretninger indgår hvert år i *Endelig betænkning over statsregnskabet*. De oplysninger og konklusioner, der fremgår af beretningerne, indgår på den måde sammen med statsregnskabet og Rigsrevisionens erklæring herom i det samlede grundlag for Folketingets kontrol med bevillingsanvendelsen og Folketingets årlige beslutninger om godkendelse af statsregnskabet i henhold til grundloven.

Kravene i SOR 3 er udformet i overensstemmelse med de internationale faglige principper, der fremgår af *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision*. Ved at udføre større undersøgelser i overensstemmelse med SOR 3 lever Rigsrevisionen op til disse principper.

Rigsrevisionen har ved fastlæggelsen af kravene i SOR 3 endvidere anvendt *ISSAI 300 – Grundlæggende principper for forvaltningsrevision* og *ISSAI 400 – Grundlæggende principper for juridisk-kritisk revision* for at sikre, at SOR 3 fastlægger passende krav, uanset om den større undersøgelse har karakter af forvaltningsrevision eller juridisk-kritisk revision. I SOR 3 er principperne anvendt under hensyn til de forhold og med de tilpasninger og præciseringer, der er relevante i forbindelse med Rigsrevisionens større undersøgelser.

SOR 3 fastlægger krav vedrørende:

- målet for en større undersøgelse, jf. pkt. 1-3

- fastlæggelse af emnet, jf. pkt. 4-5
- kriterier, jf. pkt. 6-11
- opgavens vilkår, jf. pkt. 12-16
- kommunikation, jf. pkt. 17-19
- kompetencer, jf. pkt. 20-21
- professionel skepsis, jf. pkt. 22-23
- kvalitetsstyring og revisionsrisiko, jf. pkt. 24-27
- væsentlighed, jf. pkt. 28-30
- dokumentation, jf. pkt. 31-32
- revisors forståelse, jf. pkt. 33-34
- risikovurdering, jf. pkt. 35-37
- forundersøgelse, jf. pkt. 38-39
- revisionstræ, jf. pkt. 40-41
- planlægning, jf. pkt. 42-45
- metode, jf. pkt. 46-49
- udformning af revisionshandlinger, jf. pkt. 50-52
- revisionsbevis, jf. pkt. 53-58
- analyse og udarbejdelse af revisionsresultater, jf. pkt. 59-65
- sammenfattende vurdering og feedback, jf. pkt. 66-70
- udformning af beretninger, jf. pkt. 71-74
- opfølgning, jf. pkt. 75-78.

Når Rigsrevisionen udfører en større undersøgelse *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, skal revisor efterleve alle de krav i SOR 3, der er relevante for opgaven.

Denne version af SOR 3 (version 1.1) træder i stedet for den tidligere version (version 1.0), men indeholder kun få og ubetydelige redaktionelle ændringer i forhold til denne. SOR 3 finder anvendelse på større undersøgelser, hvor opgaven igangsættes den 1. januar 2017 eller senere. Version 1.1 er gældende fra offentliggørelsen.

REVISIONENS FORMÅL

Målet for en større undersøgelse

1. I en større undersøgelse skal revisor gennemføre en revision af et emne, der fastlægges af revisor med udgangspunkt i Statsrevisorernes anmodning eller rigsrevisors beslutning om at igangsætte undersøgelsen. Emnet for undersøgelsen kan være ethvert forhold, som Rigsrevisionen finder er af økonomisk eller principiel betydning, eller som Statsrevisorerne ønsker belyst, og som er omfattet af Rigsrevisionens adgang til at foretage revision af statens regnskaber eller revision eller gennemgang af andre regnskaber. Det kan især være forhold vedrørende de dispositioner eller driften af de midler og forvaltningen af de virksomheder, der er omfattet af regnskaberne. Det kan i nogle tilfælde endvidere være forhold i forbindelse med udarbejdelsen af regnskaberne og regnskabernes oplysninger eller forhold vedrørende ministeriernes bevillingsanvendelse, der kan være af betydning for Statsrevisorerne og Folketinget i forbindelse med behandlingen af statsregnskabet.
2. Ved udførelsen af en større undersøgelse af et nærmere fastlagt emne er det revisors mål:

- at gennemføre passende analyser for at vurdere det fastlagte emne ud fra de relevante kriterier og opnå høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer uopdagede omstændigheder af væsentlig betydning for vurderingen, så revisor er i stand til at udforme en konklusion om emnet
- at udforme en konklusion om emnet, der beskriver, i hvilke væsentlige henseender de faktuelle forhold eller oplysninger, der er omfattet af emnet, er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier
- at rapportere undersøgelsens resultater og konklusioner i en beretning til Statsrevisorerne og i eventuelle opfølgende notater, indtil sagen afsluttes.

3. Revisor skal fastlægge et formål for hver større undersøgelse ved at præcisere og afgrænse emnet og fastlægge de relevante og egnede kriterier for vurdering af emnet. I en større undersøgelse vurderer revisor emnet ud fra relevante og egnede kriterier ved at gennemføre handlinger, udføre analyser og foretage faglige vurderinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisors konklusion om emnet.

Fastlæggelse af emnet

4. Revisor skal fastlægge og afgrænse emnet for en større undersøgelse. Revisor kan i den forbindelse vælge en resultat-, problem- eller systemorienteret tilgang eller en kombination af disse. Ved fastlæggelsen og afgrænsningen af emnet tager revisor udgangspunkt i Rigsrevisionens overordnede strategi for større undersøgelser og den statsrevisoranmodning eller den vurdering af risiko og væsentlighed, der ligger til grund for rigsrevisors beslutning om at igangsætte undersøgelsen.
5. Revisor skal løbende præcisere og justere emnets afgrænsning i lyset af revisors observationer og undersøgelsens foreløbige resultater, så den endelige konklusion fokuserer på de forhold, der er af størst økonomisk eller principiel betydning. Revisor skal i den forbindelse udøve faglig vurdering og gennemføre handlinger for at identificere risici og problemer.

Kriterier

6. Revisor skal fastlægge og præcisere de egnede kriterier, som er relevante for det undersøgte emne. Kriterierne danner grundlag for at vurdere emnet, formulere resultaterne af vurderingen og nå frem til en overordnet konklusion. Revisor skal i den forbindelse tage stilling til, i hvilket omfang den større undersøgelse omfatter aspekter af forvaltningsrevision, juridisk-kritisk revision eller finansielle og bevillingsmæssige aspekter.
7. Ved forvaltningsrevisionsundersøgelser tager de relevante kriterier udgangspunkt i, at driften af offentlige virksomheder og forvaltningen af offentlige midler skal følge almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og være så sparsommelig, produktiv og effektiv som muligt. Kriterierne fastlægges derfor ud fra de samfundsmæssige formål med den offentlige finansiering, som fx kan fremgå af lovgrundlag og bevillinger, politiske aftaler eller fastlagte strategier. Revisor udfører analyser og anvender metoder, der kan bidrage til revisors vurdering af emnet ud fra de relevante kriterier.
8. Ved juridisk-kritiske undersøgelser tager de relevante kriterier udgangspunkt i, at de forvaltningsansvarliges dispositioner skal have den nødvendige hjemmel og gennemføres på en måde, der er i overensstemmelse med gældende ret. Kriterierne kan derfor følge af love og andre forskrifter eller indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Ud over ordlyden af de enkelte bestemmelser skal revisor i den forbindelse inddrage almindelige retsprincipper og lovgivningens forudsætninger, som fx kan fremgå af lovens forarbejder. Ved revisionen vurderer revisor, om emnet er i overensstemmelse med de relevante kriterier.
9. Ved undersøgelser af finansielle og bevillingsmæssige aspekter tager de relevante kriterier udgangspunkt i regnskabs eller bevillingernes formål. Ved vurderinger af regnskabsmæssige systemer og processer vil kriterierne både kunne afspejle interne styringsbehov eller beskyttelseshensyn og afspejle hensynet til at sikre, at bevillinger, tilskudsvilkår eller andre vilkår for offentlig finansiering overholdes, og at regnskabet bliver rigtigt. Større undersøgelser vil endvidere kunne vedrøre ministeriernes bredere forvaltningsmæssige ansvar for oplysninger og overordnet tilsyn i forbindelse med anvendelsen af offentlige midler og i forhold til den lovgivning, der ligger til grund for bevillinger eller anden offentlig finansiering. Ved vurderinger af konkrete oplysninger i et regnskab, skal kriterierne tage udgangspunkt i den regnskabsmæssige begrebsramme, som er relevant for regnskabet. For statsregnskabet omfatter dette især den finanslov og de tiltrådte aktstykker, der danner udgangspunkt for statsregnskabs oplysninger.
10. Hvis en større undersøgelse gennemføres efter anmodning fra Statsrevisorerne, kan undersøgelsen omfatte vurdering af andre oplysninger til Folketinget end dem, der indgår i statsregnskabet. Rigsre-

visionen kan dog kun vurdere ministeriers oplysninger til Folketinget, hvis det er muligt at identificere egnede kriterier. Kriterierne skal tage udgangspunkt i, at oplysningerne skal være korrekte og på passende vis afspejle den viden, som ministeriet har eller burde have om de forhold, oplysningerne vedrører. Det er Statsrevisorerne – ikke Rigsrevisionen – der vurderer, om ministeren samlet set har meddelt de fornødne oplysninger til Folketinget i forbindelse med givne bevillinger og andre folketingsbeslutninger.

11. Revisor skal sikre, at de anvendte kriterier er egnede for vurderingen af emnet. Kriterierne skal være udtryk for, hvad Statsrevisorerne, Folketinget og offentligheden efter revisors faglige vurdering med rimelighed kan forvente, at de forvaltningsansvarlige lever op til. Kriterierne skal fastlægges med udgangspunkt i de offentligt finansierede aktiviteters formål og retlige grundlag og de konkrete omstændigheder, som aktiviteterne gennemføres under.

REVISIONENS FORUDSÆTNINGER

Opgavens vilkår

12. Revisor skal vurdere opgavens vilkår og afklare de relevante forudsætninger, der er nødvendige, for at revisionen kan gennemføres i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision (SOR).
13. Revisor skal i den forbindelse fastslå, om Rigsrevisionen har den nødvendige revisionsadgang til at gennemføre undersøgelsen af det fastlagte emne. Der eksisterer forskellige revisionsordninger for forskellige dele af den offentlige sektor. Revisor skal derfor fastslå, hvilken bestemmelse i rigsrevisorloven eller anden lovgivning der danner grundlag for undersøgelsen, og sikre sig, at en undersøgelse af emnet kan gennemføres.
14. Revisor skal fastslå, hvilke ministerier eller andre parter der har ansvaret for emnets overensstemmelse med kriterierne. En revision tager ikke sigte på at vurdere enkeltpersoners ansvar.
15. Revisor skal i hele revisionens forløb påse, at alle forudsætninger for gennemførelsen af den større undersøgelse er til stede. Revisor skal i den forbindelse sikre sig, at det er muligt at få adgang til de nødvendige oplysninger for at kunne gennemføre undersøgelsen.
16. Hvis undersøgelsen ikke munder ud i en beretning til Statsrevisorerne, skal revisor dokumentere og begrunde, hvorfor dette ikke er tilfældet.

Kommunikation

17. Revisor skal opretholde en effektiv og ordentlig kommunikation om nøgleaspekterne i revisionen med de forvaltningsansvarlige i hele revisionsprocessen. Revisor skal definere indholdet, processen og modtagerne af kommunikationen i forbindelse med undersøgelsen.
18. Revisor skal som en del af planlægningen eller udførelsen af revisionen drøfte formål, emne og kriterier med de forvaltningsansvarlige.
19. Revisor skal kommunikere skriftligt til de forvaltningsansvarlige om revisionernes tilrettelæggelse og betydelige resultater. Revisor skal desuden identificere passende kontaktpersoner i de reviderede enheders ledelsesstruktur og opretholde en løbende dialog med disse.

Kompetencer

20. Den opgaveansvarlige revisor er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam har den nødvendige faglige kompetence til at gennemføre undersøgelsen, og for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet udført af hele revisionsteamet på alle niveauer og i alle faser af revisionsprocessen.
21. Den opgaveansvarlige revisor skal være overbevist om, at hele revisionsteamet og eventuelle eksterne eksperter tilsammen har kompetencer og færdigheder til:

- at udføre revisionen i overensstemmelse med SOR
- at gøre det muligt for revisor at sammenfatte konklusioner i en beretning til Statsrevisorerne.

Professionel skepsis

22. Revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme forvaltningsmangler, regelbrud eller andre uopdagede omstændigheder af betydning for revisors konklusion. Revisor skal i den forbindelse opretholde en høj standard for professionel adfærd og udvise rettidig omhu og dømmekraft, idet revisor vurderer forhold fra forskellige synsvinkler og opretholder en åben og objektiv tilgang til alle argumenter.
23. Revisor skal være opmærksom på risikoen for besvigelser gennem hele revisionsprocessen, herunder risikoen for besvigelser, som kan have betydning for de faglige vurderinger, der foretages i løbet af undersøgelsen, og for de konklusioner, undersøgelsen når frem til.

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

24. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af hele undersøgelsen med henblik på at opnå en høj grad af sikkerhed for:

- at revisionen udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 3
- at revisors konklusioner er passende efter omstændighederne.

25. Revisor skal etablere, vedligeholde og anvende procedurer, der værner om kvaliteten, sikre, at de relevante krav opfyldes, og lægge vægt på en passende, afbalanceret og redelig rapportering, der tilfører værdi og opnår revisionens formål.
26. Revisor skal aktivt styre revisionsrisikoen, så den begrænses til et niveau, der er acceptabelt lavt i forhold til revisionens samlede omstændigheder. Revisionsrisikoen er risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne i væsentlige henseender er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier.
27. Revisor skal styre revisionsrisikoen ved at sikre tilstrækkelig sammenhæng mellem revisionshandlingernes art og omfang, det opnåede revisionsbevis, kriterierne, revisors delkonklusioner og den endelige konklusion om det fastlagte emne. Revisors styring skal endvidere tage sigte på at sikre, at konklusionerne er relevante og tilfører værdi for brugerne, at eventuelle anbefalinger er velbegrundede, og at revisors rapportering ikke giver ensidig information.

Væsentlighed

28. Revisor skal overveje væsentlighed på alle trin i revisionsprocessen i en større undersøgelse. Revisor skal i den forbindelse tage udgangspunkt i, at de tiltænkte brugere af Rigsrevisionens beretninger til Statsrevisorerne er Folketinget og offentligheden i almindelighed, og at beretningerne endvidere skal kunne anvendes af de forvaltningsansvarlige som grundlag for at udforme de tiltag, der eventuelt er relevante for at skabe forbedringer.
29. Revisor skal vurdere væsentlighed ud fra 3 generelle aspekter: Et forhold kan være væsentligt som følge af den økonomiske betydning (*sagens beløbsmæssige størrelse*), der fx kan bestå af potentielle tab som følge af manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Et forhold kan have en karakter, der i sig selv betyder, at forholdet er væsentligt (*sagens natur*). Der kan fx være tale om et særligt alvorligt brud på principperne for god offentlig økonomistyring, som efterfølgende kan rejse spørgsmål om ansvar. Et forhold kan også være væsentligt som følge af den sammenhæng, det optræder i (*sagens kontekst*), idet der fx kan være en særlig offentlig eller politisk bevågenhed af betydning for de tiltænkte brugere af revisors beretning.
30. Revisor anvender væsentlighed ved den nærmere afgrænsning af revisionens emne og kriterier, ved vurderinger af, hvilken indvirkning forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformationer eller andre omstændigheder skal have på revisionen og ved sammenfatningen af resultater og konklusion i beretningen til Statsrevisorerne.

Dokumentation

31. Revisor skal udarbejde dokumentation vedrørende planlægningen og udførelsen af den større undersøgelse og skal i dokumentationen især sammenfatte de betydelige faglige vurderinger, der udøvet for at fastlægge og præcisere emne og kriterier, vurdere revisionsbevis og uddrage resultater og nå frem til en overordnet konklusion.
32. Revisor skal dokumentere revisionen i overensstemmelse med revisionens samlede omstændigheder. Oplysningerne i dokumentationen skal være tilstrækkeligt fuldstændige og detaljerede til, at en erfaren revisor uden tidligere tilknytning til revisionen efterfølgende kan fastslå den tidsmæssige placering, og hvilket arbejde der blev udført for at nå frem til resultaterne, konklusionerne og anbefalingerne i Rigsrevisionens beretning til Statsrevisorerne.

PLANLÆGNING OG UDFORMNING AF HANDLINGER

Revisors forståelse

33. Revisor skal opnå en passende forståelse af de organisationer og aktiviteter, som revisionen vedrører, og deres omgivelser og funktionsvilkår. Revisors forståelse skal være tilstrækkelig til, at revisor kan planlægge og gennemføre den konkrete undersøgelse i en god kvalitet i overensstemmelse med SOR 3.
34. Revisor skal især opnå en tilstrækkelig forståelse af de forhold, der:

- har betydning for revisors fastlæggelse, præcisering og afgrænsning af emnet i løbet af revisionen
- har betydning for revisors fastlæggelse af de egnede kriterier, der er relevante for emnet
- påvirker revisors muligheder for at vurdere emnet ud fra relevante kriterier
- påvirker revisors muligheder for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for en konklusion
- har betydning for revisors beslutninger om revisionsstrategien med hensyn til revisionshandlingers art og omfang eller designet af revisors analyser og datagrundlaget herfor
- har betydning for, om undersøgelsen kan opfylde sit formål og tilføre den tilsigtede værdi for Statsrevisorerne, Folketinget eller offentligheden.

Risikovurdering

35. Revisor skal foretage risikovurderinger i forbindelse med fastlæggelse og afgrænsning af emne, design af analyse samt planlægning og udformning af revisionshandlinger.
36. Revisor skal i den forbindelse vurdere de generelle og specifikke risici for forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformation eller andre omstændigheder, som kan få betydning for vurderingen af emnet.
37. Revisor skal inddrage den forståelse af forvaltningen, som revisor har opnået i forbindelse med såvel den løbende overvågning af ministerområderne og Rigsrevisionens øvrige revisioner som de handlinger, revisor har gennemført i forbindelse med den større undersøgelse.

Forundersøgelse

38. Hvis det ikke på forhånd er sikkert, at Rigsrevisionen skal afgive en beretning om emnet, skal revisor med udgangspunkt i det nærmere fastlagte emne udføre en forundersøgelse. Formålet med forundersøgelsen er todelt. For det første afklares det, om der er grundlag for at gennemføre undersøgelsen, og for det andet afklares det, hvordan undersøgelsen vil kunne gennemføres. Forundersøgelsen kan variere i længde alt efter omfanget af revisionen.
39. Revisor skal i løbet af forundersøgelsen indhente oplysninger om det reviderede område, så der kan etableres et grundlag for beslutningen om, hvorvidt den påtænkte større undersøgelse gennemføres.

Revisionstræ

40. Revisor skal med udgangspunkt i revisionens formål fastlægge et revisionstræ. Udformningen af revisionstræet afgrænser revisionen ved at identificere de præcise kriterier, som emnet vurderes og efterprøves ud fra. Revisionstræet kan fx udformes ved, at det overordnede formål nedbrydes i delmål, og at det for hvert delmål præciseres, hvilke forskellige kriterier det vil være revisors mål at vurdere de relevante faktuelle forhold eller oplysninger ud fra (revisionstræets revisionsmålsniveau). Revisionstræet er styrende for revisors handlinger og vurderinger og bidrager til at sikre, at revisor opnår et logisk sammenhængende og overbevisende grundlag for konklusionen. Revisions-træet skal justeres i løbet af revisionen, når det er relevant i lyset af revisors observationer og de opnåede resultater.
41. Revisor skal sikre, at de kriterier og de faktuelle forhold eller oplysninger, der indgår i revisionstræet, er dækkende for det samlede emne, som det er formålet at udforme en konklusion om. Revisions-træet bør udformes, så de præcise kriterier, som det er revisors mål at vurdere de enkelte forhold eller oplysninger ud fra, så vidt muligt giver anledning til indbyrdes uafhængige resultater. Revisor skal ved udformningen af revisionstræet desuden overveje kriteriernes egnethed. De anvendte kriterier skal være relevante for formålet og skal desuden være så forståelige, fuldstændige, pålidelige og objektive som muligt. Rigsrevisionens større undersøgelser vil dog ofte angå komplekse emner og omfatte forhold, hvor Folketinget eller de forvaltningsansvarlige ikke på forhånd har fastlagt fuldstændige, pålidelige og objektive kriterier, som kan danne udgangspunkt for vurdering af emnet.

Planlægning

42. Revisor skal anvende en revisionsstrategi, der er egnet til at opnå undersøgelsens formål og delmål og sikre en passende vurdering af det fastlagte emne ud fra de relevante kriterier. Strategien udformes på grundlag af revisionstræet ved at fastlægge analysedesign og metoder og ved at tage stilling til revisionshandlingernes art og omfang og revisionens tidsmæssige placering. Hvis der gennemføres en forundersøgelse, udformes revisionsstrategien i løbet af forundersøgelsen.
43. Revisor skal fastlægge en nærmere plan for hver større undersøgelse, der omfatter omfang og den tidsmæssige placering af revisionshandlingerne. Planlægningen skal bidrage til en revision af høj kvalitet, som udføres på en økonomisk hensigtsmæssig og effektiv måde. Planlægningen dokumenteres og justeres løbende i løbet af revisionen.
44. Revisor skal i løbet af hver større undersøgelse præcisere og afgrænse emnet og kriterierne og tilpasse formål og delmål, når dette er relevant i lyset af de hidtidige resultater. Revisor skal i den

forbindelse søge at fokusere revisionsindsatsen og den endelige konklusion på de forhold, der er væsentligst for de tiltænkte brugere, eller som kan indebære de væsentligste økonomiske tab eller regelbrud.

45. Revisor skal i forbindelse med udformningen af revisionsstrategien og planlægningen af undersøgelsen overveje sandsynligheden for, at revisors observationer eller revisionens resultater kan få betydning for Rigsrevisionens finansielle revision af statsregnskabet eller andre regnskaber. Hvis det er sandsynligt, at der ved revisionen konstateres kontrolsvagheder, bevillingsafvigelser eller regnskabsmæssig fejlinformation, skal de indgå i den opsummering og sammenfattende vurdering, der foretages af det revisionsteam, som gennemfører den finansielle revision af regnskabet i overensstemmelse med *SOR 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber*. Revisor skal derfor aftale med den revisor, der er opgaveansvarlig for den finansielle revision, hvordan dette bedst sikres.

Metode

46. Revisor skal gennemføre passende analyser for at vurdere emnet ud fra de relevante kriterier. Hvis undersøgelsens formål omfatter forvaltningsrevisionsaspekter, kan de relevante analyser omfatte sparsommeligheds-, produktivitets- eller effektivitetsanalyser. Hvis undersøgelsens formål omfatter juridisk-kritiske aspekter, vil den kunne omfatte analyser, der belyser, om gældende ret overholdes. Revisor skal i den forbindelse udforme et egnet analysedesign og fastlægge de relevante samfundsvidenskabelige metoder.
47. Revisor skal overveje, om de forvaltningsansvarlige selv har gennemført analyser af betydning for undersøgelsens formål. Hvis revisor inddrager analyseresultaterne i sin vurdering af emnet, skal revisor foretage en passende efterprøvelse af analysernes grundlag, metoderne og sammenfatningen af resultater med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for, at revisor inddrager analyseresultaterne.
48. Revisor skal sikre, at de forskellige metoder, der anvendes i undersøgelsen, kan gennemføres med et rimeligt tids- og resurseforbrug og bidrage tilstrækkeligt til at vurdere emnet.
49. Revisor skal sikre, at metoden kan danne grundlag for at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og bidrage til at vurdere emnet ud fra egnede kriterier og lede til relevante revisionsresultater.

Udformning af revisionshandlinger

50. Revisor skal udforme og gennemføre revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for revisors konklusion om det fastlagte emne. Revisor skal udforme revisionshandlinger med henblik på at gennemføre de planlagte analyser og vurdere emnet ud fra de relevante kriterier samt efterprøve, om de faktiske forhold eller oplysninger, der er omfattet af emnet, er i overensstemmelse med de relevante kriterier.
51. Revisor skal i den forbindelse udforme revisionshandlinger, der imødegår de identificerede generelle og specifikke risici for forvaltningsmangler, økonomiske tab, regelbrud, fejlinformation eller andre relevante omstændigheder med hensyn til de enkelte forhold eller oplysninger (revisionsmålsniveau) og med hensyn til emnet som helhed (formålsniveau).
52. Revisor skal i hele opgaveperioden reagere passende og rettidigt på konkrete indikationer, som kan indebære, at der er risiko for væsentlige forvaltningsmangler, regelbrud og økonomiske tab. Afhængigt af omstændighederne kan det være passende at kommunikere forholdene til de relevante forvaltningsansvarlige, at sikre sig, at forholdet indgår i andre af Rigsrevisionens revisioner, eller at udvide emnet for den større undersøgelse, så de pågældende forhold inddrages. Revisor skal gennemføre relevante handlinger med henblik på at søge forholdet afklaret og træffe beslutning om, hvilken fremgangsmåde der er passende.

GRUNDLAGET FOR REVISORS KONKLUSION

Revisionsbevis

53. Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisionens resultater og revisors konklusion. Revisionsbevisets art afhænger af det emne, som det er undersøgelsens formål at vurdere, og de kriterier, som det er formålet at vurdere emnet ud fra.
54. Revisor skal sikre, at mængden af revisionsbevis er tilstrækkelig til at belyse formål, delmål og kriterier på en fair og balanceret måde. Et egnet revisionsbevis er relevant, validt og pålideligt.
55. For at sikre revisionsbevisets relevans skal revisor overveje, hvilke data der kan belyse, om kriterierne er opfyldt.
56. For at sikre revisionsbevisets validitet skal revisor være opmærksom på, om det revisionsbevis, der indhentes, belyser de forhold eller oplysninger, som det er revisors hensigt at måle eller vurdere ud fra kriterier.
57. For at sikre sig et pålideligt revisionsbevis skal revisor være opmærksom på, om der findes samstemmende beviser fra en række kilder og metoder, og at data samtidig er fremkommet på en reproducerbar måde.
58. Revisor skal sikre, at der anvendes de mest troværdige kilder, og at der er et rimeligt forhold mellem revisionsbevisets relevans og de resurser, som skal anvendes for at fremskaffe det.

Analyse og udarbejdelse af revisionsresultater

59. Revisor skal gennemføre de relevante analyser for at vurdere emnet. Resultaterne af vurderingerne af de enkelte forhold eller oplysninger (på revisionsmålsniveau) danner udgangspunkt for revisors samlede vurderinger for hvert delmål og for udformningen af revisors samlede konklusion om emnet som helhed (på formålsniveau).
60. Revisor skal i den forbindelse være opmærksom på, at der er begrænsninger ved enhver revision, og vurdere, hvilken betydning begrænsningerne ved de anvendte metoder og de gennemførte revisionshandlingers art og omfang har for de opnåede resultater. Revisor skal sikre, at revisors sammenfatning af resultater afspejler revisionens iboende begrænsninger.
61. Revisor skal sikre, at revisionens resultater formuleres på en måde, der afspejler de anvendte kriteriers egnethed. Revisor skal i den forbindelse sikre, at det fremgår af resultaterne, i hvilket omfang resultaterne hviler på revisors uafhængige faglige vurdering eller kan afhænge af det anvendte analysedesign eller de konkrete metoder.
62. Revisor skal udarbejde revisionsresultaterne på grundlag af de gennemførte analyser og det samlede revisionsbevis, der er opnået ved revisionen. Revisor skal sikre sig, at hvert revisionsresultat understøttes af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.
63. Revisor skal ved udarbejdelsen af revisionens resultater vurdere, om de forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformationer eller andre omstændigheder, som revisor eventuelt har konstateret ved revision, er væsentlige for emnet som helhed. Revisor skal gennemføre passende handlinger for at fastslå problemernes karakter, omfang og potentielle virkninger og beskrive disse i sammenfatningen af resultaterne.
64. Revisor skal i den forbindelse være opmærksom på bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformationer eller andre forhold, som kan have betydning for Rigsrevisionens opgaver med finansiell revision af statsregnskabet eller andre regnskaber i overensstemmelse med SOR 4. Revisor skal kommunikere sådanne forhold til den revisor, der er opgaveansvarlig for den finansielle revision, og som derfor har ansvaret for at gennemføre passende handlinger for at afklare, hvilken betydning forholdene eventuelt har for den finansielle revision og for Rigsrevisionens erklæring om regnskabet.
65. Revisor skal sikre, at fremstillingen af resultaterne og sammenfatningen af de foreløbige vurderinger og konklusioner afspejler de enkelte resultaters væsentlighed for emnet som helhed.

Sammenfattende vurdering og feedback

66. Revisor skal ved revisionens afslutning vurdere, om der er gennemført passende analyser, og om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige uopdagede omstændigheder af betydning for vurderingen af det emne, som revisor udformer en konklusion om. Den sammenfattende vurdering skal tage højde for:

- om der er opnået resultater, der viser, at bestemte forhold i væsentlige henseender er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier
- om resultaterne er dækkende for det samlede emne og for de samlede kriterier, der er relevante for undersøgelsens formål
- om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
- om de opnåede resultater og det opnåede revisionsbevis udgør et tilstrækkeligt grundlag for Rigsrevisionens beretning og for den konklusion om emnet og den sammenfatning af revisionens resultater, som beretningen vil indeholde.

67. Hvis revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis ikke er overbevist om, at der er høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer uopdagede omstændigheder af væsentlig betydning for udformningen af konklusionen, skal revisor gennemføre passende handlinger for at søge usikkerhederne afklaret. Hvis dette ikke er muligt, skal revisor afspejle usikkerhederne i Rigsrevisionens beretning og konklusion om emnet.
68. Revisor skal udforme en samlet konklusion om emnet, der afspejler revisors sammenfattende vurderinger for de enkelte delmål i lyset af revisionens væsentligste revisionsresultater. Revisor skal anvende faglig vurdering for at sammenveje revisionsresultaterne til en samlet konklusion, der angiver revisors vurdering om det samlede emne. I denne sammenvejning skal der tages højde for de enkelte resultaters væsentlighed, karakteren af de gennemførte analyser og det opnåede revisionsbevis og revisors vurderinger af de forskellige kriteriers relevans og egnethed for vurdering af emnet.
69. Revisor skal give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af undersøgelsen, mulighed for at kommentere revisors revisionsresultater, konklusioner og eventuelle anbefalinger i udkastet. Revisor skal gennemgå de modtagne kommentarer, analysere eventuelle uoverensstemmelser og rette faktuelle fejl. Revisor skal i den forbindelse dokumentere den modtagne feedback og de vurderinger og handlinger, revisor foretager som følge af de modtagne kommentarer.
70. Revisor skal afslutningsvist sende beretningsudkastet i høring hos den ressortansvarlige minister, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 3.

REVISORS RAPPORTERING

Udformning af beretninger

71. Revisor skal udforme en beretning til Statsrevisorerne, der er fyldestgørende, overbevisende, læsevenlig og afbalanceret. Revisor skal i beretningen oplyse om revisionens formål og angive revisionens afgrænsning med hensyn til emne og kriterier og oplyse om karakteren af de gennemførte analyser eller omfanget af de gennemførte handlinger. Formål og delformål kan formuleres som spørgsmål, der besvares ved at redegøre for revisionens resultater og konklusion.
72. Revisor skal sikre, at beretningen indeholder en klar konklusion, der på en dækkende og afbalanceret måde sammenfatter resultaterne af revisors vurdering af emnet. Konklusionen skal identificere de ministerier eller andre parter, der er ansvarlige for de faktuelle forhold eller oplysninger, der indgår i emnet. Konklusionen skal beskrive, i hvilke væsentlige henseender de faktuelle forhold, der er omfattet af emnet, er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier.
73. Beretningen skal indeholde en passende vægtning af både positive og negative resultater af revisionen og bør give passende anerkendelse til de forvaltningsansvarlige, når dette er på sin plads. Beretningen bør sammenfatte alle de informationer, data og argumenter, der er nødvendige for at sikre en tilstrækkelig og korrekt forståelse af undersøgelsens emne, resultater og konklusion.
74. Beretningen kan indeholde konstruktive anbefalinger, når disse sandsynligvis vil kunne bidrage betydeligt til at afhjælpe de svagheder og problemer, som fremgår af beretningen. Anbefalingerne skal være velbegrundede ud fra revisionens resultater og tilføre værdi ved at tage hånd om årsagerne til, at bestemte væsentlige forhold ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier. Anbefalingerne skal formuleres på en måde, der undgår selvindlysende sandheder eller alene omformulerer beretningens konklusioner, og de bør respektere ledelsens ansvarsområde.

Opfølgning

75. Revisor skal foretage en systematisk opfølgning på undersøgelsen.
76. Revisor skal i § 18, stk. 4-notatet identificere de opfølgningsspunkter, der udestår fra beretningen, på baggrund af den fremsendte ministerredegørelse.
77. I Rigsrevisionens notat tager rigsrevisor stilling til, om de foranstaltninger, som beretningen har givet ministeren anledning til at iværksætte, er tilfredsstillende. Hvis ministerredegørelsen ikke er

tilfredsstillende, anføres dette i notatet. Hvis der er grundlag herfor, afsluttes (lukkes) beretningssagen med notatet. Hvis sagen ikke afsluttes, skal det klart fremgå, hvilke forhold Rigsrevisionen vil følge op på, og hvilke tiltag der skal tilvejebringes, før sagen kan afsluttes.

78. Hvis beretningssagen ikke afsluttes, skal revisor følge sagen i fortsatte notater. Et fortsat notat skal omhandle punkter i sagen, der ikke er blevet afsluttet i § 18, stk. 4-notatet eller i eventuelle tidligere fortsatte notater. En sag afsluttes, når Rigsrevisionen og Statsrevisorerne er tilfredse med ministeriets initiativer.

Definitioner og forklaringer

Analysedesign	Den kombination af forskellige analyser og metoder, der anvendes til vurdere emnet ud fra relevante kriterier. Se også "Delmål", "Formål", "Kriterier", "Metoder" og "Tilgangen".
Bevillingsafvigelser	Enhver afvigelse fra de bevillingsmæssige bestemmelser af relevans for revisionen eller udarbejdelsen af regnskabet.
Delmål	En del af det emne, som det er undersøgelsens formål at vurdere, og/eller en del af de kriterier, som emnet vurderes ud fra. Formålet nedbrydes typisk i 2-4 delmål. Delmålene bør hænge tematisk sammen, supplere og ikke overlappe hinanden og samlet set være udtømmende i relation til behandlingen af formålet med undersøgelsen. Hvert delmål kan i princippet afrapporteres selvstændigt og udgør typisk et kapitel i en beretning eller en revisionsundersøgelse i årsrevisionen.
Effektivitet	Effektivitet drejer sig om at opfylde de opstillede mål og nå de tilsigtede resultater. Effektivitet vedrører dermed ydelsernes effekt. Formålet med den offentlige finansiering bør opfyldes med de tilsigtede virkninger, og der bør opnås den størst mulige effekt i forhold til omfanget af ydelser, de anvendte resurser og de samlede omkostninger. Se også "Effektivitetsanalyser", "Produktivitet" og "Sparsommelighed".
Effektivitetsanalyser	Effektivitetsanalyser omhandler 3 forhold: målopfyldelse, effekt og omkostningseffektivitet: En undersøgelse af <i>målopfyldelse</i> sammenholder de opsatte mål for en offentlig institution med det, som institutionen har opnået. Herved følges der løbende op på institutionens indsatsområder og de opnåede resultater. Målene for institutionen kan omfatte input, output eller effekt. En undersøgelse af målopfyldelse omfatter en vurdering af, om de fastsatte mål er indfriet. Med andre ord tester en undersøgelse af målopfyldelse ikke for kausale forhold mellem indsats og målopfyldelse. I praksis kan undersøgelsen også fokusere på, om institutionen har etableret systemer til opfølgning på målopfyldelsen. Målene kan fx være fastsat af institutionen, ministeriet, bekendtgørelsen eller loven, der præciserer de mål, institutionen skal opfylde. – Til forskel fra en undersøgelse af målopfyldelse afdækker en <i>effektundersøgelse</i> den kausale sammenhæng, som en indsats har haft på omverdenen. Effektundersøgelsen har til formål at undersøge, om den forventede effekt med en indsats er opnået, og i hvilket omfang effekten er en konsekvens af den indsats, der er iværksat (årsag-virkning). Undersøgelsen kan i praksis udføres som en undersøgelse af, hvordan en institution følger op på effekten af en indsats (meta-undersøgelse), eller som en selvstændig undersøgelse af, om den forventede effekt af indsatsen er opnået.

– I en undersøgelse af *omkostningseffektivitet* vurderes forholdet mellem input og effekt, hvor omkostningerne ved indsatsen sammenholdes med effekten af indsatsen. Se også ”Effektivitet”.

Emne	De forhold, som revisor sammenfatter en konklusion om i sin beretning til Statsrevisorerne. Der kan være tale om faktuelle forhold eller oplysninger eller begge dele. Emnet skal falde inden for Rigsrevisionens adgang til at gennemføre revisioner eller gennemgå regnskaber i henhold til rigsrevisorloven eller andre lovbestemmelser.
Fejlinformation	Enhver mangel ved oplysninger, der kan være af betydning for resultaterne af revisors vurdering i forbindelse med en større undersøgelse.
Fejlinformation i regnskabet	Enhver mangel ved oplysningerne i det aflagte regnskab, der indebærer, at regnskabet ikke er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, uanset om dette skyldes besvigelser eller fejl.
Finansiell revision	En attestationsopgave, hvor revisor udformer en erklæring om et regnskab. En større undersøgelse er en direkte rapporteringsopgave og kan derfor ikke omfatte en finansiell revision. Derimod kan en større undersøgelse eventuelt indebære, at revisor på anden vis efterprøver, om regnskabet er rigtigt, jf. rigsrevisorlovens § 3. En større undersøgelse kan fx efterprøve bestemte oplysninger i regnskabet og belyse årsager og ansvar i forbindelse med fejlinformation i regnskabet.
Formål	Revisors overordnede angivelse af, hvilket emne det er hensigten af undersøge, og hvilke kriterier det er hensigten at vurdere emnet ud fra. Se også ”Revisionstræ”.
Forvaltningsansvarlige	En samlet betegnelse for de parter, der efter de konkrete omstændigheder er ansvarlige for emnets tilstand. Det kan fx omfatte et ministerium, virksomhedens øverste og daglige ledelse, tilskudsmodtagere eller de enheder i forvaltningen, som har været berørt af revisionen.
Forvaltningsmangel	Ethvert forhold, der indebærer, at der ikke fuldt ud er taget skyldige økonomiske hensyn. Det kan fx være dispositioner, der er økonomisk uhensigtsmæssige, eller svagheder i systemer eller processer, der indebærer, at de ikke understøtter sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. For at vurdere, om der foreligger en forvaltningsmangel, tager revisor udgangspunkt i almindelige principper og faglige forventninger til god offentlig økonomistyring og forvaltning med hensyn til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Se også ”Forvaltningsrevision”.
Forvaltningsrevision	Forvaltningsrevision fokuserer på sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i forbindelse med forvaltningen og resultaterne af interventioner, programmer og institutioner. De relevante forhold vurderes ud fra egnede kriterier, og årsagerne til afvigelser fra disse kriterier eller andre

problemer afdækkes. Forvaltningsrevision giver nye oplysninger, analyser eller indsigt og fremmer forbedringer. Forvaltningsrevision giver nye oplysninger, ny viden eller værdi ved:

- at give nye analytiske indblik (bredere eller dybere analyser eller nye perspektiver)
- at gøre eksisterende oplysninger mere tilgængelige for forskellige interesseparter
- at give et uafhængigt syn eller konklusion på grundlag af et revisionsbevis
- at give anbefalinger baseret på en analyse af revisionsobservationer.

Større undersøgelser kan omfatte aspekter af forvaltningsrevision i forbindelse med, at revisor vurderer, om der udvises skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af midler og driften af virksomheder, jf. rigsrevisorlovens § 3. Se også ”Forvaltningsmangel”.

Generelle og specifikke risici	Omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at det undersøgte emne ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier, så der fx foreligger forvaltningsmangler eller regelbrud. <i>Generelle risici</i> kan fx være forhold vedrørende en bestemt virksomhed eller organisatorisk enhed (ledelsesmæssige forhold, forvaltnings- og kontrolmiljøet mv.) eller vedrørende bestemte typer aktiviteter (samfundsmæssige formål, kompleksitet, de involverede borgere mv.). <i>Specifikke risici</i> vedrører sandsynligheden for én eller flere nærmere bestemte konkrete forvaltningsmangler, regelbrud mv. og kan vurderes med udgangspunkt i de detaljerede mål, som revisor har fastlagt, om at efterprøve bestemte forhold ud fra bestemte kriterier. Det kan fx være et konkret forhold vedrørende et bestemt system eller en bestemt proces eller disposition, som indgår i revisionens emne, og kan indebære, at emnet ikke er i overensstemmelse med bestemte kriterier. Specifikke risici er således risici på revisionsmålsniveau.
Hjemmel	Udtrykket hjemmel anvendes i betydningen <i>materiel</i> hjemmel. Efter dansk ret gælder et almindeligt princip om, at forvaltningsmyndigheder er forpligtede til at efterleve gældende ret (legalitetsprincippet). Princippet indebærer, at forvaltningens dispositioner og afgørelser som udgangspunkt skal have materiel hjemmel, dvs. være forankret i en anerkendt retskilde, fx en bekendtgørelse. For visse dispositioner og afgørelser, der er særligt indgribende over for borgerne, fx skatteopkrævning, gælder et skærpet krav om hjemmel i lov. Andre typer dispositioner, fx almindelige indkøb, der kan anses for at være en del af den nødvendige drift, kan derimod gennemføres uden eksplicit hjemmel i en bestemmelse i en anerkendt retskilde. Princippet indebærer desuden, at en bestemmelse i en bestemt retskilde, fx en bekendtgørelse, ikke kan anvendes til at træffe afgørelser, som strider imod højere rangerende retskilder, fx love vedtaget af Folketinget.
Høj grad af sikkerhed	En høj, men ikke absolut sikkerhed. Udtrykket anvendes især til at beskrive det niveau af sikkerhed, som revisor efter omstændighederne bør opnå som grundlag for sin konklusion om emnet. Den opnåede sikkerhed har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, revisors vurderinger af, om beviset er overbevisende, samt den logiske sammenhæng mellem de enkelte resultater og delkonklusioner og den samlede konklusion. Dette er i høj grad et spørgsmål om faglig vurdering, og der anvendes ikke kvantitative

estimerer af den opnåede sikkerhed. De iboende begrænsninger ved en revision betyder, at revisor almindeligvis ikke kan opnå absolut sikkerhed.

Juridisk-kritisk revision	Juridisk-kritisk revision fokuserer på, om bestemte forhold er i overensstemmelse med gældende ret og sædvanlig praksis. Et bestemt emne undersøges efter egnede kriterier, og årsagerne til afvigelser fra disse kriterier og virkningerne heraf analyseres. Resultaterne sammenfattes i en konklusion, der har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Juridisk-kritisk revision fremmer en sikker og lovmæssig forvaltning og giver værdi ved: – at opdage regelbrud og bidrage til gennemsigtighed i den offentlige forvaltning – at fremdrage informationer eller give anbefalinger, der kan bidrage til at forebygge regelbrud – at øge offentlighedens og borgernes sikkerhed for, at forvaltningens afgørelser er retmæssige – at øge lovgivers og forvaltende myndigheders sikkerhed for, at fastsatte regler forvaltes korrekt. Større undersøgelser kan omfatte aspekter af juridisk-kritisk revision i forbindelse med, at revisor efterprøver, om dispositioner er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisor-lovens § 3. Se også ”Regelbrud”.
Kontrolsvagheder	Kontrolsvagheder kan være svagheder i forretningsgange eller interne kontroller af relevans for revisionen eller udarbejdelsen af regnskabet.
Kriterier	De kriterier, som revisor vurderer emnet ud fra. Et kriterium i en større undersøgelse er en norm, et benchmark, en god praksis eller en anden relevant målestok for vurdering af det konkrete emne, der undersøges. Kriterierne skal falde inden for den afgrænsning af Rigsrevisionens opgave med revision og gennemgang af regnskaber, der følger af rigsrevisorlovens §§ 3 og 6 eller af andre lovbestemmelser, eller Rigsrevisionens opgave med at yde bistand til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 8. Kriterierne i en større undersøgelse kan være normative, dvs. udtryk for, hvordan forhold skal være eller bør være, eller de kan have en mere evaluerende karakter. Kriterierne skal desuden være egnede. Kriteriernes egnethed vurderes af revisor ud fra deres relevans, forståelighed, fuldstændighed, pålidelighed og objektivitet.
Metoder	De revisionsfaglige og samfundsvidenskabelige metoder, som anvendes i forbindelse med analyser, der gennemføres som led i undersøgelsen. Se også ”Analysedesign”.
Opfølgning	Opfølgning henviser i forbindelse med en større undersøgelse til en fast procedure. Når Rigsrevisionen har afgivet beretningen til Statsrevisorerne, afgiver Statsrevisorerne bemærkninger til beretningen og videresender den til Folketinget. Samtidig beder Statsrevisorerne om ministerens bemærkninger til sagen. Ministeren skal inden 2-4 måneder afgive en ministerredegørelse til Rigsrevisionen og Statsrevisorerne. Ministerredegørelsen skal svare på beretningens kritikpunkter, anbefalinger, konklusioner og forholde sig til Statsrevisorerne bemærkninger. Ministerredegørelser og Rigsrevisionens opfølgningsnotater optages i Statsrevisorerne

Endelig betænkning over statsregnskabet, som afgives til Folketinget én gang årligt, og som danner baggrund for Folketingets godkendelse af statsregnskabet for det pågældende finansår.

Produktivitet	Produktivitet drejer sig om at få det meste ud af de tilgængelige resurser. Det omfatter forholdet mellem de anvendte resurser og de leverede resultater med hensyn til kvantitet, kvalitet og tid. Produktivitet vedrører dermed forholdet mellem resurser og omfanget af ydelser. Resurserne bør tilpasses behovet og udnyttes bedst muligt, så der produceres flest mulige ydelser i forhold til resurseanvendelsen. Se også ”Effektivitet”, ”Produktivitetsanalyser” og ”Sparsommelighed”.
Produktivitetsanalyser	Målinger af forholdet mellem en organisations resurseanvendelse (input) og dens produktion (output) under hensyn til kvaliteten af produktionen. Hensigten med en produktivitetsanalyse er at vurdere, om organisationen producerer så meget som muligt i forhold til dens resurseanvendelse eller anvender så få input som muligt til at levere et givent output. Produktionsanalyser kan omfatte tidserieanalyser eller benchmarking mellem flere organisatoriske enheder. Der kan skelnes mellem partielle målinger, der omfatter bestemte input (fx personaleforbrug) eller output (fx en bestemt type ydelser), og målinger af den samlede produktivitet, der tilstræber at måle det samlede resurseforbrug (bygninger, varer, maskiner, personale mv.) og den samlede produktion. Produktivitetsanalyser kan anvendes som et redskab til at afdække forbedringspotentialer, som de undersøgte institutioner kan drage nytte af ved at implementere bedste praksis på et område. Se også ”Produktivitet”.
Regelbrud	Ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af regnskabsaflæggelsen, ikke er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Et regelbrud kan skyldes fejl eller uregelmæssigheder. En uregelmæssighed er en forsætlig handling eller udeladelse med et retsstridigt resultat. En besvigelser er en uregelmæssighed, der består i frembringelse af urigtige eller vildledende informationer. Se også ”Juridisk-kritisk revision”.
Revisionsmålsniveau	Det mest detaljerede niveau i det hierarki af målsætninger for revisors efterprøvelse og vurderinger af emnet ud fra kriterier, som i Rigsrevisionen betegnes et ”revisionstræ”. Ved forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab er et revisionsmål en bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre handlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I en større undersøgelse specificerer revisor tilsvarende de kriterier, som det er revisors mål at vurdere faktuelle forhold eller relevante oplysninger ud fra, ved at udforme et revisionstræ. Derved lever både Rigsrevisionens større undersøgelser og de forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner, der udføres som led i en opgave med revision af et regnskab, op til det grundlæggende princip i ISSAI’erne om, at revisor skal fastlægge præcise revisionsmål. Se også ”Revisionstræ”.

Revisionsresultater	Resultaterne af revisors vurdering af emnet ud fra kriterier. Et resultat på revisionsmålsniveau vedrører bestemte forhold, der er omfattet af emnet, og er resultatet af revisors vurdering af disse forhold ud fra et bestemt kriterium. Se også ”Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis”.
Revisionstræ	Et udtryk, som anvendes i Rigsrevisionen om den logiske sammenhæng, der skal være mellem revisionens formål og de faktuelle forhold eller oplysninger, som revisor efterprøver og vurderer ved revisionen ud fra egnede kriterier. I planlægningen sikrer revisor denne sammenhæng ved at fastlægge det emne og de kriterier, som det er formålet at udforme en konklusion om, og nedbryde formålet i delmål, der hver omfatter en række faktuelle forhold eller oplysninger, som det er revisors mål at vurdere ud fra nogle bestemte relevante kriterier. Et revisionstræ er således en hierarkisk struktur af målsætninger for den efterprøvelse og vurdering, der skal udføres ved revisionen. I revisionstræet omsættes den overordnede angivelse af mulige emner og kriterier, der findes i rigsrevisorlovens § 3, til en konkret revision ved at præcisere revisionens emne og kriterier på formålsniveau, delformålsniveau og revisionsmålsniveau. Eventuelt kan delformålsniveauet være overflødigt, mens der – for at leve op til ISSAI’erne – altid skal fastlægges præcise revisionsmål. Revisor anvender revisionstræet til at identificere generelle og specifikke risici, idet specifikke risici er risici for, at et bestemt forhold ikke er i overensstemmelse med et bestemt kriterium (dvs. risici på revisionsmålsniveau). Revisors revisionshandlinger imødegår både generelle og specifikke risici. Revisor anvender også revisionstræet, når revisor foretager den sammenfattende vurdering af resultaterne af efterprøvningen af de enkelte forhold eller oplysninger og udformer en konklusion om emnet som helhed. Sikkerheden for, at konklusionen er passende, afhænger både af, at der er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og at der en logisk sammenhæng mellem den samlede konklusion, delkonklusionerne og resultaterne af efterprøvningen og vurderingerne af de enkelte forhold eller oplysninger ud fra egnede kriterier. Revisors udformning og vurdering af revisionstræet er derfor et vigtigt led i styringen af revisionsrisikoen.
Revisionsrisiko	Risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne i væsentlige henseender er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier.
Sparsommelighed	Sparsommelighed drejer sig om at minimere resurseomkostningerne. De anvendte resurser bør være tilgængelige i rette tid, i en passende kvantitet og kvalitet og til den bedste pris. Sparsommelighed vedrører dermed forholdet mellem omkostninger og resurser. Omkostningerne til at tilvejebringe de resurser (personale, bygninger, maskiner, materialer mv.), der er behov for i produktionen af offentligt finansierede ydelser, bør være så lave som muligt. Se også ”Effektivitet”, ”Produktivitet” og ”Sparsommelighedsanalyser”.
Sparsommelighedsanalyser	Analyser af, om omkostningerne i forbindelse med de resurser, der medgår i produktionen, er så lave som muligt under hensyn til kravene til resursernes kvalitet og funktionalitet. Sparsommelighedsanalyser kan således omhandle indkøb, leje, leasing mv. i forbindelse med erhvervelse af bygningsarealer, varer og

maskiner eller løn og andre aftaleforhold i forbindelse med personaleresurser. Sparsommelighedsanalyser kan desuden omhandle fysisk vedligeholdelse og beskyttelse af aktiver, finansiering og anbringelse af midler eller salg eller anden afskaffelse af resurser, der ikke længere er nødvendige. Sparsommelighedsanalyser kan omfatte behovsanalyser, procesanalyser, beslutningsanalyser, tidsserieanalyser, benchmarking mellem organisatoriske enheder eller være baseret på indhentning af markedsinformation. Analyserne kan fokusere på partikulære udgifter, søge at vurdere de totale omkostninger hen over et aktivs levetid eller søge at analysere ved forskellige aftaleformer, fx med hensyn til fleksibilitet (køb versus leje) eller stordrift (centrale versus decentrale indkøb). Se også ”Sparsommelighed”.

Tilgangen

Tilgangen bestemmer karakteren af det emne, der undersøges i en større undersøgelse, og dermed også de kriterier, der vil være relevante. Tilgangen definerer endvidere den nødvendige viden og de nødvendige oplysninger og data og de revisionshandlinger, som er nødvendige for at opnå og analysere dem. Revisionerne kan udføres efter følgende tilgange:

- En *systemorienteret* tilgang, hvor det undersøges, om ledelsessystemerne, fx økonomistyringssystemerne, fungerer behørigt (forvaltningsrevision) eller er i overensstemmelse med gældende regler (juridisk-kritisk revision).
- En *resultatorienteret* tilgang, hvor det vurderes, om målsætninger for ydelser eller virkninger er opnået som tilsigtet, eller om offentlige indsatser og tjenester fungerer efter hensigten (forvaltningsrevision) eller er i overensstemmelse med gældende regler og god praksis (juridisk-kritisk revision).
- En *problemorienteret* tilgang, hvor revisor undersøger, efterprøver og analyserer årsager til bestemte problemer eller afvigelser fra kriterier (forvaltningsrevision) eller analyserer årsager til lovbrud eller dårlig/god praksis (juridisk-kritisk revision). Det vigtigste mål er derfor ikke blot at verificere problemet (afvigelsen fra kriteriet og dens konsekvenser), men at identificere årsager. Det er derfor vigtigt som led i planlægningsfasen at beslutte, hvordan årsager skal undersøges og efterprøves.

Alle 3 tilgange kan følges fra et top-down- eller bottom-up-perspektiv. Top-down-revisioner er primært koncentreret om krav, intentioner, mål og forventninger hos den lovgivende myndighed og centralforvaltningen. Et bottom-up-perspektiv fokuserer på problemer af betydning for borgerne og samfundet.

Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis

Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis skal være relevant, validt og pålideligt. *Relevans* refererer til, at revisor indledningsvist vurderer, hvilke data der er relevante for at kunne belyse revisionskriterierne – eller kort sagt, om revisionsbeviset har en logisk sammenhæng med det undersøgte emne. *Validitet* refererer til, om revisionsbeviset udgør en meningsfuld og rimelig måde at måle det, som revideres/undersøges – eller kort sagt, om der er blevet målt på det, der var hensigten med målingen. *Pålidelighed* refererer til, om der findes samstemmende beviser fra en række kilder og metoder, og om data er fremkommet på en reproducerbar

måde. *Revisionsbevisets tilstrækkelighed* vedrører mængden af revisionsbevis og er som udgangspunkt opnået ved, at revisor undersøger det materiale, som revisor vurderede var tilstrækkeligt til at belyse, om kriterierne var opfyldt, da undersøgelsens design blev fastlagt. Se også "Revisionsresultater".

Væsentlighed

En sammenfattende betegnelse for de aspekter, som bør indgå, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformationer eller forbedringer bør tillægges betydning, når revisor træffer beslutning om den videre fremgangsmåde i revisionen. Beslutninger om den videre fremgangsmåde kan fx være valg af revisionshandling eller udformning af konklusionen eller rapporteringen til de tiltænkte brugere. I en større undersøgelse tager vurderinger af væsentlighed udgangspunkt i, at de tiltænkte brugere af Rigsrevisionens beretninger til Statsrevisorerne er Folketinget og offentligheden i almindelighed, og at beretningerne endvidere skal kunne anvendes af de forvaltningsansvarlige som grundlag for at udforme de tiltag, der eventuelt er relevante for at skabe forbedringer. Et forhold kan anses for at være væsentligt, hvis viden om forholdet sandsynligvis vil kunne påvirke de tiltænkte brugeres beslutninger. Væsentlighed omfatter 3 generelle aspekter: Et forhold kan være væsentligt som følge af den økonomisk betydning (*sagens beløbsmæssige størrelse*), der fx kan bestå af potentielle tab som følge af manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Et forhold kan have en karakter, der i sig selv betyder, at forholdet er væsentligt (*sagens natur*). Der kan fx være tale om et særligt alvorligt brud på principperne for god offentlig økonomistyring, som efterfølgende kan rejse spørgsmål om ansvar. Et forhold kan også være væsentligt som følge af den sammenhæng, det optræder i (*sagens kontekst*), idet der fx kan være en særlig offentlig eller politisk bevågenhed af betydning for de tiltænkte brugere af revisors beretning.

SOR 4

Finansiel revision af statsregnskabet og andre regnskaber

Standard for Offentlig Revision nr. 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber forkortes SOR 4. SOR 4 finder anvendelse på Rigsrevisionens finansielle revision af statsregnskabet og andre regnskaber.

Rigsrevisionen skal hvert år gennemføre en finansiell revision af statsregnskabet for finansåret. Revisionen danner grundlag for Statsrevisorernes indstilling til Folketinget om godkendelse af statsregnskabet. Indstillingen sker i *Endelig betænkning over statsregnskabet*, der bygger på Rigsrevisionens erklæring om statsregnskabet og desuden sammenfatter Rigsrevisionens beretninger vedrørende finansåret.

Statsregnskabet og Rigsrevisionens revision heraf skal give Folketinget sikkerhed for, at udgifter og indtægter har den nødvendige bevillingsmæssige hjemmel i overensstemmelse med grundloven.

Rigsrevisionen gennemfører i den forbindelse også en finansiell revision af hvert ministerområde i statsregnskabet og kan desuden gennemføre finansielle revisioner af andre relevante bestanddele af statsregnskabet, som ét eller flere ministerier har ansvar for. Et ministerområde er en bestanddel af det i Folketinget fremlagte statsregnskab og omfatter regnskabet for den paragraf i bevillingslovene, der angår ministeriets ressort.

Rigsrevisionen gennemfører herudover hvert år finansielle revisioner som led i andre opgaver. Sådanne opgaver omfatter især revision af årsregnskaber, som udarbejdes af offentlige virksomheder mv. uden for staten, hvor revisionen varetages af Rigsrevisionen i medfør af rigsrevisorlovens § 2, stk. 1, nr. 2-4, eller bestemmelser i anden lovgivning.

SOR 4 er baseret på de almindelige faglige principper for finansiell revision, der især fremgår af *ISSAI 200 – Grundlæggende principper for finansiell revision*.

En finansiell revision i overensstemmelse med disse principper fokuserer på at fastslå, om finansielle oplysninger præsenteres i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Dette gennemføres ved at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som gør det muligt for revisor at udtrykke en konklusion om, hvorvidt de finansielle oplysninger er uden væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser eller fejl. Finansielle revisioner er altid attestationsopgaver, da de tager udgangspunkt i de finansielle oplysninger, som præsenteres i et regnskab. En finansiell revision tager udgangspunkt i regnskabets formål og inddrager lov og anden regulering, der har en direkte virkning på regnskabet.

Ved en finansiell revision fremgår revisors konklusion af en erklæring om regnskabet, der følger et fast format. Rigsrevisionen har fastlagt paradigmer for de forskellige erklæringer, som Rigsrevisionen anvender ved revisionen af statsregnskabet og andre regnskaber. Paradigmerne justeres løbende og offentliggøres i tilknytning til SOR.

Statsregnskabet skal opstilles i overensstemmelse med bevillingslovene, jf. lov om statens regnskabsvæsen mv., § 1. De krav i SOR 4, som særligt vedrører muligheden for bevillingsafvigelser og konklusioner om, hvorvidt bevillingerne er overholdt, er alene relevante for en finansiell revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri. Disse krav er ikke relevante for Rigsrevisionens finansielle revisioner af andre regnskaber. I enkelte tilfælde kan andre regnskaber end statsregnskabet indeholde oplysninger og forudsætninger om overholdelse af bevillinger eller bestemte tilskudsvilkår mv. Kravene i pkt. 108-111 finder anvendelse i disse tilfælde.

Udførelsen af revisionsopgaver i overensstemmelse med SOR 4 forudsætter, at revisor også:

- udformer erklæringen om regnskabet i overensstemmelse med *SOR 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision*, som indeholder supplerende krav, der også er relevante for godkendte revisorer
- gennemfører juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*

- gennemfører forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

SOR 4 fastlægger krav vedrørende:

Revisionens formål

- målet for en finansiell revision, jf. pkt. 1-5
- erklæringsemnet, jf. pkt. 6-8
- kriterier, jf. pkt. 9-14.

Revisionens forudsætninger

- opgavens vilkår, jf. pkt. 15-17
- kommunikation, jf. pkt. 18-22
- kompetencer, jf. pkt. 23-24
- professionel skepsis, jf. pkt. 25-26
- kvalitetsstyring og revisionsrisiko, jf. pkt. 27-29
- væsentlighed, jf. pkt. 30-31
- dokumentation, jf. pkt. 32.

Planlægning og udformning af handlinger

- revisors forståelse, jf. pkt. 33-37
- revisionsmål, jf. pkt. 38-41
- risikovurdering, jf. pkt. 42-43
- overordnet revisionsstrategi og revisionsplan, jf. pkt. 44-48
- udformning af revisionshandling, jf. pkt. 49-57
- revisionens omfang på koncern- og komponentniveau, jf. pkt. 58-60
- finansielle revisioner udført af andre revisorer, jf. pkt. 61-63
- anvendelse af interne revisors arbejde, jf. pkt. 64-69
- fejlinformation, der skyldes besvigelser, jf. pkt. 70
- observationer fra andre revisioner, jf. pkt. 71
- efterfølgende begivenheder, jf. pkt. 72-74.

Grundlaget for revisors konklusion

- revisionsbevis, jf. pkt. 75-76
- opsummering, jf. pkt. 77-79
- sammenfattende vurdering og afsluttende bevillingskontrol, jf. pkt. 80-84
- retvisende billede, jf. pkt. 85-86.

Revisors rapportering

- revisionsprotokollat, jf. pkt. 87
- udformning af erklæring, jf. pkt. 88-90
- modifikationer til konklusionen, jf. pkt. 91-93
- forbehold, jf. pkt. 94-95
- modifikation i form af afkræftende konklusion, jf. pkt. 96-97
- manglende konklusion, jf. pkt. 98
- fremhævelse af forhold i regnskabet, jf. pkt. 99
- oplysninger om andre forhold, jf. pkt. 100-101

- erklæringer om bestanddele af et regnskab, jf. pkt. 102-103
- beretning om revisionen af statsregnskabet, jf. pkt. 104
- opfølgning på beretninger, jf. pkt. 105-107.

Særligt for forskellige andre regnskaber end statsregnskabet

- love og øvrig regulering af betydning for regnskabet, jf. pkt. 108-110
- forudsætninger om bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv., jf. pkt. 111-114
- forudsætning om fortsat drift (going concern), jf. pkt. 115-119
- sammenlignelige oplysninger, jf. pkt. 120-123
- andre oplysninger i dokumenter, der indeholder reviderede regnskaber, jf. pkt. 124-127.

Når Rigsrevisionen udfører en revision af et regnskab *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, skal revisor efterleve alle de krav i SOR 4, der er relevante for opgaven.

Denne version af SOR 4 (version 2.2) erstatter tidligere versioner (1.0, 2.0 og 2.1) og finder anvendelse på revisionen af statsregnskabet for 2024 og efterfølgende år samt Rigsrevisionens opgaver med revision af andre regnskaber, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2024 eller senere.

REVISIONENS FORMÅL

Målet for en finansiell revision

1. Formålet med en finansiell revision er at styrke de tiltænkte brugeres tillid til et regnskab. Revisor udformer derfor en erklæring om regnskabet i et bestemt fast format.
2. Ved en finansiell revision af statsregnskabet eller en bestanddel af statsregnskabet er det revisors overordnede mål:
 - at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation – uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl – og at der for regnskabet som helhed ikke forekommer væsentlige bevillingsafvigelse, så revisor er i stand til at udtrykke en konklusion
 - at udforme en konklusion om, hvorvidt:
 - statsregnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med bevillingslovene og statens regnskabsregler
 - ministeriet eller de relevante ministerier i alle væsentlige henseender har overholdt bevillingerne og disponeringsreglerne
 - at rapportere konklusionen i en erklæring om statsregnskabet eller den pågældende bestanddel af statsregnskabet og i Rigsrevisionens beretning til Statsrevisorerne om revisionen af statsregnskabet for det pågældende finansår.
3. Ved en finansiell revision af et andet regnskab, der udarbejdes efter statens regnskabsregler, er det revisors overordnede mål:
 - at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation – uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl – så revisor er i stand til at udtrykke en konklusion
 - at udforme en konklusion om, hvorvidt:
 - regnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med statens regnskabsregler og eventuelle andre retningslinjer, der tilsammen udgør den regnskabsmæssige begrebsramme
 - at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat e.l. til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og i en erklæring om regnskabet.

4. Ved en finansiell revision af et regnskab, der udarbejdes i overensstemmelse med årsregnskabsloven eller en anden regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede, er det revisors overordnede mål:
 - at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation – uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl – så revisor er i stand til at udtrykke en konklusion
 - at udforme en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede af resultatet og den finansielle stilling eller andre relevante opgørelser i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme
 - at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat e.l. til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og i en erklæring om regnskabet, der offentliggøres som en påtegning på regnskabet.
5. Revisor skal sikre, at det konkrete formål for den enkelte finansielle revision er klart fastlagt. Dette sker ved, at revisor identificerer det regnskab (eller de bestanddele af regnskabet), som vil være emnet for revisors konklusion, og fastslår, hvilken regnskabsmæssig begrebsramme regnskabet udarbejdes efter. Ved en finansiell revision efterprøver og vurderer revisor regnskabet ud fra kriterier, der følger af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

Erklæringsemnet

6. Revisor skal entydigt identificere regnskabet og sikre klarhed om den nærmere afgrænsning af erklæringsemnet. Hvis revisor skal udtrykke en konklusion, der er begrænset til bestemte bestanddele af et regnskab, skal revisor tage stilling til den nærmere afgrænsning af disse bestanddele.
7. Ved en finansiell revision af et regnskab er erklæringsemnet de forhold, som de forvaltningsansvarlige har målt og vurderet i regnskabet. Emneindholdet er de oplysninger, der fremgår af regnskabet. For et årsregnskab kan erklæringsemnet fx omfatte størrelsen og sammensætningen af virksomhedens aktiver, passiver, finansielle stilling, driftsresultat og pengestrømme. For et tilskudsregnskab kan erklæringsemnet fx være størrelsen af udgifterne til de forskellige formål, hvortil der er ydet tilskud i henhold til et godkendt budget. Det er de forvaltningsansvarliges ansvar at måle og vurdere erklæringsemnet og udarbejde oplysningerne om erklæringsemnet i regnskabet. De forvaltningsansvarlige har bl.a. ansvar for at fastlægge en passende regnskabspraksis, foretage rimelige regnskabsmæssige skøn og give relevante oplysninger herom i regnskabet. I konklusionen udtrykker revisor sin opfattelse af, om regnskabet (emneindholdet) giver et retvisende billede af erklæringsemnet, eller om regnskabet (emneindholdet) er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.
8. Ved en finansiell revision af statsregnskabet omfatter erklæringsemnet ministeriernes bevillingsoverholdelse samt størrelsen og sammensætningen af statens udgifter, indtægter og status. I statsregnskabet har ministerierne målt og vurderet størrelsen af finansårets udgifter og indtægter for hver af de bevillinger, som Folketinget har vedtaget i bevillingslovene. Statsregnskabet indeholder regnskaber for hver paragraf og bevillings- og regnskabstal for hver hoved- og underkonto i bevillingslovene. Regnskabstallene danner grundlag for den grundlovsbestemte kontrol med, at ministeriernes dispositioner har den nødvendige hjemmel i bevillingerne og de tilhørende disponeringsregler. Statsregnskabet udarbejdes under en forudsætning om, at den faktiske størrelse og anvendelse af de opgjorte beløb er i overensstemmelse med de angivne bevillinger, at regnskabet omfatter alle finansårets bevillinger, og at der ikke oppebæres indtægter eller afholdes udgifter uden bevilling. I erklæringens konklusion udtrykker revisor både sin opfattelse af regnskabet (emneindholdet) og sin opfattelse af, om ministerierne har overholdt bevillingerne og disponeringsreglerne (erklæringsemnet om bevillingsoverholdelse).

Kriterier

9. Revisor skal entydigt identificere den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Ved en finansiell revision er kriterierne fastlagt af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Den finansielle stilling og de finansielle resultater mv. (erklæringsemnet), som præsenteres i regnskaberne (emneindholdet), er resultatet af at anvende en regnskabsmæssig begrebsramme for indregning, måling, præsentation og oplysning (kriterier) på den virksomhed eller de aktiviteter, der er omfattet af regnskabet. Uden en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme har de forvaltningsansvarlige ikke et passende grundlag for at udarbejde regnskabet, og revisor har ingen egnede kriterier for at revidere det. At *regnskabet er rigtigt*, vil sige, at det i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante begrebsramme.
10. Ved en revision af statsregnskabet eller en bestanddel heraf er kriterierne fastlagt af bevillingslovene og de statslige regnskabsregler. Bevillingslovene og de statslige regnskabsregler udgør den regnskabsmæssige begrebsramme, som statsregnskabet udarbejdes efter. En finansiell revision af statsregnskabet eller en bestanddel heraf inddrager ikke anden lovgivning eller regulering. Inden for de rammer, som de statslige regnskabsregler fastlægger, skal revisor tage stilling til regnskabsmæssige skøn og vurdere, om den anvendte regnskabspraksis er rimelig. Revisor skal i den forbindelse anvende faglig vurdering.
11. Ved vurderingen af, om bevillingerne er overholdt, er kriterierne fastlagt af bevillingernes ordlyd og af de disponeringsregler, der indgår i statens regnskabsregler. At *bevillingerne er overholdt*, indebærer, at ministeriets dispositioner har den nødvendige hjemmel i bevillingerne og er anvendt inden for de rammer og formål, der er fastlagt i bevillingslovene og disponeringsreglerne.
12. Ved en revision af et andet regnskab end statsregnskabet skal revisor fastslå, hvilken regnskabsmæssig begrebsramme der er relevant for vurderingen af regnskabet. I det omfang det ikke er fastsat ved lov eller anden regulering, vil det være de forvaltningsansvarlige, der afgør, hvilken regnskabsmæssig begrebsramme der anvendes ved udarbejdelsen af regnskabet. Hvis regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, er begrebsrammen fastlagt af denne lovs principper og de regnskabsstandarder eller principper, som regnskabet i øvrigt angiver. Årsregnskabsloven er en regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede, fordi det fremgår af loven, at en række af de konkrete lovbestemmelser kan eller skal fraviges ved udarbejdelsen af regnskabet, hvis der derved kan opnås et mere retvisende billede. Revisors konklusion om regnskabet tager derfor udgangspunkt i, at det skal give et retvisende billede. Det samme er tilfældet, hvis regnskabet er udarbejdet efter en anden regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede.
13. En finansiell revision inddrager herudover de bestemmelser i love og øvrig regulering, der har en direkte og væsentlig indvirkning på regnskabets oplysninger. Ved en revision af andre regnskaber end statsregnskabet har det derfor både betydning for revisionen, hvilke kriterier begrebsrammen fastlægger for udarbejdelsen af regnskabet, og i hvilket omfang love og øvrig regulering kan have en direkte indvirkning på regnskabet.
14. Ved en revision af andre regnskaber end statsregnskabet skal revisor gennemgå de relevante regler for udarbejdelsen af regnskabet for at fastslå, hvilke bestemmelser der gælder for regnskabets udformning og oplysninger. Revisor skal desuden fastslå, om regnskabet er udarbejdet under en forudsætning om fortsat drift eller under en forudsætning om overholdelse af bestemte bevillinger eller vilkår for tilskud eller anden statslig finansiering. Revisor skal desuden overveje regnskabets formål og brugerkreds og tage stilling til, om regnskabet udarbejdes til bestemte brugere eller har et generelt formål for en bred kreds af brugere. Hvis regnskabet udarbejdes for at imødekomme bestemte brugeres behov for oplysninger, skal revisors vurderinger af regnskabet tage udgangspunkt i dette særlige formål.

REVISIONENS FORUDSÆTNINGER

Opgavens vilkår

15. Revisor skal vurdere opgavens vilkår og afklare de relevante forudsætninger, der er nødvendige, for at revisionen kan gennemføres i overensstemmelse med revisionsordningen og standarderne for offentlig revision (SOR). Revisor skal i den forbindelse fastslå, hvilket paradigme for udformningen af revisors erklæring om regnskabet der er relevant for opgaven.
16. Hvis revisionen angår et andet regnskab end statsregnskabet, skal revisor i den forbindelse sikre, at opgavens vilkår klart angiver det regnskab, som revisor skal udtrykke en konklusion om. Revisor skal endvidere fastslå:
 - om der er en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme for udarbejdelsen af regnskabet
 - om den regnskabsmæssige begrebsramme indebærer, at revisor skal udforme en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. i overensstemmelse med begrebsrammen, eller en konklusion om, at regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med begrebsrammen
 - om regnskabet har karakter af et koncernregnskab, og hvordan begrebsrammen afgrænser, hvilke komponenter der skal indgå i koncernregnskabet, og om regnskaberne for de enkelte komponenter revideres af andre revisorer
 - om regnskabet har karakter af et tilskudsregnskab, og om der er tale om et regnskab for en virksomhed, en bestanddel eller et specifikt element i et regnskab eller en anden historisk finansiell information
 - om begrebsrammen indebærer, at regnskabet er aflagt under en forudsætning om, at bestemte bevillinger, budgetter eller vilkår for anvendelsen af tilskudsmidler mv. er overholdt
 - om der er indgået en aftale i medfør af rigsrevisorlovens § 9, der indebærer, at revisionen af regnskabet, bestemte bestanddele af regnskabet eller bestemte komponenter udføres i et nærmere fastlagt samarbejde mellem Rigsrevisionen og en intern revision
 - om revisionen skal udføres i overensstemmelse med bestemte krav eller standarder ud over dem, der er fastlagt i SOR.
17. Revisor skal i hele revisionens forløb påse, at forudsætningerne for gennemførelsen af en finansiell revision er til stede, herunder at der er en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme, og at de forvaltningsansvarlige erkender og forstår:
 - deres ansvar for udarbejdelsen af regnskabet og overholdelsen af relevante bevillinger eller tilskudsvilkår mv. og for den interne kontrol, de anser er nødvendig for at kunne udarbejde et regnskab uden væsentlig fejlinformation eller væsentlige bevillingsafvigelser
 - at det er revisors ansvar at gennemføre en revision i overensstemmelse med SOR, og at revisor i den forbindelse skal have adgang til de relevante oplysninger og sikres mulighed for at gennemføre de relevante handlinger.

Kommunikation

18. Revisor skal opretholde en effektiv og ordentlig kommunikation om nøgleaspekterne i revisionen med de forvaltningsansvarlige og andre relevante interesseparter i hele revisionsprocessen og definere indholdet, processen og modtagerne af kommunikationen for hver enkelt revision.
19. Revisor skal kommunikere skriftligt til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet om revisionernes tilrettelæggelse og betydelige resultater. Revisor skal desuden identificere passende kontaktpersoner i de reviderede enheders ledelsesstruktur og opretholde en løbende dialog med disse. Hvis revisor kommunikerer skriftligt til den daglige ledelse, sker det normalt i et brev (management letter). Ved revisionen af statsregnskabet sendes både management letters og kommunikationen til den øverste ledelse til departementet og ledelsen af den berørte styrelse. Hvis opgaven angår et andet årsregnskab, kan management letters fx sendes til virksomhedens økonomidirektør, mens den øverste ledelse fx kan være virksomhedens bestyrelse. Kommunikationen til den øverste ledelse kan ske i et protokollat e.l.

20. Hvis revisor i løbet af revisionen konstaterer én eller flere mangler i intern kontrol, skal revisor på grundlag af det udførte revisionsarbejde afgøre, om disse enkeltvis eller tilsammen udgør betydelige mangler. Hvis manglerne er betydelige, skal revisor skriftligt kommunikere om manglerne til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og oplyse om manglernes potentielle konsekvenser. Hvis manglerne ikke er betydelige, skal revisor kommunikere om manglerne til de umiddelbart forvaltningsansvarlige (fx de relevante kontaktpersoner i den daglig ledelse).
21. Hvis revisor inden regnskabet foreligger i sin endelige form konstaterer fejlinformationer eller bevillingsafvigelser, skal revisor rettidigt og skriftligt kommunikere til de forvaltningsansvarlige på den relevante måde, medmindre de er klart ubetydelige. Revisor opfordrer i den forbindelse til at korrigere fejlinformationer og udbedre væsentlige bevillingsafvigelser, når dette er relevant, ved fx at orientere Folketingets Finansudvalg eller ansøge om den fornødne bevilling.
22. Hvis revisor i løbet af revisionen konstaterer væsentlige fejlinformationer eller bevillingsafvigelser, skal revisor uden unødigt forsinkelse skriftligt orientere den øverste ledelse med ansvar for regnskabet. Det samme gælder, hvis revisor konstaterer andre forhold, der påvirker formen og indholdet af revisors erklæring eller betydelige forhold vedrørende opgavens vilkår og forudsætninger eller de forvaltningsansvarliges tilsyn og ansvar.

Kompetencer

23. Den opgaveansvarlige revisor er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam har den nødvendige faglige kompetence til at udføre den finansielle revision, og for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet udført af hele revisionsteamet på alle niveauer og i alle faser i revisionsprocessen.
24. Den opgaveansvarlige revisor skal være overbevist om, at hele revisionsteamet og eventuelle eksterne eksperter tilsammen har kompetencer og færdigheder til:
 - at udføre revisionen i overensstemmelse med de relevante standarder og gældende krav i lovgivning og anden regulering
 - at gøre det muligt for revisor at sammenfatte konklusioner i et revisionsprotokollat e.l. og afgive en samlet erklæring om regnskabet, som dækker god offentlig revisionsskik.

Professionel skepsis

25. Revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme væsentlig fejlinformation eller væsentlige bevillingsafvigelser. Revisor skal i den forbindelse opretholde en høj standard for professionel adfærd og udvise rettidig omhu og dømmekraft, idet revisor vurderer forhold fra forskellige synsvinkler og opretholder en åben og objektiv tilgang til alle argumenter.
26. Revisor skal være opmærksom på risikoen for besvigelser gennem hele revisionsprocessen, herunder risikoen for besvigelser, som kan have betydning for de faglige vurderinger, der foretages i løbet af revisionen, og for de konklusioner, revisor når frem til.

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

27. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af den finansielle revision med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for:
 - at revisionen udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 4
 - at revisors konklusioner og revisors erklæring om regnskabet er passende efter omstændighederne.
28. Revisor skal styre revisionsrisikoen ved at sikre tilstrækkelig sammenhæng mellem revisionshandlingernes art og omfang, det opnåede revisionsbevis, kriterierne, revisors observationer og delkonklusioner og den endelige konklusion i revisors erklæring.

29. Revisor skal reducere revisionsrisikoen til et efter revisionens omstændigheder acceptabelt lavt niveau for at opnå høj grad af sikkerhed som grundlag for en positivt udtrykt konklusion. Revisionsrisikoen er risikoen for, at revisor udtrykker en konklusion i sin erklæring om regnskabet, som ikke er passende, i en situation, hvor der forekommer væsentlig fejlinformation eller væsentlige bevillingsafvigelser.

Væsentlighed

30. Revisor skal både anvende væsentlighed ved planlægningen og udførelsen af revisionen, ved vurdering af indvirkningen på revisionen af konstaterede fejlinformationer og bevillingsafvigelser under revisionen og ved vurdering af indvirkningen heraf på regnskabet og udformningen af konklusionen i revisors erklæring. Revisor skal i den forbindelse udøve faglig vurdering.
31. Revisor skal i sine vurderinger af væsentlighed inddrage overvejelser om regnskabets formål og brugerkreds og offentlighedens interesse i, at regnskabets oplysninger er rigtige. Finansielle revisioner udføres for at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet. Offentlige regnskaber udarbejdes ofte til en bestemt bruger, der har en særlig rolle med hensyn til at føre kontrol med anvendelsen af midlerne. Den primære bruger af statsregnskabet er Folketinget, mens fx tilskudsregnskaber udarbejdes til brug for tilskudsyder. Andre regnskaber har et mere generelt formål og udarbejdes til en bred kreds af brugere.

Dokumentation

32. Revisor skal dokumentere revisionen i overensstemmelse med revisionens samlede omstændigheder. Oplysningerne i dokumentationen skal være tilstrækkeligt fuldstændige og detaljerede til, at en erfaren revisor uden tidligere tilknytning til revisionen efterfølgende kan fastslå:
- den tidsmæssige placering og omfanget af de revisionshandlinger, som udføres for at overholde SOR
 - resultaterne af disse revisionshandlinger og det opnåede revisionsbevis
 - betydelige forhold, som opstår under revisionen og vurderingen af disse
 - revisors konklusioner og delkonklusioner vedrørende revisionsmålene
 - betydelige faglige vurderinger, der er udøvet for at nå til disse konklusioner.

PLANLÆGNING OG UDFORMNING AF HANDLINGER

Revisors forståelse

33. Revisor skal opnå og opretholde en forståelse af de ministerier eller den virksomhed eller aktivitet, der er omfattet af regnskabet, og af de relevante omgivelser. Forståelsen skal sætte revisor i stand til at planlægge og udføre revisionen effektivt. Når en ny opgave indledes, vil det normalt være hensigtsmæssigt at tilrettelægge en samlet arbejdsproces, som sigter mod at opnå en helhedsorienteret forståelse, der både kan danne grundlag for de finansielle revisioner, de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisionerne. Efterfølgende opretholder revisor en passende forståelse i forbindelse med gennemførelsen af de årlige revisioner og ved, at ledelsen holder revisor orienteret om forhold, der kan have betydning for revisors opgave.
34. Revisor skal opnå og opretholde en forståelse, der er passende under hensyn til opgavens samlede omstændigheder og de konklusioner, som revisor skal udtrykke i sin erklæring om regnskabet. Revisor skal i den forbindelse have kendskab til:
- de relevante regnskabsregler og de krav, disse fastsætter til forretningsgange og interne kontroller i forbindelse med gennemførelsen af dispositioner og udarbejdelsen af regnskabet
 - de bevillinger eller vilkår for tilskud eller anden finansiering, som regnskabet og den relevante regnskabsmæssige begrebsramme forudsætter bliver overholdt

- den aktuelle bevillingsmæssige situation, de funktionsbetingelser, som aktiviteterne gennemføres under, aktiviteterne retlige grundlag, ledelsens styringskoncept og forretningsmæssige risici af relevans for regnskabet
 - de anvendte regnskabssystemer, forretningsgange og interne kontroller og it-understøttelsen heraf.
 - det generelle kontrolmiljø og ledelsens overvågning af kontroller.
35. Ved revision af statsregnskabet, en bestanddel heraf eller et koncernregnskab skal revisor opnå en forståelse af den samlede koncern og dens omgivelser. Revisor skal i den forbindelse fastslå, hvilke komponenter i koncernen (staten eller ministeriet) der udarbejder finansiell information til brug for statsregnskabet eller koncernregnskabet. Ved revision af statsregnskabet vil de enkelte ministerier, virksomheder, regnskabsførende institutioner og statsfinansierede selvejende institutioner mv. udgøre komponenter, der bidrager med finansiell information til brug for statsregnskabet. I nogle tilfælde vil tværgående administrative funktioner eller regnskabsprocesser vedrørende særlige bevillingsformål også kunne betragtes som komponenter med selvstændig relevans for den finansielle revision.
36. Revisor skal fastslå, hvilke af statens, ministeriets eller koncernens komponenter der er betydelige med henblik på den finansielle revision af regnskabet. Revisor vurderer væsentligheden af mulig fejlinformation og mulige bevillingsafvigelser vedrørende de enkelte komponenter (fx ministerområdets virksomheder eller bevillings- eller aktivitetsområder) med udgangspunkt i væsentligheden for det samlede regnskab. Komponenter anses for at være betydelige:
- som følge af deres individuelle finansielle betydning i forhold til oplysningerne i regnskabet
 - hvis de som følge af deres særlige art eller omstændigheder sandsynligvis kan indeholde betydelige risici for væsentlig fejlinformation, enten fordi fejlinformationen overstiger væsentlighedsniveauet, eller fordi risiciene skønnes af interesse for regnskabsbrugeren
 - hvis de involverer forhold af særlig offentlig følsomhed eller har særlig betydning for regnskabets forudsætninger om, at de bevillinger, der fremgår af regnskabet, overholdes.
37. Revisor skal have en passende forståelse af de regnskabssystemer, forretningsgange og interne kontroller, der er relevante for den finansielle revision. Afhængigt af opgaven kan dette både omfatte koncernkontroller (fx kontroller, der omfatter hele staten eller hele ministeriet) og kontroller på komponentniveau (fx kontroller, der er tilrettelagt i en enkelt virksomhed inden for ministeriet). Revisionsbevis kan opnås gennem en kombination af forespørgsler og andre risikovurderings-handlinger, fx understøttelse af forespørgsler gennem observation eller inspektion af dokumenter. En finansiell revision kræver ikke forståelse af alle de kontroller, der udføres for hver betydelig gruppe af transaktioner, balanceposter og oplysninger i regnskabet eller for hvert af de revisionsmål, som er relevant for dem. Forståelsen kan omfatte følgende områder:
- de grupper af transaktioner i den reviderede enheds aktiviteter, der er betydelige for regnskabet
 - de procedurer i både it-systemer og manuelle forretningsgange, der anvendes til at igangsætte, registrere og behandle disse transaktioner og rapportere dem i regnskabet
 - den tilhørende bogføring, den underliggende information og de specifikke konti i regnskabet, der bruges til at igangsætte, registrere, behandle og rapportere transaktioner
 - procedurer for rettelse af fejlinformation, og for overførsel og behandling af information til brug for det endelige regnskab
 - hvordan informationssystemet opfanger andre begivenheder og forhold end transaktioner, der er betydelige for regnskabet
 - den regnskabsaflæggelsesproces, der anvendes ved udarbejdelsen af regnskabet, herunder betydelige regnskabsmæssige skøn og oplysninger
 - hvilke it-understøttede procedurer og kontroller der er systemmæssigt gennemtvunget på en sådan måde, at det ikke er relevant for revisor at teste deres effektivitet.

Revisionsmål

38. Revisor skal med udgangspunkt i revisionens formål identificere de relevante revisionsmål. Det kan fx ske ved, at det overordnede formål nedbrydes i delmål, der omfatter en række mere detaljerede revisionsmål vedrørende de enkelte oplysninger i regnskabet og bestemmelserne om de forskellige bevillinger.
39. Revisionsmålene udgøres af de forskellige oplysninger, der fremgår eller bør fremgå af regnskabet, og af de relevante kriterier for udarbejdelsen af oplysningerne, der følger af den regnskabsmæssige begrebsramme. Afhængigt af begrebsrammen kan revisionsmålene angå forekomsten, fuldstændigheden, nøjagtigheden, periodiseringen og klassifikationen af de transaktioner og begivenheder, der afspejles i regnskabets oplysninger om resultatet. Revisionsmålene kan desuden angå tilstedeværelsen, rettighederne, fuldstændigheden og værdiansættelsen vedrørende de aktiver og passiver, der afspejles i regnskabets oplysninger om den finansielle stilling.
40. Ved revisionen af statsregnskabet indgår ministeriernes bevillingsoverholdelse i erklæringsemnet. I den forbindelse udgøres revisionsmålene af statsregnskabets udsagn og forudsætninger om, at de oplyste udgifter og indtægter har den nødvendige hjemmel i bevillingerne i årets finanslov og tillægsbevillingslov og de dertil knyttede disponeringsregler samt en eventuel midlertidig bevillingslov.
41. Revisor skal sikre, at revisionsmålene tilsammen er dækkende for det samlede regnskab og for de bevillinger, som vil være omfattet af revisors konklusion. Revisor skal også sikre, at revisionsmålene afspejler de relevante kriterier for udarbejdelsen af regnskabet og vedrørende bevillingsoverholdelsen. Revisor skal anvende revisionsmålene til at overveje forskellige typer fejlinformation og bevillingsafvigelser, der potentielt kan forekomme, og identificere de forskellige risici, der kan være relevante for revisionen. Revisionsmålene er på den måde styrende for revisors handlinger og vurderinger og skal bidrage til at sikre, at revisor opnår et logisk sammenhængende og overbevisende grundlag for konklusionen i erklæringen.

Risikovurdering

42. Revisor skal gennemføre risikovurderingshandling og skal vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelser på regnskabsniveau og på revisionsmålsniveau for grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger for at opnå et grundlag for yderligere revisionshandling. Revisor skal i den forbindelse:
 - identificere risici i løbet af processen med at opnå en forståelse af koncernen, virksomheden eller aktiviteten og dens omgivelser ved at undersøge relevante interne kontroller, der vedrører risiciene, og ved at overveje grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger i regnskabet
 - vurdere de identificerede risici og overveje, i hvilket omfang de har relevans for regnskabet som helhed og muligvis påvirker mange revisionsmål
 - relatere de identificerede risici til, hvad der kan gå galt på revisionsmålsniveau, idet der tages højde for relevante kontroller, som revisor påtænker at teste
 - overveje sandsynligheden for fejlinformation, herunder muligheden for flere fejlinformationer, og om den mulige fejlinformation er af en sådan størrelse, at den kan resultere i en væsentlig fejlinformation
 - overveje sandsynligheden for bevillingsafvigelser, herunder muligheden for flere afvigelser, og om de mulige afvigelser har en sådan karakter, at de kan resultere i væsentlige bevillingsafvigelser.
43. Revisor skal som led i risikovurderingen tage stilling til, om nogle af de identificerede risici efter revisors vurdering er betydelige risici. Ved vurderingen af, hvilke risici der er betydelige risici, overvejer revisor:
 - om risikoen er en risiko for besvigelser
 - om risikoen er en risiko for væsentlige bevillingsafvigelser
 - om risikoen er knyttet til aktuelle betydelige økonomiske, regnskabsmæssige eller andre begivenheder og derfor kræver specifik opmærksomhed

- transaktionernes kompleksitet
- om risikoen vedrører betydelige transaktioner med nærtstående parter
- graden af subjektivitet ved målingen af finansiell information, der er knyttet til risikoen, især ved de målinger, der involverer et bredt interval for målingsusikkerhed
- om risikoen vedrører betydelige transaktioner, der ligger uden for den reviderede enheds normale forretningsområde, eller som på anden måde fremstår som usædvanlige
- om risikoen også har betydning for overholdelse af love og øvrig regulering
- om risikoen er knyttet til uoverensstemmelse mellem virksomhedens it-strategi og dens forretningsstrategier
- om risikoen vedrører ændringer i it-miljøet eller installation af nye betydelige it-systemer, der vedrører regnskabsaflæggelse.

Overordnet revisionsstrategi og revisionsplan

44. Den strategiske og operationelle planlægning skal bidrage til en revision af høj kvalitet og udarbejdes med henblik på at opnå revisionens formål på en effektiv måde. Revisionen udformes, så revisor gennemfører de revisionshandlinger, der er nødvendige og tilstrækkelige til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at sammenfatte konklusioner og udforme en erklæring om regnskabet i overensstemmelse med SOR. Revisor skal dokumentere både revisionsstrategien og revisionsplanen og efter behov opdatere begge i løbet af revisionen. I forbindelse med planlægningen skal revisor fastsætte kvantitative væsentlighedsniveauer.
45. Revisor skal etablere en overordnet revisionsstrategi, der omfatter revisionens omfang, tidsmæssige placering og styring. Hvis revisionen vedrører et ministerområde eller en anden bestanddel af statsregnskabet, er revisionsstrategien fastlagt i Rigsrevisionens revisionsstrategi for statsregnskabet, der også fastlægger væsentlighed. Hvis revisionen vedrører et andet regnskab end statsregnskabet, skal revisor ved udformningen af revisionsstrategien:
 - identificere de karakteristika ved opgaven, der definerer dens omfang
 - fastlægge opgavens rapporteringsmål for at kunne planlægge den tidsmæssige placering af revisionen og arten af den nødvendige kommunikation
 - overveje de forhold, der efter revisors faglige vurdering er betydelig for instruktionen af opgaveteamets indsats
 - overveje resultaterne af indledende opgaveaktiviteter
 - fastlægge arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de resurser, der er nødvendige til at udføre opgaven
 - overveje resultater og viden opnået ved tidligere udførte revisioner, som er relevante for den reviderede enhed
 - overveje og vurdere forventningerne fra lovgiver og andre relevante brugere af revisionsrapporten.
46. Når den overordnede revisionsstrategi fastlægges, skal revisor fastsætte væsentlighed for regnskabet som helhed. Revisor skal desuden fastslå, om der af hensyn til regnskabets brugere og kontrollen med overholdelse af bevillinger eller vilkår for tilskud mv. skal anvendes lavere væsentlighedsniveauer for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger i regnskabet. Den fastsatte væsentlighed for regnskabet som helhed samt eventuelle individuelle niveauer for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger anvendes af revisor, når revisor tager stilling til, om konklusionen i erklæringen skal modificeres. Hvis revisor i løbet af revisionen bliver opmærksom på ny information af betydning for fastsættelsen af væsentlighed, skal revisor genoverveje og eventuelt ændre den oprindeligt fastsatte væsentlighed.
47. Når revisionen planlægges, skal revisor endvidere fastsætte væsentlighed ved udførelsen for revisionens delmål. Væsentlighed ved udførelsen er de tærskler, som revisor tager udgangspunkt i for at kunne vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation og fastlægge arten, den tidsmæssige placering

og omfanget af yderligere revisionshandlinger for de enkelte delmål. Revisor anvender desuden tærsklerne, når revisor gennemgår det opnåede revisionsbevis og vurderer, om der er høj grad af sikkerhed for, at de oplysninger i regnskabet, der er omfattet af de enkelte delmål, er uden væsentlig fejlinformation. Væsentlighed ved udførelsen fastsættes for at styre og begrænse risikoen for, at de fejlinformationer og bevillingsafvigelser, der ikke opdages ved revisionen, kan overstige den fastsatte væsentlighed for regnskabet som helhed (eller eventuelle individuelle niveauer for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger). De anvendte tærskler skal fastsættes med henblik på at reducere sandsynligheden for uopdagede væsentlige fejlinformationer og uopdagede væsentlige bevillingsafvigelser til et acceptabelt lavt niveau.

48. Når revisor fastsætter og anvender væsentlighed ved udførelsen, skal revisor overveje sandsynligheden for, at flere fejlinformationer, der hver især ikke overstiger tærsklerne for de relevante delmål, samlet set er væsentlige for regnskabet som helhed. Når det er relevant, skal revisor endvidere overveje sandsynligheden for, at flere fejlinformationer samlet set kan være væsentlige for de grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger i regnskabet, hvor revisor har fastsat et lavere individuelt væsentlighedsniveau. Revisor skal justere tærsklerne i løbet af revisionen, når dette er relevant i lyset af de hidtil konstaterede fejlinformationer og bevillingsafvigelser eller ændringer i revisors vurderinger af risikoen for væsentlig fejlinformation eller bevillingsafvigelser. Hvis regnskabet har karakter af et koncernregnskab, fastsættes væsentlighed ved udførelsen for betydelige komponenter i koncernen lavere end for det samlede koncernregnskab, så sandsynligheden for, at summen af ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer i koncernregnskabet overstiger væsentligheden for koncernregnskabet som helhed, nedsættes til et passende lavt niveau.

Udformning af revisionshandlinger

49. Revisor skal planlægge revisionen med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for konklusionen om det samlede regnskab. Risikovurderingshandlinger kan ikke alene give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, men tager sigte på at opnå grundlag for at udforme yderligere handlinger. Revisor skal i den forbindelse agere passende med henblik på at behandle de vurderede risici for væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelse. Revisionshandlinger til opnåelse af revisionsbevis og behandling af de vurderede risici kan – ofte i en kombination – omfatte:
- Forespørgsel, som består af opsøgning af både finansiell og ikke-finansiell information hos personer inden for eller uden for virksomheden.
 - Inspektion, som omfatter undersøgelse af registreringer eller af interne og eksterne dokumenter eller en fysisk undersøgelse af et aktiv.
 - Observation, som består i at overvære en proces eller en procedure, der bliver udført af andre, fx revisors observation af lageroptællingen, der udføres af virksomhedens personale, eller af udførelsen af kontrolaktiviteter.
 - Ekstern bekræftelse, som udgøres af et direkte skriftligt svar til revisor fra en tredjepart. Handlinger, der omfatter ekstern bekræftelse, kan være relevante vedrørende revisionsmål, der er knyttet til visse (store) balanceposter.
 - Efterregning, som består i at kontrollere dokumenters eller registreringers matematiske nøjagtighed.
 - Genudførelse, dvs. revisors uafhængige udførelse af procedurer eller kontroller, som oprindeligt er blevet udført som en del af virksomhedens interne kontrol.
 - Analytiske handlinger, som består i vurdering af information og udføres ved at undersøge sammenhænge mellem både finansielle og ikke-finansielle data.
50. Revisor skal udforme handlingerne, så deres art, tidsmæssige placering og omfang modsvarer de vurderede risici for væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelse på revisionsmålsniveau. Revisor skal både udforme handlinger, der retter sig mod det samlede regnskab, og handlinger, der retter

sig mod de enkelte revisionsmål (handlinger på revisionsmålsniveau). Revisor skal i den forbindelse overveje årsagerne til de vurderede risici på revisionsmålsniveau for hver enkelt gruppe af transaktioner, balanceposter og oplysninger. Handlinger på revisionsmålsniveau omfatter:

- test af kontroller, dvs. handlinger, der er udformet til at teste, om de interne kontroller fungerer effektivt og imødegår de relevante specifikke risici for fejlinformation og bevillingsafvigelser
 - substanshandlinger, dvs. handlinger, der er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelser på revisionsmålsniveau, herunder:
 - substansanalytiske handlinger (analyse som substanshandling)
 - detailtest af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger.
51. Revisor skal udforme og udføre test af kontroller for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de relevante kontrollers funktionalitet i de tilfælde, hvor:
- 1) substanshandlinger alene ikke kan give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis eller
 - 2) revisor har en forventning om, at de pågældende interne kontroller fungerer effektivt, og revisor har tillagt denne forventning vægt i sine vurderinger af risici på revisionsmålsniveau og udformning af substanshandlinger.
52. Revisor skal udforme og udføre tests af interne kontroller på en måde, der afspejler den vægt, revisor påtænker at tillægge tilliden til de interne kontroller i de vurderinger, der danner grundlag for revisors konklusion om regnskabet og bevillingsoverholdelsen. Selv om revisor har opnået en forståelse af en intern kontrol, kan revisor ikke have tillid til, at kontrollen fungerer effektivt, hvis kontrollen ikke er systemmæssigt gennemtvunget, og revisor ikke har testet kontrollen. Revisor skal overveje, om det opnåede revisionsbevis dækker hele regnskabsperioden, og reagere på ændringer i de interne kontroller i løbet af regnskabsperioden ved at udforme revisionshandlinger med henblik på at opnå revisionsbevis for hele regnskabsperioden. Revisor skal desuden tage stilling til, om det er passende at benytte revisionsbevis opnået i tidligere revisioner for funktionaliteten af specifikke kontroller. Revisor skal i så fald foretage forespørgsler kombineret med observation eller inspektion for at opnå revisionsbevis for, om der i mellemtiden er sket betydelige ændringer i den pågældende kontrol. Revisor skal desuden fastsætte længden af den periode, der kan gå, før den pågældende kontrol gentestes.
53. Revisor skal på baggrund af det opnåede revisionsbevis vurdere, i hvilket omfang de interne kontroller imødegår de relevante risici for fejlinformation og bevillingsafvigelser på revisionsmålsniveau. Revisor skal i den forbindelse tage stilling til, hvilken vægt dette revisionsbevis vil kunne tillægges i det samlede revisionsbevis, der skal danne grundlag for revisors konklusion om regnskabsrigtighed og bevillingsoverholdelsen. Revisor skal tage højde for, at der er iboende begrænsninger i intern kontrol, bl.a. fordi den daglige ledelse eventuelt kan tilsidesætte en intern kontrol.
54. Revisor skal udforme og udføre revisionshandlinger med henblik på at behandle de vurderede risici for bevillingsafvigelser. Risikoen for væsentlige bevillingsafvigelser er det samlede resultat af den iboende risiko for væsentlige bevillingsafvigelser og kontrolrisikoen. Et godt kontrolmiljø bidrager til at forebygge generelle risici for bevillingsafvigelser. På de punkter, hvor forretningsgange og interne kontroller er effektive og imødegår specifikke risici for bevillingsafvigelser, bidrager dette til, at risikoen for væsentlige bevillingsafvigelser begrænses. Ud over risikoen for væsentlige bevillingsafvigelser afhænger revisionsrisikoen af opdagelsesrisikoen for bevillingsafvigelser, dvs. risikoen for, at revisor ikke opdager væsentlige bevillingsafvigelser i en situation, hvor sådanne forekommer. Revisor skal udforme handlingerne med henblik på, at revisionsrisikoen samlet set reduceres til et passende lavt niveau.
55. Revisor skal udforme og udføre revisionshandlinger med henblik på at behandle de vurderede risici for væsentlig fejlinformation. Ved en revision af statsregnskabet vil de identificerede risici for bevillingsafvigelser ofte også indebære risici for fejlinformation, fordi oplysningerne i statsregnskabet vedrører finansårets bevillinger og opgøres under en forudsætning om, at disponeringsreglerne

overholdes. Risikoen for væsentlig fejlinformation er det samlede resultat af den iboende risiko for fejlinformation og kontrolrisikoen. Et godt kontrolmiljø bidrager til at forebygge generelle risici for fejlinformation. På de punkter, hvor de interne kontroller er effektive og imødegår specifikke risici for fejlinformation, bidrager dette til, at risikoen for væsentlig fejlinformation begrænses. Ud over risikoen for væsentlig fejlinformation afhænger revisionsrisikoen af opdagelsesrisikoen for fejlinformation, dvs. risikoen for, at revisor ikke opdager væsentlige fejlinformationer i en situation, hvor sådanne forekommer. Revisor skal udforme handlingerne med henblik på, at revisionsrisikoen samlet set reduceres til et passende lavt niveau.

56. Revisor skal – uanset de vurderede risici – udforme og udføre substanshandlinger for alle væsentlige grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger i regnskabet med henblik på at opdage fejlinformation. Revisor skal i den forbindelse tage højde for, at revisors vurdering af risiko er af skønsmæssig karakter og derfor måske ikke identificerer alle risici for væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelser.
57. Hvis revisor har fastslået, at en vurderet risiko for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau er betydelig, skal revisor desuden gennemføre substanshandlinger – herunder detailtest – som specifikt retter sig mod denne risiko.

Revisionens omfang på koncern- og komponentniveau

58. Ved en revision af statsregnskabet, en bestanddel heraf eller et koncernregnskab planlægger revisor indsamlingen af revisionsbevis på komponentniveau og på koncernniveau, dvs. for staten, ministeriet eller koncernen som helhed. Indsamlingen af revisionsbevis kan i den forbindelse omfatte finansielle revisioner udført af andre revisorer (komponentrevisor), jf. pkt. 61-63, eller anvendelsen af interne revisors arbejde, jf. pkt. 64-69.
59. Revisor skal planlægge indsamlingen af revisionsbevis på komponentniveau med udgangspunkt i revisors vurdering af, om de enkelte komponenter er betydelige for det samlede regnskab på koncernniveau, jf. pkt. 36. Revisor skal i den forbindelse sikre, at revisionen af de enkelte komponents finansielle oplysninger har følgende omfang:

a) Komponenter af individuel finansiell betydning

Hvis en komponent er betydelig på grund af sin individuelle finansielle betydning i forhold til oplysninger i regnskabet, skal revisor sikre, at der gennemføres en finansiell revision. Den finansielle revision gennemføres med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at komponentens finansielle oplysninger er uden væsentlig fejlinformation, hvor væsentlighed for komponenten er fastsat med udgangspunkt i statsregnskabet eller koncernregnskabet. Hvis den finansielle revision af komponentens finansielle oplysninger varetages af Rigsrevisionen, skal den udføres i overensstemmelse med SOR 4, bortset fra at der ikke udformes en erklæring, hvis revisionen alene udføres som led i opgaven med revisionen af det samlede regnskab, fx statsregnskabet.

b) Andre betydelige komponenter

For andre betydelige komponenter gennemføres revisionshandlinger eller revisioner af én eller flere balanceposter, grupper af transaktioner eller oplysninger, der relaterer sig til de sandsynlige betydelige risici for væsentlige bevillingsafvigelser eller væsentlig fejlinformation i statsregnskabet eller koncernregnskabet.

c) Komponenter, der ikke er betydelige

For komponenter, der ikke er betydelige, gennemføres analytiske handlinger eller andre handlinger, som revisor vurderer er nødvendige for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for konklusionen om det samlede statsregnskab eller bestanddel heraf eller koncernregnskabet.

60. På koncernniveau, herunder for ministeriet eller det samlede statsregnskab, skal revisor planlægge og udføre:

- vurdering og test af koncernkontroller i overensstemmelse med pkt. 51-52
- revisionshandlingerne vedrørende konsolideringsprocessen som reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet, der knytter sig til konsolideringsprocessen.

Finansielle revisioner udført af andre revisorer

61. Ved revisionen af statsregnskabet eller en bestanddel heraf eller et koncernregnskab fastslår revisor, om der er nogle af de komponenter, der er betydelige som følge af deres individuelle finansielle betydning, som revideres af en godkendt – dvs. statsautoriseret eller registreret – revisor (komponentrevisor). Revisor skal fastslå, om komponentrevisors opgave:

- omfatter udformning af en erklæring med høj grad af sikkerhed, som omfatter de oplysninger, der indgår i statsregnskabet eller koncernregnskabet
- indebærer, at komponentrevisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme
- om den regnskabsmæssige begrebsramme er relevant og tilstrækkelig for de oplysninger vedrørende komponenten, der indgår i statsregnskabet eller koncernregnskabet.

62. Hvis disse forudsætninger er opfyldt, skal revisor påse, at revisionen af komponenterne udføres i overensstemmelse med SOR og de standarder og krav, der i øvrigt gælder for revisionen. Revisor skal endvidere fastsætte et maksimalt væsentlighedsniveau for komponenten i forhold til væsentlighed for statsregnskabet, den relevante bestanddel heraf eller koncernregnskabet som helhed og påse, at den væsentlighed, komponentrevisor fastlægger ved revisionen, ikke overstiger dette maksimum. Hvis revisionen af komponentens finansielle oplysninger udføres med passende væsentlighed, skal revisor ikke udføre revision af komponenten som led i den finansielle revision af statsregnskabet, en bestanddel heraf eller koncernregnskabet. Dette gælder, uanset om grundlaget for komponentrevisors opgave er særlige revisionsbestemmelser, en almindelig revisionsaftale med koncernen eller komponenten, en aftalt arbejdsdeling mellem Rigsrevisionen og en medrevisor eller en aftale i medfør af rigsrevisorlovens § 9, der indebærer, at en statsautoriseret eller registreret revisor har ansvaret for revisionen af komponenten.

63. Ved revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri overvejer revisor desuden risikoen for bevillingsafvigelser og fejlinformation i statsregnskabet på andre områder, hvor der udbetales tilskud, refusioner mv. til modtagere, som aflægger tilskudsregnskaber. Revisor udformer og gennemfører passende handlinger for at imødegå identificerede risici i denne forbindelse. De relevante handlinger kan omfatte gennemgang af modtagernes regnskaber. Revisor kan i den forbindelse påse, at regnskaberne – når dette er relevant – er omfattet af passende krav om revision, og at revisionen er betryggende og udføres i overensstemmelse med SOR og de standarder og krav, der i øvrigt er fastlagt på området. Hvis tilskudsregnskaberne revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, kan revisor anvende disse revisors arbejde til opnåelse af revisionsbevis. Revisor skal i så fald foretage en stikprøvevis gennemgang af revisors rapporteringer til tilskudsyder med henblik på at fastslå, om revisionen imødegår de identificerede risici af betydning for revisionen af statsregnskabet.

Anvendelse af interne revisors arbejde

64. En intern revisionsfunktion kan have relevans for revisors opgave på 2 forskellige måder:

- 1) Rigsrevisionen kan i medfør af rigsrevisorlovens § 9 have indgået en aftale om, at revisionsopgaver, der efter loven ellers ville skulle udføres af Rigsrevisionen, i stedet varetages i et nærmere fastlagt samarbejde mellem Rigsrevisionen og den interne revisionsfunktion. I så fald indgår aftalen i opgavens vilkår, og aftalen kan have varig betydning for omfanget af Rigsrevisionens årlige finansielle revisioner af regnskabet. Dette gælder især, hvis § 9-aftalen indebærer, at en godkendt revisor fungerer som komponentrevisor, jf. pkt. 61-62.
- 2) Rigsrevisionen kan som uafhængig ekstern revisor i hver enkelt finansielle revision vælge at anvende den interne revisionsfunktions arbejde, hvis revisor finder det hensigtsmæssigt, og forudsætningerne herfor er til stede, selv om der ikke er indgået en § 9-aftale. I dette tilfælde forbliver det fulde ansvar for den finansielle revision hos den opgaveansvarlige revisor.

De følgende krav, jf. pkt. 65-66, finder anvendelse, hvis der findes én eller flere interne revisionsfunktioner, der er relevante for revisors opgave med finansiell revision af regnskabet. Hvis der er indgået en § 9-aftale, finder kravene anvendelse med de ændringer, der følger af aftalen.

65. Hvis revisor planlægger at anvende den interne revisionsfunktions arbejde, skal revisor vurdere, om følgende forudsætninger er opfyldt:

- Funktionens organisatoriske status og de relevante politikker og procedurer understøtter de interne revisors objektivitet på fyldestgørende vis.
- Funktionen har de nødvendige kompetencer.
- Funktionen anvender en systematisk og disciplineret metode, der omfatter kvalitetsstyring.
- Revisor kan få adgang til den relevante dokumentation af den interne revisionsfunktions arbejde (arbejds papirer) og etablere det nødvendige samarbejde med de interne revisorer.

66. Revisor skal i den forbindelse fastslå, om den interne revisionsfunktions arbejde kan anvendes ved den finansielle revision, og i så fald på hvilke områder og i hvilket omfang. Revisors anvendelse af den interne revisions arbejde kan antage 2 forskellige former:

a. Anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde til at opnå revisionsbevis.

Revisor kan anvende den interne revisionsfunktions arbejde til at opnå revisionsbevis. Det indebærer, at revisor udfører handlinger, der er rettet mod det relevante arbejde, som den interne revisionsfunktion har udført for sin egen opdragsgiver, fx virksomhedens daglige ledelse, jf. pkt. 67.

b. Direkte assistance fra interne revisorer.

Revisor kan anvende direkte assistance fra de interne revisorer (den interne revisionsfunktions medarbejdere) som led i den finansielle revision. Det indebærer, at de interne revisorer udfører handlinger under revisors ledelse, tilsyn og gennemgang, jf. pkt. 68-69.

67. Hvis revisor planlægger at anvende den interne revisionsfunktions arbejde til at opnå revisionsbevis, skal revisor læse de relevante interne revisionsrapporter for at opnå en forståelse af arten og omfanget af de revisionshandling, som den interne revisionsfunktion har udført, og de opnåede observationer. Revisor skal desuden udføre tilstrækkelige revisionshandling på den interne revisions arbejde for at fastlægge, om arbejdet er fyldestgørende for revisionens formål. Revisors handlinger skal omfatte genudførelse af visse dele af arbejdet og skal modsvare revisors vurderinger af risikoen for bevillingsafvigelse og fejlinformation og vurderinger af forudsætningerne med hensyn til den interne revisions organisatoriske status, kompetenceniveau og metode. Revisor skal i den forbindelse vurdere:

- om den interne revisionsfunktions arbejde er blevet behørigt planlagt, udført, ført tilsyn med, gennemført og dokumenteret
- om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, så den interne revisionsfunktion er i stand til at drage rimelige konklusioner

- om de dragne konklusioner er passende efter omstændighederne, og om den interne revisionsfunktions rapporter er konsistente med resultaterne af det udførte arbejde.
68. Hvis revisor planlægger at anvende interne revisorers direkte assistance ved revisionen, skal den eksterne revisor vurdere tilstedeværelsen og betydeligheden af trusler mod objektiviteten og kompetenceniveauet hos de interne revisorer, der skal udføre handlinger i forbindelse med revisionen. Den eksterne revisors stillingtagen til tilstedeværelsen og betydeligheden af trusler mod de interne revisorers objektivitet skal omfatte forespørgsler til de interne revisorer om interesser og relationer, der kan skabe en trussel mod deres objektivitet. Revisor skal desuden sikre, at der er indgået skriftlige aftaler med:
- den interne revisionsfunktions opdragsgiver (fx virksomheden) om, at interne revisorer vil få tilladelse til at følge den eksterne revisors instruktioner, og at opdragsgiveren ikke vil blande sig i det arbejde, den interne revisor udfører for den eksterne revisor
 - de involverede interne revisorer om, at de vil behandle specifikke forhold fortroligt efter den eksterne revisors instruktion og informere den eksterne revisor om eventuelle trusler mod deres objektivitet.
69. Hvis revisor anvender direkte assistance, skal den opgaveansvarlige revisors kvalitetsstyring i forbindelse med revisionen omfatte de interne revisorers arbejde. Revisor skal i den forbindelse sikre, at de interne revisorer udfører handlingerne under revisors ledelse og tilsyn, og den opgaveansvarlige revisor i Rigsrevisionen skal udføre gennemgang med henblik på kvalitetssikring. Revisor skal fastlægge arten og omfanget af det arbejde, der kan overlades til interne revisorer, samt arten, den tidsmæssige placering og omfanget af ledelse, tilsyn og gennemgang, der er passende efter omstændighederne. Revisor må ikke anvende direkte assistance fra interne revisorer, hvis der foreligger trusler mod deres objektivitet. Revisor må desuden ikke anvende direkte assistance fra interne revisorer til handlinger, der:
- vedrører arbejde, som de interne revisorer har været involveret i, og som allerede er eller vil blive rapporteret af den interne revisionsfunktion til dennes opdragsgiver, fx den daglige ledelse eller øverste ledelse af virksomheden
 - indebærer betydelige vurderinger, dvs. vurderinger af tilstrækkeligheden af udførte test, vurderinger af regnskabs forudsætninger om bevillingsoverholdelse eller om fortsat drift, vurderinger af betydelige regnskabsmæssige skøn og de sammenfattende vurderinger, som lægger til grund for revisors erklæring
 - vedrører betydelige risici
 - hører til revisors kvalitetsstyring og vurderinger af forudsætningerne for at anvende interne revisorer.

Fejlinformation, der skyldes besvigelser

70. Revisor skal identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation i regnskabet som følge af besvigelser, opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de vurderede risici og reagere på en passende måde på besvigelser eller mistanke om besvigelser under revisionen. Hvis revisionen vedrører revisionen af statsregnskabet eller et ministerområde heri, skal revisor i den forbindelse tage udgangspunkt i Rigsrevisionens revisionsstrategi for statsregnskabet.

Observationer fra andre revisioner

71. Revisor skal tage stilling til, om observationer, resultater eller konklusioner fra Rigsrevisionens øvrige revisioner kan have betydning for den finansielle revision. Revisor skal i den forbindelse udføre relevante handlinger for at afgøre, hvilken virkning sådanne observationer, resultater eller konklusioner skal have på revisors planlægning og gennemførelse af den finansielle revision. Hvis resultater fra Rigsrevisionens større undersøgelser eller øvrige revisioner kan få betydning for revisors konklusion om regnskabet, skal revisor gennemføre revisionshandling for at bestemme, om konklusionen skal modificeres, og fastlægge arten og omfanget af modifikationen, fx et forbe-

hold. Revisor skal desuden sikre, at relevante fejlinformationer og bevillingsafvigelser, som Rigsrevisionen eventuelt har konstateret i forbindelse med andre revisioner, indgår i revisors opsummering og sammenfattende vurdering i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet.

Efterfølgende begivenheder

72. Hvis revisionen vedrører et andet regnskab end statsregnskabet, skal revisor opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at alle begivenheder, der indtræffer mellem balancedatoen og datoen på revisors erklæring, som kræver regulering af eller oplysning i regnskabet, er identificeret. Regnskabet kan påvirkes af visse typer efterfølgende begivenheder, og nogle regnskabsmæssige begrebsrammer henviser specifikt til sådanne begivenheder. Efterfølgende begivenheder omfatter:
- begivenheder, der giver bevis for forhold, som eksisterede på balancedatoen
 - begivenheder, der giver bevis for forhold, som indtraf efter balancedatoen.
73. Revisors handlinger i den forbindelse skal dække perioden fra balancedatoen til et tidspunkt, der ligger så tæt på datoen på revisors erklæring som praktisk muligt. Revisor behøver dog ikke at udføre yderligere revisionshandling vedrørende forhold, hvor tidligere revisionshandling har givet tilfredsstillende konklusioner. Revisor behøver heller ikke at udføre handlinger vedrørende tidsrummet efter datoen på revisors erklæring. Handlinger til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis kan omfatte:
- handlinger, der har til formål at opnå forståelse af eventuelle procedurer, som den daglige ledelse har etableret for at sikre, at efterfølgende begivenheder identificeres
 - forespørgsler til den daglige ledelse
 - gennemgang af mødereferater
 - gennemgang af den reviderede enheds seneste eventuelle perioderegnskaber.
74. Revisor skal endvidere reagere passende på forhold, som revisor får kendskab til efter datoen på revisors erklæring, og som – hvis revisor havde haft kendskab til dem på den pågældende dato – kunne have foranlediget revisor til at ændre sin erklæring. Sådanne foranstaltninger kan omfatte:
- drøfte forholdet med den daglige ledelse og – hvor det er passende – den øverste ledelse
 - fastslå, om regnskabet bør ændres
 - i givet fald forespørge den daglige ledelse om, hvordan den har til hensigt at behandle forholdet i regnskabet.

GRUNDLAGET FOR REVISORS KONKLUSION

Revisionsbevis

75. Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at fastslå observationer og drage konklusioner om de enkelte delmål og om regnskabet og bevillingsoverholdelsen som helhed. Revisor skal i den forbindelse tilstræbe, at der anvendes de mest troværdige kilder, og at der er et rimeligt forhold mellem bevisets relevans og de resurser, som skal anvendes for at fremskaffe det.
76. Revisionsbevisets pålidelighed påvirkes af dets kilde og art og afhænger af de specifikke omstændigheder, hvorunder revisionsbeviset blev opnået. Selv om der kan være visse undtagelser, kan følgende generaliseringer om pålideligheden af revisionsbeviset være nyttige:
- Revisionsbevis er mere pålideligt, når det opnås gennem uafhængige kilder uden for den reviderede enhed.
 - Revisionsbevis, der genereres internt, er mere pålideligt, når de relevante kontroller er effektive.
 - Revisionsbevis, der opnås direkte af revisor (fx ved observation af anvendelsen af en kontrol), er mere pålideligt end revisionsbevis, der opnås indirekte eller gennem udledninger (fx ved at spørge ind til anvendelsen af en kontrol).

- Revisionsbevis er mere pålideligt, når det findes i dokumentform, hvad enten det er papir, elektronisk eller andre medier (et samtidigt skrevet mødereferat er fx mere pålideligt end en efterfølgende mundtlig rapport om, hvad der blev drøftet).

Opsummering

77. Revisor skal føre en fortegnelse, der opsummerer alle de fejlinformationer og bevillingsafvigelser, som konstateres under revisionen.
78. Opsummerede fejlinformationer og bevillingsafvigelser, som ikke er blevet korrigeret eller udbedret, vurderes med henblik på væsentlighed enkeltvis eller samlet for at fastslå, hvilken indvirkning de kan have på konklusionen i revisors erklæring. I denne forbindelse overvejer revisor:
 - omfanget og arten af fejlinformationer og bevillingsafvigelser, både i relation til bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger og i relation til regnskabet som helhed og de særlige omstændigheder ved deres opståen
 - indvirkningen på ikke-korrigerede fejlinformationer og bevillingsafvigelser, der vedrører tidligere perioder, på de relevante grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger og på regnskabet som helhed.
79. Revisor skal i sin vurdering af, om regnskabet som helhed indeholder fejlinformationer, overveje årsagen til, at der ikke foretages korrektioner. Den øverste ledelse med ansvar for regnskabet underrettes om ikke-korrigerede fejlinformationer og den virkning, de enkeltvis eller samlet kan have på konklusionen i revisors erklæring.

Sammenfattende vurdering og afsluttende bevillingskontrol

80. Ved revisionens afslutning skal revisor vurdere, om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om den skyldes besvigelser eller fejl. Denne sammenfattende vurdering skal tage højde for:
 - om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
 - om ikke-korrigerede fejlinformationer enkeltvis eller samlet er væsentlige
 - revisors vurdering af følgende punkter, som tages i betragtning ved fastlæggelse af konklusionens form i revisors erklæring:
 - om regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Vurderingen skal omfatte overvejelse af de kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabspraksis, herunder indikatorer på mulig manglende neutralitet i de forvaltningsansvarliges vurderinger
 - om regnskabet indeholder fyldestgørende oplysninger om den regnskabspraksis, som er valgt og anvendt
 - om den valgte og anvendte regnskabspraksis er konsistent med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og er passende
 - om de regnskabsmæssige skøn, der er foretaget, er rimelige
 - om de oplysninger, som præsenteres i regnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige
 - om regnskabet giver fyldestgørende oplysninger, så de tiltænkte brugere kan forstå indvirkningen af væsentlige transaktioner og begivenheder på den information, som formidles i regnskabet
 - om den terminologi, der anvendes i regnskabet, herunder titlen på hver bestanddel af regnskabet, er passende
 - om regnskabet i tilstrækkelig grad henviser til eller beskriver den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.
81. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet, en bestanddel heraf eller et koncernregnskab, skal revisor i den forbindelse endvidere inddrage de tilsvarende sammenfattende vurderinger vedrørende hver af de komponenter, der er blevet revideret som led i opgaven, jf. pkt. 59.

82. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet eller en bestanddel heraf, skal revisor som led i revisionens afslutning sammenholde bevillings- og regnskabstal. Sammenholdelsen foretages, når revisor har konkluderet, at der er høj grad af sikkerhed for, at de regnskabstal, der danner grundlag for sammenholdelsen, er uden væsentlig fejlinformation. Hvis revisor konstaterer, at de fastlagte bevillingsmæssige beløbsgrænser er overskredet, skal revisor søge forholdet afklaret gennem indhentning af relevante forklaringer fra det ansvarlige ministerium.
83. Ved revisionens afslutning skal revisor vurdere, om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at statsregnskabet eller ministerområdet som helhed er uden væsentlige bevillingsafvigelser. Denne sammenfattende vurdering skal tage højde for:
- om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
 - om konstaterede ikke-korrigerede bevillingsafvigelser enkeltvis eller samlet set er væsentlige.
84. Revisor bør give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af den finansielle revision, mulighed for at kommentere de observationer og konklusioner, der er af betydning for revisors rapportering, inden revisor afslutter revisionen. Revisor skal gennemgå de modtagne kommentarer, analysere eventuelle uoverensstemmelser og rette faktuelle fejl. Revisor skal i den forbindelse dokumentere den modtagne feedback og de vurderinger og handlinger, revisor foretager som følge af de modtagne kommentarer. Dokumentation skal omfatte ændringer i udkastet til revisors erklæring og protokol-lat e.l. eller årsagerne til, at revisor ikke foretager ændringer.

Retvisende billede

85. Hvis regnskabet udarbejdes efter en regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede, fx årsregnskabsloven, skal revisor i forbindelse med den sammenfattende vurdering endvidere tage stilling til, om regnskabet giver et retvisende billede. Revisor skal i den forbindelse overveje:
- regnskabs overordnede præsentation, struktur og indhold
 - om regnskabet inkl. relevante noter giver et retvisende billede af de underliggende transaktioner og begivenheder.
86. Hvis regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i begrebsrammen (fx årsregnskabsloven), men regnskabet ikke giver et retvisende billede, drøfter revisor forholdet med den daglige ledelse. Afhængigt af, hvordan forholdet løses, afgør revisor, om det er nødvendigt at modificere konklusionen i revisors erklæring.

REVISORS RAPPORTERING

Revisionsprotokollat

87. Hvis revisionen vedrører et andet regnskab end statsregnskabet, skal revisor i et revisionsprotokollat e.l. orientere den øverste ledelse med ansvar for regnskabet om revisors konklusion. Revisor skal i forbindelse med konklusionen redegøre for karakteren af det revisionsbevis og for de væsentligste observationer og vurderinger, som har overbevist revisor om, at den angivende konklusion er passende. Hvis revisor udtrykker en modificeret konklusion eller fremhæver forhold i regnskabet eller andre oplysninger i sin erklæring, skal revisor gøre tydeligt opmærksom herpå, fx ved at vedlægge erklæringen i udkast.

Udformning af erklæring

88. Revisor skal på grundlag af den afsluttende sammenfattende vurdering af det opnåede revisionsbevis udforme en konklusion, der udtrykkes i en skriftlig erklæring om regnskabet. *SOR 5 – Erklæringer*

om den udførte offentlige revision indeholder krav til udformningen af erklæringen. SOR 5 fastlægger de formuleringer, der anvendes i revisors konklusion, hvis revisionen vedrører et andet regnskab end statsregnskabet.

89. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet eller en bestanddel heraf, skal revisor i overensstemmelse med de fastlagte paradigmer udtrykke en konklusion om, hvorvidt det er revisors opfattelse:
- at statsregnskabet (eller den reviderede bestanddel af statsregnskabet) i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med bevillingslovene og statens regnskabsregler
 - at ministerierne (eller ministeriet) i alle væsentlige henseender har overholdt bevillingerne og disponeringsreglerne.
90. Revisor skal udtrykke en konklusion uden modifikationer, hvis revisor konkluderer, at regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet, skal revisor således udtrykke en konklusion uden modifikationer, hvis revisor konkluderer, at statsregnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med årets bevillingslove (finanslov og tillægsbevillingslov samt en eventuel midlertidig bevillingslov) og statens regnskabsregler. Det indebærer, at årets bevillinger og de tilhørende disponeringsregler i alle væsentlige henseender er overholdt, sådan som det er forudsat i statsregnskabet.

Modifikationer til konklusionen

91. Revisor skal modificere konklusionen i erklæringen om regnskabet, når revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis konkluderer:
- at regnskabet (eller den reviderede bestanddel af regnskabet) som helhed ikke er uden væsentlig fejlinformation eller ikke er uden væsentlige bevillingsafvigelser, eller
 - at revisor ikke var i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet (bestanddelen af regnskabet) som helhed er uden væsentlig fejlinformation og uden væsentlige bevillingsafvigelser.
92. Revisor kan udtrykke 3 typer konklusioner med modifikationer:
- 1) en konklusion med forbehold,
 - 2) en afkræftende konklusion, eller
 - 3) en manglende konklusion.

Beslutningen om, hvilken type modifikation der er passende, afhænger af:

- arten af det forhold, som forårsager modifikationen
 - revisors vurdering af, om forholdets indvirkning eller mulige indvirkning på regnskabet er gennemgribende.
93. Hvis revisor udtrykker en konklusion med modifikationer, skal revisor modificere overskriften på afsnittet med revisors konklusion, så den afspejler, at der er tale om en konklusion med forbehold, en afkræftende konklusion, eller at revisor har undladt at udtrykke en konklusion.

Forbehold

94. revisor skal udtrykke en konklusion med forbehold, hvis:
- revisor – efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – konkluderer, at de forhold, som forårsager modifikationen, enkeltvis eller samlet er væsentlige, men ikke gennemgribende for regnskabet
 - revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, men revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger på regnskabet af eventuelle uopdagede forhold kan være væsentlige, men ikke gennemgribende.

95. Hvis revisor udtrykker en konklusion med forbehold, skal revisor indarbejde et afsnit i erklæringen, som beskriver de forhold, der er årsagen til forbeholdet, og hvordan dette anfægter den positivt formulerede hovedkonklusion om regnskabet og bevillingsoverholdelsen. I afsnittet skal revisor tydeligt angive, hvilke aspekter af erklæringsemnet de beskrevne forhold kan have en betydning for, fx den finansielle stilling, resultatet af årets drift eller ministeriets overholdelse af bestemte bevillinger eller bestemte disponeringsregler. Revisor skal – så godt som det er muligt på grundlag af den gennemførte revision – angive, hvordan revisor vurderer, at virkningerne er afgrænset, eller hvorfor de ikke er gennemgribende for regnskabet.

Afkræftende konklusion

96. Revisor skal udtrykke en afkræftende konklusion, når revisor efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis konkluderer, at de forhold, som forårsager modifikationen, enkeltvis eller samlet er både væsentlige og gennemgribende for regnskabet.
97. Hvis revisor udtrykker en afkræftende konklusion, skal revisor indarbejde et afsnit i erklæringen, der beskriver de forhold, som er årsagen til den afkræftende konklusion.

Manglende konklusion

98. Revisor skal undlade at udtrykke en konklusion, når revisor er ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, og revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger på regnskabet af eventuelle ikke-opdagede forhold kan være både væsentlige og gennemgribende. Hvis forholdet skyldes begrænsninger ved revisionen, som primært må tilskrives de forvaltningsansvarlige (ledelsen), og som ikke har kunnet fjernes i løbet af revisionen, kan Rigsrevisionen vælge at afgive en erklæring med manglende konklusion, der indeholder et afsnit, som redegør for årsagerne til den manglende konklusion. Hvis andre forhold gør, at forudsætningerne for gennemførelsen af en finansiell revision ikke længere er til stede, undlader Rigsrevisionen at afgive en erklæring.

Fremhævelse af forhold i regnskabet

99. Revisor skal indarbejde supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet, hvis revisor finder det nødvendigt at henlede brugernes opmærksomhed på et forhold, som er præsenteret eller oplyst i regnskabet, og der er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at oplysningerne om forholdet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Sådanne oplysninger indarbejdes i erklæringen i et særskilt afsnit, der skal have overskriften ”Fremhævelse af forhold i regnskabet”. Et sådant afsnit kan kun vedrøre forhold, som fremgår af regnskabet, og som er så vigtige, at det er grundlæggende for brugernes forståelse af regnskabet. Afsnittet skal tydeligt angive det forhold, der fremhæves, og henvise til det sted i regnskabet, hvor forholdet fremgår. Det skal anføres i afsnittet, at revisors konklusion ikke er modificeret med hensyn til det fremhævede forhold i regnskabet. Hvis revisor forventer at indarbejde en supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet, skal revisor underrette den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og oplyse om den påtænkte formulering af afsnittet.

Oplysninger om andre forhold

100. Revisor skal indarbejde supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen, hvis revisor finder det nødvendigt at informere om et forhold, som ikke er præsenteret eller oplyst i regnskabet, og som efter revisors vurdering er relevant for brugernes forståelse af revisionen, revisors ansvar eller revisors erklæring. Sådanne oplysninger indarbejdes i erklæringen i et særskilt afsnit, der skal have en overskrift, der er tilpasset indholdet. Hvis revisor forventer at indarbejde sådanne

oplysninger, skal revisor underrette den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og oplyse om den påtænkte formulering af afsnittet.

101. Revisor skal altid oplyse, hvis revisor under sit arbejde bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig. Det samme gælder, hvis revisor under sit arbejde er blevet bekendt med forhold, der giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde et erstatnings- eller strafansvar. I tilfælde, hvor sådanne omstændigheder ikke leder til en modifikation af konklusionen, skal revisor derfor indarbejde en supplerende oplysning vedrørende forståelse af revisionen.

Erklæringer om bestanddele af et regnskab

102. Hvis revisor har til opgave at rapportere om en bestanddel af regnskabet eller om et specifikt element i regnskabet og samtidig har til opgave at revidere det samlede regnskab, udtrykker revisor en særskilt konklusion for hver opgave. Fx er Rigsrevisionens erklæringer om de enkelte ministerområders oplysninger i statsregnskabet en erklæring om bestemte bestanddele af statsregnskabet. Det forekommer også, at revisor skal afgive en særskilt erklæring om en bestemt regnskabspost eller opgørelse i et årsregnskab, fordi den danner grundlag for opgørelsen af en refusion eller et tilskud.
103. Revisor skal for sådanne opgaver fastslå, hvilken indvirkning det kan have på revisors erklæring om en bestanddel af regnskabet eller et specifikt element i regnskabet, hvis revisors erklæring om det samlede regnskab er modificeret, eller erklæringen indeholder en supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet eller om andre forhold. Hvor det er passende, modificerer revisor konklusionen eller indarbejder supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet eller revisionen i sin erklæring om bestanddelen eller det specifikke element i regnskabet.

Beretning om revisionen af statsregnskabet

104. Rigsrevisionens erklæring om den udførte offentlige revision af årets statsregnskab rapporteres i en beretning til Statsrevisorerne. Beretningen gengiver konklusionerne fra Rigsrevisionens erklæringer om de enkelte ministerområder og statsregnskabets øvrige bestanddele. Det fremgår desuden af beretningen, om Rigsrevisionen har fremhævet forhold i regnskabet eller oplysninger om andre forhold i sine erklæringer om statsregnskabets bestanddele. Beretningen indeholder herudover de oplysninger om Rigsrevisionens revisionsstrategi (metoder mv.) og om de betydelige observationer og vurderinger eller begrænsninger ved revisionen, som kan have relevans for Statsrevisorernes behandling og Folketingets godkendelse af statsregnskabet i henhold til grundloven.

Opfølgning

105. Revisor skal systematisk følge op på sager i Rigsrevisionens beretning om revisionen af statsregnskabet. Ved en sag forstås et afsnit i beretningen, der indeholder en kritik, fx en konklusion med modifikationer. En sag, der vedrører et ministerområde i statsregnskabet, er udtryk for en kritik af det bevillingsansvarlige ministerium.
106. Revisor udarbejder et opfølgningsnotat på baggrund af de redegørelser, som ministrene sender til Statsrevisorerne, om de foranstaltninger og overvejelser, som beretningen har givet ministeren anledning til. I notatet indstiller Rigsrevisionen, om de enkelte sager fra beretningen skal følges, eller om sagen kan afsluttes. Rigsrevisionen følger en sag, hvis det vurderes, at de iværksatte initiativer ikke er tilstrækkelige eller endnu ikke er gennemført i tilstrækkelig grad. Rigsrevisionen indstiller at afslutte en sag, hvis det vurderes, at initiativerne er tilstrækkelige til at løse det problem, der har givet anledning til kritikken.
107. Revisor skal føre en log over de sager, der følges. Revisor skal hvert år gennemgå sagerne i loggen for at vurdere ministeriernes fremdrift med at løse problemerne. Revisor skal som led i den årlige

revision foretage de revisionshandlinger (fx forespørgsler), der er relevante for at opnå grundlag for at vurdere fremdriften. Når revisor vurderer, at problemet i tilstrækkelig grad er løst, optages sagen i en kommende beretning, hvor Rigsrevisionen indstiller til Statsrevisorerne, at sagen afsluttes. Revisor følger sagerne, indtil Statsrevisorerne er tilfredse med ministeriets initiativer. Rigsrevisionen offentliggør oversigten over sager, der fortsat følges, i sine årlige beretninger om revisionen af statsregnskabet.

SÆRLIGT FOR FORSKELLIGE ANDRE REGNSKABER END STATSREGNSKABET

Love og øvrig regulering af betydning for regnskabet

108. Ud over de kriterier, der er fastlagt af den regnskabsmæssige begrebsramme, inddrager den finansielle revision de bestemmelser i love og øvrig regulering, der har en direkte og væsentlig indvirkning på regnskabets oplysninger. De følgende krav, jf. pkt. 106-107, er relevante i den forbindelse.
109. Revisor skal identificere risiciene for væsentlig fejlinformation som følge af direkte og væsentlig manglende overholdelse af love og øvrig regulering. Identificering af sådanne risici bør baseres på en generel forståelse af de lovgivnings- og reguleringsmæssige rammer, som er gældende for den reviderede enhed eller aktivitet, herunder hvordan enheden overholder disse rammer.
110. Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for overholdelse af de love og den øvrige regulering, der må anses for at have direkte og væsentlig indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i regnskaber af den pågældende type. Det kan fx omfatte den almindelige retlige regulering i forbindelse med de rettigheder, der opgøres i regnskabet som aktiver og passiver, eller den rettighedsovergang, der registreres i resultatopgørelsen i forbindelse med køb og salg eller andre dispositioner. Det vil efter omstændigheder også kunne omfatte regnskabets skattemæssige forudsætninger.

Forudsætninger om bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv.

111. Bestemte bevillinger eller fastsatte tilskudsvilkår mv. kan i nogle tilfælde være relevante for en finansiell revision af andre regnskaber end statsregnskabet. De følgende krav, jf. pkt. 109-111, er relevante i den forbindelse og findes tilsvarende i SOR 5, der også anvendes af godkendte revisorer.
112. Revisor skal overveje, i hvilket omfang regnskabet har til formål at redegøre for, at bestemte bevillinger, bestemte vilkår for offentlige tilskud, refusioner eller garantier eller andre nærmere angivne bestemmelser er blevet overholdt. Revisor skal i den forbindelse fastslå om der er elementer i regnskabet, fx bestemte opgørelser eller andre oplysninger, som udarbejdes under en forudsætning om, at bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv. overholdes. Denne overvejelse foretages i forbindelse med, at revisor tager stilling til den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme.
113. Revisor skal i revisionens forløb vurdere, i hvilket omfang der i forbindelse med sådanne forudsætninger om overholdelse af bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv. kan være risici, som kan betyde, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Disse vurderinger foretages ved, at revisor inddrager de relevante risici i forbindelse med de faglige vurderinger og handlinger, som revisor i øvrigt skal foretage i forbindelse med en revision af et regnskab.
114. Revisor skal endvidere vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende risici for væsentlig fejlinformation som følge af manglende overholdelse af de relevante bevillinger eller tilskudsvilkår mv. Denne vurdering skal indgå, når revisor vurderer det opnåede revisionsbevis og tager stilling til, om konklusionen om regnskabet skal modificeres.

Forudsætning om fortsat drift (going concern)

115. Regnskaber, der skal give et retvisende billede, udarbejdes normalt på grundlag af en forudsætning om, at den reviderede enhed vil kunne fortsætte driften og opfylde sine lovbestemte forpligtelser i en overskuelig fremtid. Ved vurdering af, om forudsætningen om fortsat drift er passende, tager de ansvarlige for udarbejdelsen af regnskabet højde for alle tilgængelige oplysninger i en overskuelig fremtid. De følgende krav, jf. pkt. 113-116, er relevante i den forbindelse.
116. Revisor skal overveje, om der er begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om den reviderede virksomheds evne til at fortsætte driften.
117. Hvis regnskabet er udarbejdet under forudsætning om fortsat drift, men anvendelsen af forudsætningen om fortsat drift efter revisors vurdering ikke er opfyldt, skal revisor udtrykke en afkræftende konklusion.
118. Revisor skal oplyse, hvis der er væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Dette gælder, selv om revisor vurderer, at regnskabet indeholder tilstrækkelige oplysninger, og at forudsætningen om fortsat drift er opfyldt. Sådanne oplysninger gives i et særskilt afsnit i erklæringen om regnskabet. Afsnittet har overskriften "Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift".
119. Hvis der ikke gives tilstrækkelige oplysninger i regnskabet om begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor udtrykke en konklusion med modifikationer. Revisor skal udtrykke en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion, alt efter hvad der er passende.

Sammenlignelige oplysninger

120. Sammenlignelige oplysninger henviser til beløb og oplysninger, der er indeholdt i regnskabet vedrørende én eller flere tidligere perioder. De følgende krav, jf. pkt. 118-120, er relevante i den forbindelse.
121. Revisor skal vurdere, om regnskabet indeholder de sammenlignelige oplysninger, som den relevante regnskabsmæssige begrebsramme kræver, og om sådanne oplysninger er passende klassificeret. Til dette formål vurderer revisor:
 - om de sammenlignelige oplysninger stemmer med de beløb og andre oplysninger, som blev præsenteret i den tidligere periode, eller er blevet rettet, når dette er passende
 - om den anvendte regnskabspraksis, der afspejles i de sammenlignelige oplysninger, er i overensstemmelse med den, der anvendes i den aktuelle periode, eller, hvis der har været ændringer i anvendt regnskabspraksis, om disse ændringer er blevet behørigt regnskabsmæssigt behandlet og passende præsenteret og oplyst.
122. Hvis revisor under udførelsen af revisionen af den aktuelle periode bliver opmærksom på en mulig væsentlig fejlinformation i de sammenlignelige oplysninger, skal revisor udføre de yderligere revisionshandlinger, der efter omstændighederne er nødvendige for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at afgøre, om der foreligger en væsentlig fejlinformation.
123. Sammenlignelige oplysninger kan tage form af sammenligningstal, der er medtaget som en integreret del af den aktuelle periodes regnskab, og som kun er beregnet på at blive læst i forbindelse med de beløb og andre oplysninger, der vedrører den aktuelle periode. Når der præsenteres sammenligningstal, henvises der kun til dem i revisors konklusion under følgende omstændigheder:
 - Hvis revisors erklæring om den tidligere periode indeholdt en konklusion med forbehold, en manglende konklusion eller en afkræftende konklusion, og forholdet, som var årsag til modifikationen, er uafklaret, udtrykker revisor i sin erklæring om den aktuelle periodes regnskab en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion vedrørende sammenligningstallene.
 - Hvis revisor opnår revisionsbevis for, at der foreligger en væsentlig fejlinformation i den tidligere periodes regnskab, udtrykker revisor en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion vedrørende sammenligningstallene i revisors erklæring om den aktuelle periodes regnskab.

- Hvis den tidligere periodes regnskab ikke er revideret, anfører revisor i en supplerende oplysning vedrørende forståelsen af revisionen, at sammenligningstallene ikke er revideret.

Andre oplysninger i dokumenter, der indeholder reviderede regnskaber

124. Andre oplysninger i dokumenter, der indeholder reviderede regnskaber kan fx omfatte en ledelsesberetning i en årsrapport, der udarbejdes i overensstemmelse med årsregnskabsloven. De følgende krav, jf. pkt. 122-124, er relevante i den forbindelse.
125. Revisor skal læse de andre oplysninger for at identificere eventuel væsentlig inkonsistens med det reviderede regnskab eller væsentlige faktuelle fejl. Det kan fx omfatte en ledelsesberetning i en årsrapport, der udarbejdes i overensstemmelse med årsregnskabsloven.
126. Hvis revisor ved en gennemlæsning af de andre oplysninger identificerer væsentlig inkonsistens eller væsentlige faktuelle fejl, fastslår revisor, om det reviderede regnskab eller de andre oplysninger skal rettes. De handlinger, som revisor udfører, kan omfatte modificering af revisors konklusion, tilbageholdelse af revisors erklæring, fratrædelse fra opgaven (i de sjældne tilfælde, hvor det er muligt i den offentlige sektor), underretning af den øverste ledelse med ansvar for regnskabet eller indarbejdelse af oplysninger i erklæringen.
127. Hvis revisor identificerer væsentlig inkonsistens eller væsentlige faktuelle fejl, som den daglige ledelse afviser at rette, skal revisor underrette den øverste ledelse med ansvar for regnskabet. Revisor kan desuden være underlagt et krav om eller selv beslutte at underrette andre parter end den øverste ledelse, fx den lovgivende myndighed.

Definitioner og forklaringer

Bevilling	En bemyndigelse til at disponere på en måde, der medfører udgifter eller indtægter eller tilgang eller afgang af aktiver eller passiver. En bevilling skal anvendes i overensstemmelse med de forudsætninger, hvorunder bevillingen er givet. I forbindelse med statsregnskabet har bevillingsbegrebet baggrund i grundlovens § 46 og § 47, stk. 2. En bevilling er i denne sammenhæng en bemyndigelse til ministeren, der kun kan opnås ved, at Folketinget vedtager en bevillingslov, dvs. en finanslov, en midlertidig bevillingslov eller en tillægsbevillingslov. Statsregnskabets hovedkonti henviser til de bestemmelser i årets finans- og tillægsbevillingslov, der giver ministeren bevilling til at afholde de udgifter og oppebære de indtægter, der er oplyst i regnskabet. Bevillinger til de enkelte statsinstitutioner anses for at være afledt ved delegation fra ministeren. Bevillingsbegrebet og de forskellige bevillingstyper, der anvendes i statsregnskabet, er beskrevet i Finansministeriets budgetvejledning og de årlige finanslovsforslag. Statsregnskabet udarbejdes under en forudsætning om, at ministerierne har overholdt de bevillinger og tilhørende disponeringsregler, som statsregnskabet henviser til, og som definerer oplyste udgifter eller indtægter. Ved opgaver med revision af årsregnskaber kan de relevante bevillinger alt efter opgavens omstændigheder også omfatte bemyndigelser fra andre end Folketinget, fx en kommunalbestyrelse.
Bevillingsafvigelse	Et forhold, der strider mod statsregnskabets forudsætning om, at ministerierne har overholdt de bevillinger og tilhørende disponeringsregler, som statsregnskabet henviser til, og som definerer oplyste udgifter eller indtægter. Bevillingsafvigelser omfatter dispositioner, der mangler den nødvendige forudgående bevilling, udgifter til et andet formål eller indtægter af en anden art end forudsat i bevillingen, beløbsmæssige overskridelser og andre brud på de disponeringsregler, som bevillingen forudsætter overholdes.
Bevillingslovene	Omfatter årets finanslov, en eventuel midlertidig bevillingslov og tillægsbevillingsloven, der ophøjer årets aktstykker til lov, jf. grundlovens §§ 44-47. Statsregnskabet skal i sin opstilling følge det pågældende års finanslov og tillægsbevillingslov, jf. statsregnskabslovens § 1, stk. 2. De oplysninger om statens udgifter og indtægter, der fremgår af statsregnskabet, består derfor i høj grad af henvisninger til de relevante bestemmelser i bevillingslovene. Bevillingslovene fastlægger kriterier for klassifikation, præsentation og oplysninger i statsregnskabet. Bevillingslovene indgår derfor i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme for statsregnskabet.
Disponeringsreglerne	Fremgår først og fremmest af Finansministeriets budgetvejledning, der både indeholder generelle regler og regler for de enkelte bevillingstyper. Herudover kan der være fastsat særlige bevillingsbestemmelser i årets finanslov eller i aktstykker,

der indebærer, at budgetvejledningen fraviges. Bevillingerne i finansloven gives under den forudsætning, at bestemte disponeringsregler overholdes. De forudsatte disponeringsregler er sammen med bevillingens formål med til at afgrænse omfanget af den bemyndigelse, som bevillingen giver til at disponere. Sådanne disponeringsregler har betydning for en korrekt udarbejdelse, forståelse og anvendelse af statsregnskabets oplysninger om indtægter og udgifter vedrørende bevillingen. Der kan herudover gælde disponeringsregler i ministerierne, som er uden betydning for statsregnskabet og bevillingsoverholdelsen. Sådanne ubetydelige disponeringsregler inddrages ikke i Rigsrevisionens revision.

Emnet	De forhold, som revisor sammenfatter en konklusion om i sin rapportering. I en finansiell revision udtrykkes konklusionen i revisors erklæring om regnskabet, der kan have form af en påtegning på regnskabet. Der skelnes mellem <i>erklæringsemnet</i> og <i>emneindholdet</i> . Erklæringsemnet kan fx være virksomhedens finansielle stilling og driftsresultat. Emneindholdet er de oplysninger om erklæringsemnet, der fremgår af regnskabet. Oplysningerne i regnskabet er et resultat af at måle og vurdere erklæringsemnet ud fra nogle bestemte kriterier. Kriterierne er fastlagt af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, og det er de forvaltningsansvarlige (ikke revisor), der foretager målingen og vurderingen. I konklusionen udtrykker revisor sin opfattelse af forholdet mellem erklæringsemnet og emneindholdet: Giver regnskabet (emneindholdet) et retvisende billede af erklæringsemnet? Er regnskabet (emneindholdet) udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme (kriterier)?
Faglig vurdering	En anvendelse af relevant oplæring, viden og erfaring, der er opnået inden for området for revisions- og regnskabsstandarder og etiske standarder, i forhold til at træffe beslutninger på et kvalificeret grundlag om de handlinger, som er passende efter revisionsopgavens omstændigheder.
Fejlinformation	Et forhold, der indebærer, at regnskabet ikke er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Fejlinformation kan skyldes fejl eller besvigelser. En fejlinformation kan bestå af forskellen mellem beløbet for eller oplysningerne om en rapporteret regnskabspost og det beløb eller de oplysninger, der kræves, for at posten er i overensstemmelse med begrebsrammen. En fejlinformation kan desuden bestå af en forskel mellem klassificeringen eller præsentationen af en regnskabspost og den klassificering eller præsentation, der kræves, for at posten er i overensstemmelse med begrebsrammen. Når revisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede, omfatter fejlinformation desuden de korrektioner til beløb, klassifikationer, præsentation eller oplysninger, som efter revisors vurdering er nødvendige, for at regnskabet giver et retvisende billede.
Forudsætninger for en revision	Vil især sige, at der er en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme, og at de forvaltningsansvarlige har anerkendt og forstår deres ansvar i forbindelse med revisionen (præmissen for en finansiell revision), dvs. ansvar for: – at udarbejde regnskabet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, herunder – hvor det er relevant – regnskabets retvisende billede – intern kontrol, som den daglige ledelse og – hvor det er relevant – den øverste ledelse fastslår nødvendig for at gøre det muligt at udarbejde et regnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om den skyldes besvigelser eller fejl

- at forsyne revisor med:
 - adgang til al information, som den daglige ledelse og – hvor det er relevant – den forvaltningsansvarlige er bekendt med er relevant for udarbejdelsen af regnskabet såsom registreringer og dokumentation samt andre forhold
 - yderligere information, som revisor måtte anmode den forvaltningsansvarlige om med henblik på revisionen
 - ubegrænset adgang til de personer i virksomheden, som revisor fastslår, at det er nødvendigt at opnå revisionsbevis fra.

Forvaltningsansvarlige	En samlet betegnelse for de parter, der efter de konkrete omstændigheder er ansvarlige for regnskabets oplysninger, bevillingsoverholdelse eller forretningsgange og interne kontroller. Dette omfatter den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og den daglige ledelse, der har ansvar for regnskabets udarbejdelse. De forvaltningsansvarlige kan herudover også omfatte andre, der bidrager til at udarbejde den finansielle information, der indgår i regnskabet, eller til at sikre overholdelsen af bevillinger.
Generelle og specifikke risici	Omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at der foreligger fejlinformation eller bevillingsafvigelser. <i>Generelle risici</i> vil sige risici, der gør sig gældende inden for et bestemt område af regnskabet eller på hele regnskabets område. Generelle risici kan fx være forhold vedrørende en bestemt virksomhed eller organisatorisk enhed (ledelsesmæssige forhold, forvaltnings- og kontrolmiljøet mv.) eller vedrørende bestemte typer aktiviteter (samfundsmæssige formål, kompleksitet, de involverede borgere mv.). <i>Specifikke risici</i> vedrører sandsynligheden for én eller flere nærmere bestemte typer fejlinformation og kan vurderes med udgangspunkt i de detaljerede revisionsmål, som revisor har fastlagt. Det kan fx være risici for overvurdering, undervurdering, fejlklassificering eller fejlperiodisering vedrørende bestemte regnskabsposter.
God offentlig revisionsskik	Et udtryk, der betegner de almindelige faglige kvalitetskrav, som efter dansk praksis og internationale principper for offentlig revision kan stilles til revisors ydelser med udgangspunkt i rigsrevisorlovens § 3. Det fremgår af en lang række bestemmelser om revision af stat, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder eller offentligt finansierede aktiviteter, at revisionen skal udføres i <i>overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3</i> . Det indebærer, at revisor er forpligtet til at udføre finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i en god faglig kvalitet. Princippet om, at revisionsopgaver i den offentlige sektor omfatter 3 aspekter – finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision – har været gældende siden statsregnskabsloven af 1926. Derimod har den faglige norm for, hvad der kan betragtes som god kvalitet i revisionen, udviklet sig betydeligt gennem tiden og har ikke tidligere været entydigt beskrevet. Fra 2017 er god offentlig revisionsskik blevet kodificeret og udfyldt af SOR. Rigsrevisionens publikation om god offentlig revisionsskik fra 2013 er derfor bortfaldet. SOR fastlægger således de nærmere faglige krav til revisors ydelser i alle de tilfælde, hvor revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.

Hjemmel	Udtrykket hjemmel anvendes i betydningen <i>materiel</i> hjemmel. Efter dansk ret gælder et almindeligt princip om, at forvaltningsmyndigheder er forpligtede til at efterleve gældende ret (legalitetsprincippet). Princippet indebærer, at forvaltningens dispositioner og afgørelser som udgangspunkt skal have materiel hjemmel, dvs. være forankret i en anerkendt retskilde, fx en bekendtgørelse. For visse dispositioner og afgørelser, der er særligt indgribende over for borgerne, fx skatteopkrævning, gælder et skærpet krav om hjemmel i lov. Andre typer dispositioner, fx almindelige indkøb, der kan anses for at være en del af den nødvendige drift, kan derimod gennemføres uden eksplicit hjemmel i en bestemmelse i en anerkendt retskilde. Princippet indebærer desuden, at en bestemmelse i en bestemt retskilde, fx en bekendtgørelse, ikke kan anvendes til at træffe afgørelser, som strider imod højere rangerende regler, fx love vedtaget af Folketinget.
Høj grad af sikkerhed	En høj, men ikke absolut sikkerhed. Udtrykket anvendes især til at beskrive det niveau af sikkerhed, som revisor efter omstændighederne bør opnå som grundlag for sin konklusion. De iboende begrænsninger ved en revision betyder, at revisor almindeligvis ikke kan opnå absolut sikkerhed.
Komponent	En virksomhed eller et aktivitetsområde, hvor den daglige koncernledelse eller komponentens daglige ledelse udarbejder finansiell information, som skal medtages i koncernregnskabet eller i statsregnskabet. Ved revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri vil de enkelte virksomheder eller regnskabsførende institutioner kunne udgøre komponenter. Tværgående administrative funktioner eller aktiviteter i forbindelse med bestemte bevillingstyper eller bevillingsmæssige formål vil også kunne udgøre komponenter inden for et ministerområde.
Komponentrevisor	En revisor, som efter anmodning fra koncernopgaveteamet udfører arbejde vedrørende en komponents finansielle information til brug for koncernrevisionen.
Komponentvæsentlighed	Væsentligheden for en komponent i forhold til det samlede regnskab for det pågældende ministerområde.
Koncern	Omfatter alle de komponenter, hvis finansielle information er medtaget i et koncernregnskab.
Koncernkontroller	Kontroller for koncernens regnskabsaflæggelse, der udformes, implementeres og vedligeholdes af koncernledelsen.
Koncernregnskab	Det regnskab, som indeholder finansiell information for mere end én komponent.
Koncernrevisor	Den opgaveansvarlige revisor, der har ansvaret for koncernrevisionsopgaven, dens udførelse og for revisors erklæring om koncernen, ministerområdet eller det samlede statsregnskab.
Opdagelsesrisiko	Risikoen for, at de handlinger, som revisor har udført for at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, ikke fører til opdagelse af en fejlinformation eller bevillingsafvigelse, der enten alene eller sammen med andre fejlinformationer eller bevillingsafvigelser kan være væsentlig.
Professionel skepsis	En holdning, som omfatter en kritisk indstilling til at være opmærksom på forhold, der kan indikere mulige fejlinformationer eller bevillingsafvigelser, og en kritisk vurdering af revisionsbevis.

Regelbrud	Ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af regnskabsaflæggelsen, ikke er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Et regelbrud kan skyldes fejl eller uregelmæssigheder. En uregelmæssighed er en forsætlig handling eller udeladelse med et retsstridigt resultat. En besvigelse er en uregelmæssighed, der består i frembringelse af urigtig eller vildledende informationer.
Regnskab	En struktureret fremstilling af historiske finansielle oplysninger, herunder tilhørende noter, der har til formål at informere om virksomhedens økonomiske resurser eller forpligtelser på et bestemt tidspunkt eller om ændringerne deri for en periode i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme. De tilhørende noter omfatter normalt anvendt regnskabspraksis og andre forklarende oplysninger. Udtrykket "regnskab" dækker normalt over et fuldstændigt regnskab, men kan også være en bestanddel af et regnskab.
Relevant regnskabsmæssig begrebsramme	Den regnskabsmæssige begrebsramme, som de forvaltningsansvarlige anvender ved udarbejdelsen af regnskabet, og som er acceptabel i lyset af virksomhedens art og målet med regnskabet, eller som er påkrævet ved love eller øvrig regulering.
Revisionsbevis	De informationer, som revisor anvender for at nå til de konklusioner, som revisors konklusion er baseret på. Revisionsbevis omfatter både informationer, der er indeholdt i bogføringen, og andre oplysninger. Revisionsbevisets <i>tilstrækkelighed</i> er målestokken for mængden af revisionsbevis. Den nødvendige mængde af revisionsbevis påvirkes af revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation og af kvaliteten af det opnåede revisionsbevis. Revisionsbevisets <i>egnethed</i> er målestokken for revisionsbevisets kvalitet, dvs. dets relevans og pålidelighed i forhold til at understøtte de konklusioner, som revisors konklusion er baseret på.
Revisionsmål	En bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre handlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I en finansiell revision udgøres revisionsmålene af de forskellige oplysninger, der fremgår eller bør fremgå af regnskabet, og af de relevante kriterier for udarbejdelsen af oplysningerne, der følger af den regnskabsmæssige begrebsramme. Afhængigt af begrebsrammen kan revisionsmålene angå forekomsten, fuldstændigheden, nøjagtigheden, periodiseringen og klassifikationen af de transaktioner og begivenheder, der afspejles i regnskabets oplysninger om resultatet. Revisionsmålene kan desuden angå tilstedeværelsen, rettighederne, fuldstændigheden og værdiansættelsen vedrørende de aktiver og passiver, der afspejles i regnskabets oplysninger om den finansielle stilling. Ved en revision af statsregnskabet angår revisionsmålene desuden udgifters og indtægters overensstemmelse med bevillingerne.
Revisionsprotokollat e.l.	En betegnelse for det meddelelsesmiddel, som revisor anvender, når revisor rapporterer eller kommunikerer skriftligt til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet. Formen og modtagerkredsen afhænger af opgavens vilkår. Ud over revisionsprotokollat kan der fx være tale om en beretning eller en rapport i brevform.
Revisionsrisiko	Risikoen for, at revisor udtrykker en upassende konklusion i sin erklæring, når regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, eller når der er væsentlige bevillingsafvigelser. Hvis revisor forventer at udtrykke en konklusion uden

modifikationer, er revisionsrisikoen lig med risikoen for, at det endelige regnskab indeholder fejlinformationer eller bevillingsafvigelser, som er væsentlige, og som revisor ikke opdager. En finansiel revision tager derfor sigte på at begrænse risikoen for *væsentlige uopdagede* fejlinformationer eller bevillingsafvigelser til et acceptabelt lavt niveau. Revisionsrisikoen er en funktion af risikoen for væsentlig fejlinformation eller bevillingsafvigelser og risikoen for, at revisor ikke opdager fejlinformationen eller bevillingsafvigelserne (opdagelsesrisikoen). Risikoen for fejlinformation er en funktion af risikoen for, at fejlinformationen opstår (iboende risiko), og risikoen for, at opståede fejlinformationer ikke korrigeres som resultat af den interne kontrol (kontrolrisikoen). Tilsvarende er risikoen for bevillingsafvigelser en funktion af den iboende risiko og kontrolrisikoen med hensyn til bevillingsafvigelser. I forbindelse med revisors vurdering af risici på revisionsmålsniveau kan revisionsrisikoen derfor udtrykkes ved risikoformlen: *Revisionsrisiko = den iboende risiko x kontrolrisikoen x opdagelsesrisikoen.*

Revisor	Den eller de personer i Rigsrevisionen, der udfører revisionen – som udgangspunkt den opgaveansvarlige revisor eller andre medlemmer af opgaveteamet.
Risiko for væsentlig fejlinformation	Risikoen for, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation før revision. Risikoen består af 2 komponenter, som på revisionsmålsniveau kan beskrives på følgende måde: – iboende risiko – den eksponering, som et revisionsmål vedrørende en gruppe af transaktioner, en balancepost eller en oplysning har for fejlinformation, der enten enkeltvis eller sammen med anden fejlinformation kan være væsentlig, inden eventuelle tilknyttede kontroller overvejes – kontrolrisiko – risikoen for, at mulig fejlinformation, som enten enkeltvis eller sammen med anden fejlinformation kan være væsentlig for et revisionsmål vedrørende en gruppe af transaktioner, en balancepost eller en oplysning, ikke forebygges eller opdages og rettes i tide af virksomhedens interne kontrol.
Statens regnskabsregler	Omfatter statsregnskabsloven og de regler om statens regnskabsvæsen, der er fastlagt af Finansministeriet i medfør heraf, jf. statsregnskabslovens § 3 eller § 5, stk. 2. Statens regnskabsregler gælder for ministerierne og en række andre offentligt finansierede institutioner. Reglerne omfatter regnskabsbekendtgørelsen, budgetvejledningen og en række cirkulærer mv., der er sammenfattet i Økonomisk Administrativ Vejledning (ØAV). Herudover kan anden lovgivning have betydning for statens regnskabsregler. Statens regnskabsregler hører til finanslovens forudsætninger og kan ikke fraviges. ØAV'en indeholder også en række uddybende forklaringer og vejledninger, der ikke er bindende for ministerierne, og som derfor ikke indgår i statens regnskabsregler.
Substanshandlinger	Revisionshandlinger, der er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. Substanshandlinger omfatter detailtest (fx inspektion og eksterne bekræftelser) af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger og substansanalytiske handlinger.
Tilskudsregnskab	Et regnskab med et særligt formål, der er udarbejdet af en modtager af et tilskud eller en lignende finansiering til brug for den offentlige myndighed, som har ydet tilskuddet. Formålet med et tilskudsregnskab kan være at redegøre for

tilskuddets anvendelse eller opgøre eller dokumentere størrelsen af det beløb, som retmæssigt tilfalder modtageren. Et tilskudsregnskab vedrører tilskud eller lignende finansiering (garanti, lån mv.), der ydes til bestemte formål eller aktiviteter snarere end virksomhedens samlede drift. I tilfælde, hvor det er udgifterne eller det regnskabsmæssige underskud for den samlede virksomhed (institution, forening, fond mv.), der dækkes gennem tilskud, vil der i stedet være tale om et årsregnskab. Ofte vil lovgrundlaget eller individuelt fastsatte vilkår indeholde bestemmelser om den retmæssige størrelse og anvendelse af de beløb, der bliver opgjort i et tilskudsregnskab. Der kan også være bestemmelser om, hvilke oplysninger om tilskudsmodtagerne eller de gennemførte aktiviteter der i øvrigt skal indgå i regnskabet. Tilskudsvilkårene fastlægger derved den regnskabsmæssige begrebsramme, der er relevant for tilskudsregnskabet.

Væsentlighed	En sammenfattende betegnelse for de aspekter, der indgår, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede fejlinformationer eller bevillingsafvigelser bør tillægges betydning, når revisor træffer beslutning om den videre fremgangsmåde i revisionen. Beslutninger om den videre fremgangsmåde kan fx være valg af revisionshandling eller udformning af konklusionen eller rapporteringen til de tiltænkte brugere. Et forhold kan anses for at være væsentligt, hvis viden om forholdet sandsynligvis vil kunne påvirke de tiltænkte brugeres beslutninger. Væsentlighed omfatter 3 generelle aspekter: Et forhold kan være væsentligt som følge af den økonomiske betydning (<i>sagens beløbsmæssige størrelse</i>). Et forhold kan have en karakter, der i sig selv betyder, at forholdet er væsentligt (<i>sagens natur</i>). Et forhold kan også være væsentligt som følge af den sammenhæng, det optræder i (<i>sagens kontekst</i>).
Øverste ledelse	Den øverste ledelse med ansvar for regnskabet er det beslutningsorgan eller den myndighed, personkreds eller person, der efter lovgivningen eller det øvrige retsgrundlag er den øverste ansvarlige for, at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Den øverste ledelse er ikke nødvendigvis direkte involveret i udarbejdelsen af regnskabet, men har en sådan grad af tilsynsforpligtelse, at ansvaret for eventuelle fejlinformationer og bevillingsafvigelser kan tilskrives dette ledelsesniveau. I ministerier er den øverste ledelse departementet, mens der i selvstændige offentlige virksomheder ofte er etableret en bestyrelse. Ved revision af andre offentlige årsregnskaber end statsregnskabet vil det afhænge af den konkrete lovgivning, om fx en bestyrelse udgør den øverste ledelse, eller om ressortministeriet også har ansvar for regnskabet, så det er departementet, der må anses for den øverste ledelse.
Årsregnskab	En samlet betegnelse, der omfatter statsregnskabet og de offentliggjorte årsregnskaber for regioner, kommuner eller andre offentlige virksomheder, som er underlagt krav om udarbejdelse af et årligt regnskab (en årsrapport). Et regnskab udarbejdes i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme. For statsregnskabet er begrebsrammen fastlagt af årets bevillingslove (finanslov og tillægsbevillingslov) og statens regnskabsregler. For regioner og kommuner er der fastsat visse krav til regnskabet i medfør af lovgivningen. For andre årsregnskaber kan begrebsrammen være fastlagt i virksomhedens lovgrundlag, i en bekendtgørelse eller af virksomheden selv (fx af en bestyrelse). Det kan fx være fastlagt, at regnskabet udarbejdes efter årsregnskabslovens principper.

SOR 5

Erklæringer om den udførte offentlige revision

Standard for offentlig revision nr. 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision forkortes SOR 5. SOR 5 finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver i alle tilfælde, hvor der følger af opgavens vilkår, at revisionen af et regnskab skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.

SOR 5 er udformet i et samarbejde mellem FSR - danske revisorer og Rigsrevisionen. Det fremgår af en række forskellige lovbestemmelser, bekendtgørelser, instrukser og aftaler, at revisionen af stat, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder eller tilskudsmodtagere skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik*, jf. *rigsrevisorlovens* § 3. Det indebærer, at revisionsopgaven omfatter 3 forskellige aspekter – nemlig finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

Revisionsopgaven i henhold til god offentlig revisionsskik

Den finansielle revision

Revisor skal efterprøve, om regnskabet er rigtigt, jf. rigsrevisorlovens § 3.

At regnskabet er rigtigt, vil sige, at det er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Begrebsrammen kan bl.a. udgøres af de fastlagte regnskabsregler og/eller bestemte bevillinger eller tilsagn om offentlig finansiering, der danner udgangspunkt for regnskabet.

I den finansielle revision inddrager revisor love og øvrig regulering, der kan have en væsentlig direkte virkning på regnskabet.

Juridisk-kritiske revisioner

Revisor skal efterprøve, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Denne forpligtelse gælder, selv om eventuelle regelbrud normalt ikke vil have nogen betydning for revisors konklusion om regnskabet.

Forvaltningsrevisioner

Revisor skal vurdere, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet, jf. rigsrevisorlovens § 3. Denne forpligtelse gælder, selv om eventuelle forvaltningsmangler normalt ikke vil have nogen betydning for revisors konklusion om regnskabet.

At der er taget skyldige økonomiske hensyn, indebærer, at de forvaltningsansvarlige har efterlevet almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og i øvrigt har gjort, hvad der er muligt og rimeligt for at sikre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i forbindelse med de offentligt finansierede aktiviteter.

Hensigten med en finansiell revision af et regnskab er at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabets oplysninger. De juridisk-kritiske revisioner skal styrke de tiltænkte brugeres tillid til, at de forvaltningsansvarlige sikrer, at dispositionerne overholder gældende ret, mens forvaltningsrevisionerne skal styrke de tiltænkte brugeres tillid til, at de forvaltningsansvarlige sikrer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

FSR - danske revisorer og Rigsrevisionen har i tilknytning til SOR 5 udformet paradigmer for revisors erklæringer om den udførte revision. Paradigmerne er udformet med udgangspunkt i kravene i standarderne for offentlig revision, de internationale standarder om revision (ISA'erne) og de danske regler, der gælder for godkendte revisors erklæringer. Hvis en godkendt revisor har revideret et årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab, indebærer reglerne, at revisors erklæring skal fremgå af en revisionspåtegning i årsrapporten.

Udførelsen af revisionsopgaver i overensstemmelse med SOR 5 forudsætter, at revisor:

- gennemfører finansielle revisioner af det regnskab eller de regnskaber, der er omfattet af opgaven i overensstemmelse med ISA'erne eller – for Rigsrevisionens vedkommende – i overensstemmelse med *SOR 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber*
- gennemfører juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*
- gennemfører forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

Godkendte revisorer skal anvende SOR 5 i sammenhæng med de krav til revisors revision og erklæring om et regnskab, der fremgår af ISA'erne, herunder især ISA 200, 210, 700 og 705. SOR 4 er udformet med udgangspunkt i internationale principper for finansielle revisioner af offentlig regnskaber og indeholder derfor de tilsvarende krav, der er relevante for Rigsrevisionens opgaver.

Det fremgår af ISA'erne, at revisors ansvar ved opgaver i den offentlige sektor *kan være påvirket af revisionsmandatet eller af forpligtelser pålagt virksomheder i den offentlige sektor ved lov, øvrig regulering eller anden forordning (såsom ministerielle direktiver, krav, der følger af regeringens politik, og parlamentsbeslutninger), der kan have et bredere omfang end en revision af regnskaber i overensstemmelse med ISA'erne. Disse yderligere ansvarsområder bliver ikke behandlet i ISA'erne. De bliver eventuelt behandlet i udgivelser fra the International Organization of Supreme Audit Institutions eller af nationale standardudstedere eller i vejledninger, der er udarbejdet af statslige revisionsorganer, jf. ISA 200, pkt. A57.*

Når en godkendt revisor accepterer en opgave, der skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, indebærer det sådanne yderligere ansvarsområder, som ikke er fastlagt af ISA'erne. De krav, der i den forbindelse kan stilles til revisor, er fastlagt af SOR 5, SOR 6 og SOR 7.

SOR 5 fastlægger krav vedrørende:

- anvendelse af paradigmer, jf. pkt. 1-2
- formulering af revisors konklusion om regnskabet, jf. pkt. 3-7
- særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af bevillinger eller tilskudsvilkår mv., jf. pkt. 8-10
- særlige forpligtelser af betydning for statsregnskabet, jf. pkt. 11
- udtalelse om juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, jf. pkt. 12-15
- henvisning til de anvendte standarder, jf. pkt. 16-17.

En revisor, som hævder, at en revisionsopgave udføres *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, skal efterleve alle de krav i SOR 5, SOR 6 og SOR 7, der er relevante for opgaven.

Denne version af SOR 5 (version 2.2) erstatter tidligere versioner (1.0, 2.0 og 2.1) og finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver med revision af regnskaber efter god offentlig revisionsskik, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2021 eller senere.

KRAV

Anvendelse af paradigmer

1. Revisor skal udforme sin erklæring om den udførte revision i overensstemmelse med opgavens vilkår og øvrige omstændigheder. Revisor skal derfor tilpasse de paradigmer, der er fastlagt i tilknytning til standarderne for offentlig revision, med de oplysninger, som er relevante for den enkelte erklæring. I konklusionen skal revisor angive det konkrete regnskab og den relevante regnskabsmæssige begrebsramme på en entydig og fyldestgørende måde. Revisor skal planlægge og gennemføre revisionen med henblik på at opnå grundlag for at udtrykke den konklusion om regnskabet, som skal indgå i erklæringen, og varetage de yderligere rapporteringsforpligtelser, der indgår i opgaven.
2. Revisors erklæring om den udførte revision skal bestå af et hovedafsnit med revisors erklæring om regnskabet og et hovedafsnit, der indeholder de udtalelser mv., som revisor fremsætter for at varetage yderligere rapporteringsforpligtelser. Når erklæringen har form af en revisionspåtegning i den årsrapport, hvor et årsregnskab præsenteres, betegnes de 2 hovedafsnit henholdsvis *Revisionspåtegning på årsregnskabet* og *Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering*.

Formulering af revisors konklusion om regnskabet

3. Hvis erklæringen om regnskabet vedrører et årsregnskab for en virksomhed eller anden enhed, der er omfattet af statens regnskabsregler, skal revision angive i konklusionen, om årsregnskabet efter

revisors opfattelse i *alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med statens regnskabsregler* og de yderligere krav, der eventuelt er relevante for regnskabet.

4. Hvis erklæringen vedrører et årsregnskab for en kommune eller en region, skal revisor angive i konklusionen, om årsregnskabet efter revisors opfattelse i *alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med de retningslinjer*, der er fastsat i medfør af den kommunale styrelseslov eller regionsloven.
5. Hvis erklæringen vedrører et tilskudsregnskab, skal revisor angive i konklusionen, om regnskabet efter revisors opfattelse i *alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med de retningslinjer*, som er fastsat af den myndighed, der yder tilskud.
6. Hvis erklæringen vedrører et årsregnskab, der er udarbejdet efter årsregnskabsloven, skal revisor angive i konklusionen, om årsregnskabet efter revisors opfattelse *giver et retvisende billede* af virksomhedens eller enhedens aktiver, passiver og finansielle stilling samt af resultatet af virksomhedens eller enhedens aktiviteter i *overensstemmelse med årsregnskabsloven* og de yderligere krav, der eventuelt er relevante for regnskabet.
7. Hvis erklæringen vedrører andre regnskaber end de i pkt. 3-6 omtalte, skal revisor tage stilling til, om regnskabet aflægges efter en acceptabel begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede eller en begrebsramme, som ikke kan fraviges. For regnskaber, der aflægges efter en begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede, skal revisor angive i konklusionen, om regnskabet efter revisors opfattelse *giver et retvisende billede i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme*. For regnskaber, der aflægges efter en begrebsramme, som ikke kan fraviges, skal revisor angive i konklusionen, om regnskabet efter revisors opfattelse i *alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme*.

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

8. Revisor skal overveje, i hvilket omfang regnskabet har til formål at redegøre for, at bestemte bevillinger eller bestemte vilkår for offentlige tilskud, refusioner eller garantier eller andre nærmere angivne bestemmelser er blevet overholdt. Revisor skal i den forbindelse fastslå, om der er elementer i regnskabet, fx bestemte opgørelser eller andre oplysninger, der udarbejdes under en forudsætning om, at bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv. overholdes. Denne overvejelse foretages i forbindelse med, at revisor tager stilling til den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, jf. SOR 4 eller ISA 200 og ISA 210.
9. Revisor skal i revisionens forløb vurdere, i hvilket omfang der i forbindelse med sådanne forudsætninger om overholdelse af bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv. kan være risici, som kan betyde, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Disse vurderinger foretages ved, at revisor inddrager de relevante risici i forbindelse med de faglige vurderinger og handlinger, som revisor i øvrigt skal foretage i forbindelse med en revision af et regnskab.
10. Revisor skal endvidere vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende risici for væsentlig fejlinformation som følge af manglende overholdelse af de relevante bevillinger eller tilskudsvilkår mv. Denne vurdering skal indgå, når revisor vurderer det opnåede revisionsbevis og tager stilling til, om konklusionen om regnskabet skal modificeres, jf. SOR 4 eller ISA 700.

Særlige forpligtelser af betydning for statsregnskabet

11. I nogle tilfælde kan en godkendt revisors opgave omfatte revision af finansiell information, der indgår i ministeriernes udarbejdelse af statsregnskabet. Dette kan bl.a. være tilfældet, hvis opgaven vedrører et årsregnskab for en institution, der modtager statstilskud. Revisor skal i sådanne tilfælde planlægge og udføre revisionen med henblik på at reducere risikoen for væsentlig fejlinformation til et passende lavt niveau under hensyn til den omstændighed, at de pågældende oplysninger

indgår i statsregnskabet. Revisor skal i øvrigt efterleve samme faglige krav ved revisionen af disse oplysninger som ved revisionen af årsregnskabet. Hvis revisor konkluderer, at oplysningerne indeholder væsentlig fejlinformation, eller revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, om oplysningerne indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor tydeligt angive dette i sin rapportering om oplysningerne.

Udtalelse om juridisk-kritisk revisioner og forvaltningsrevisioner

12. I erklæringen skal revisor gøre opmærksom på sit ansvar for at gennemføre juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner af relevante emner og rapportere herom i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Beskrivelsen af dette ansvar skal fremgå af et separat afsnit i revisors *Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering*.
13. Revisor skal ved udformningen af afsnittet tage stilling til, om der er væsentlige kritiske bemærkninger, som revisor skal rapportere om i erklæringen i overensstemmelse med kravene i SOR 6 og SOR 7. Hvis dette ikke er tilfældet, skal revisor anvende overskriften *Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision* og oplyse i afsnittet, at der ikke er væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere.
14. Hvis de gennemførte juridisk-kritiske revisioner eller forvaltningsrevisioner har resulteret i væsentlige kritiske bemærkninger, kan revisor anvende overskriften *Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision*. Revisor skal i så fald indarbejde de væsentlige kritiske bemærkninger i afsnittet, så brugerne af revisors erklæring tydeligt bliver gjort opmærksom på de forhold, som giver anledning til bemærkningerne.
15. Revisors rapportering skal i denne forbindelse omfatte de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, som er afsluttet i overensstemmelse med SOR 6 og SOR 7 inden datoen for revisors erklæring, og som ikke har været omfattet af rapporteringen i revisors erklæringer om forudgående regnskabsår (regnskabsperioder).

Henvisning til de anvendte standarder

16. Revisor skal i erklæringen henvise til de revisionsbestemmelser eller andre opgavevilkår, der indebærer, at regnskabet er omfattet af et krav om revision efter god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3.
17. Revisor skal i den forbindelse endvidere oplyse, at revisionen er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*. Oplysningen anføres i sammenhæng med, at revisor oplyser om eventuelle andre anvendte revisionsstandarder, fx ISA.

Definitioner og forklaringer

God offentlig revisionsskik	Et udtryk, der betegner de almindelige faglige kvalitetskrav, som efter dansk praksis og internationale principper for offentlig revision kan stilles til revisors ydelser med udgangspunkt i rigsrevisorlovens § 3. Det fremgår af en lang række bestemmelser om revision af stat, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder eller offentligt finansierede aktiviteter, at revisionen skal udføres i <i>overensstemmelse med god offentlig revisionsskik</i>, jf. <i>rigsrevisorlovens § 3</i>. Det indebærer, at revisor er forpligtet til at udføre finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i en god faglig kvalitet. Princippet om, at revisionsopgaver i den offentlige sektor omfatter 3 aspekter – finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision – har været gældende siden statsregnskabsloven af 1926. Derimod har den faglige norm for, hvad der kan betragtes som god kvalitet i revisionen, udviklet sig betydeligt gennem tiden og har ikke tidligere været entydigt beskrevet. Fra 2017 er god offentlig revisionskik blevet kodificeret og udfyldt af SOR. Rigsrevisionens publikation om god offentlig revisionsskik fra 2013 er derfor bortfaldet. SOR fastlægger således de nærmere faglige krav til revisors ydelser i alle de tilfælde, hvor revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.
Tilskudsregnskab	Et regnskab med et særligt formål, der er udarbejdet af en modtager af et tilskud eller en lignende finansiering til brug for den offentlige myndighed, som har ydet tilskuddet. Formålet med et tilskudsregnskab kan være at redegøre for tilskuddets anvendelse eller opgøre eller dokumentere størrelsen af det beløb, som retmæssigt tilfalder modtageren. Et tilskudsregnskab vedrører tilskud eller lignende finansiering (garanti, lån mv.), der ydes til bestemte formål eller aktiviteter snarere end virksomhedens samlede drift. I tilfælde, hvor det er udgifterne eller det regnskabsmæssige underskud for den samlede virksomhed (institution, forening, fond mv), der dækkes gennem tilskud, vil der i stedet være tale om et årsregnskab. Ofte vil lovgrundlaget eller individuelt fastsatte vilkår indeholde bestemmelser om den retmæssige størrelse og anvendelse af de beløb, der bliver opgjort i et tilskudsregnskab. Der kan også være bestemmelser om, hvilke oplysninger om tilskudsmodtagerne eller de gennemførte aktiviteter der i øvrigt skal indgå i regnskabet. Tilskudsvilkårene fastlægger derved den regnskabsmæssige begrebsramme, der er relevant for tilskudsregnskabet.
Årsregnskab	En samlet betegnelse, der omfatter statsregnskabet og de offentliggjorte årsregnskaber for regioner, kommuner eller andre offentlige virksomheder, som er underlagt krav om udarbejdelse af et årligt regnskab (en årsrapport). Et regnskab udarbejdes i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme. For statsregnskabet er begrebsrammen fastlagt af årets bevillingslove (finanslov og tillægsbevillingslov) og statens regnskabsregler. For regioner og kommuner er der fastsat visse krav til regnskabet i medfør af

lovgivningen. For andre årsregnskaber kan begrebsrammen være fastlagt i virksomhedens lovgrundlag, i en bekendtgørelse eller af virksomheden selv (fx af en bestyrelse). Det kan fx være fastlagt, at regnskabet udarbejdes efter årsregnskabslovens principper.

SOR 6

Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab

Standard for offentlig revision nr. 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab forkortes SOR 6. SOR 6 finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisors opgaver i alle tilfælde, hvor det følger af opgavens vilkår, at revisionen af et regnskab skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3*.

SOR 6 er udformet i et samarbejde mellem FSR – danske revisorer og Rigsrevisionen og fastlægger faglige krav til revisors ydelse, der er relevante for revisionsopgaver i den offentlige sektor. Det er hensigten med SOR 6 at sikre, at de juridisk-kritiske revisioner udføres i en høj faglig kvalitet. Revisionerne skal bidrage til at styrke offentlighedens tillid til, at offentlige myndigheder og virksomheder disponerer i overensstemmelse med gældende ret. De juridisk-kritiske revisioner skal desuden munde ud i konkrete konklusioner og så vidt muligt i anbefalinger, der kan bidrage til, at offentlige myndigheder og virksomheder i højere grad efterlever retsgrundlaget for konkrete aktiviteter. På den måde kan revisors arbejde bidrage til, at ministerier, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder efterlever de bestemmelser, der bl.a. fastlægges af Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

Revisors forpligtelse til at gennemføre juridisk-kritiske revisioner er en del af god offentlig revisions-skik og har grundlag i rigsrevisorlovens § 3. Lovbestemmelsen angiver, at revisor i forbindelse med revisionen af et regnskab skal efterprøve, om *de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis*. Udtrykket ”dispositioner” omfatter forvaltningsafgørelser, aftaleindgåelse eller andre skridt, der indebærer, at der opstår et krav eller en rettighed, som skal afspejles i regnskabet. Myndighederne i stat, regioner og kommuner skal almindeligvis have en bevilling, før de må disponere, og nogle typer af dispositioner skal desuden have hjemmel i lov, bekendtgørelse eller andre retskilder. Offentlige myndigheder og virksomheder skal endvidere gennemføre deres dispositioner på en måde, der er i overensstemmelse med de generelle regler, som gælder for den offentlige forvaltning, og de bestemmelser, som er fastsat i retsgrundlaget for den pågældende aktivitet.

De regelbrud, der eventuelt kan opstå, når offentlige myndigheder og virksomheder disponerer, kan have væsentlig økonomisk betydning for de berørte borgere, virksomheder eller andre parter. Derimod vil regelbrudene ikke nødvendigvis have betydning for, om oplysningerne i årets regnskab er rigtige, eller om regnskabet samlet set giver et retvisende billede i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

De juridisk-kritiske revisioner retter sig således især mod at opdage regelbrud, der har økonomisk betydning for borgere, virksomheder eller andre parter, *uanset* om disse regelbrud har nogen indvirkning på regnskabet.

De juridisk-kritiske revisioner adskiller sig desuden fra den finansielle revision af regnskabet med hensyn til revisors rolle. Finansiell revision er en *attestationsopgave*, hvor revisors rolle som udgangspunkt er at efterprøve de oplysninger, som den reviderede myndighed eller virksomhed selv har udarbejdet og fremlagt i regnskabet. De juridisk-kritiske revisioner er derimod en *direkte rapporteringsopgave*. Dette indebærer, at det er overladt til revisor at udvælge de konkrete emner, som det er relevant at gennemføre juridisk-kritiske revisioner af. Det er også revisor, der i hver revision identificerer de kriterier, som revisor vurderer emnet ud fra for at nå frem til en konklusion om emnet. Kriterierne identificeres i de regelsæt, som de offentlige myndigheder og virksomheder skal leve op til. Revisor har således ansvar for at udøve uafhængige faglige vurderinger for at udvælge emnerne for revisionerne. Emnerne skal udvælges, så der sikres en passende, dækkende og systematisk efterprøvelse i løbet af den samlede opgaveperiode, der ofte vil omfatte flere regnskabsår. SOR 6 fastlægger og afgrænser omfanget af dette ansvar.

Det er ledelsen af den reviderede virksomhed, der er ansvarlig for, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med det relevante regelgrundlag. Forskellige typer af dispositioner er omfattet af forskellige regelsæt. SOR 6 angiver derfor, at revisor tager udgangspunkt i en række *plantemaer*, når emnerne for de enkelte revisioner udvælges. Et plantema er en bestemt type af dispositioner, der er omfattet af et bestemt regelsæt, som ledelsen er ansvarlig for overholdes, fx *køb, salg* eller *gebyropkrævning*. Revisor planlægger revisionerne, så alle relevante plantemaer dækkes over tid. Inden for hvert plantema udvælger revisor den konkrete gruppe af dispositioner, som revisor vurderer indebærer størst risiko for væsentlige regelbrud. Det er disse risikofyldte dispositioner inden for plantemaet, som bliver det emne, som revisor reviderer og udformer en konklusion om. Plantemaerne er således et vigtigt redskab i revisors planlægning af de juridisk-kritiske revisioner, der skal sikre, at de udvalgte emner, som revisor undersøger i løbet af opgaveperioden, dækker alle relevante aspekter af ledelsens ansvar.

Juridisk-kritiske revisioner efter SOR 6 er et led i revisors samlede opgave med revision af et regnskab. SOR 6 angiver en række særlige handlinger, vurderinger og konklusioner, men er i øvrigt udformet, så revisor kan planlægge, dokumentere og rapportere de juridisk-kritiske revisioner som en integreret del af en samlet overordnet revisionsproces, der også omfatter den finansielle revision af de årlige regnskaber.

SOR 6 er udformet med særligt henblik på opgaver med revision af årsregnskaber for regioner, kommuner og andre større offentlige virksomheder samt Rigsrevisionens revision af statsregnskabet. Ved opgaver med revision af andre regnskaber skal kravene i SOR 6 forstås og anvendes med de tilpasninger, der følger af opgavens vilkår og øvrige omstændigheder.

Revisioner, der er udført i overensstemmelse med SOR 6, lever op til den almindelige forpligtelse, revisor har i henhold til god offentlig revisionsskik. Der kan herudover være fastlagt særlige krav til opgavens udførelse i specifikke bestemmelser eller revisionsaftaler, som ikke fremgår af SOR 6. Der er fx fastlagt særlige krav til revision af de regnskabsmæssige opgørelser, der udarbejdes af kommuner, og som danner grundlag for statslige refusioner til kommuner. Der er også ofte fastlagt særlige krav til revisionen af årsregnskaber eller tilskudsregnskaber, der er udarbejdet af en modtager af et statsligt tilskud. Kravene er normalt fastlagt i en revisionsinstruks, der er udstedt af de ministerier, som yder tilskud. De krav, der er fastlagt for de enkelte refusions- og tilskudsordninger, kan eventuelt være mere vidtgående, end hvad der fremgår af SOR.

Gennemførelsen af juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med SOR 6 forudsætter, at revisor også:

- udformer en påtegning eller anden erklæring i overensstemmelse med *SOR 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision*
- gennemfører forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

På en række punkter indeholder SOR 6 og SOR 7 enslydende krav, der afspejler, at forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner har en række fællestræk. I nogle tilfælde kan det endvidere være mest hensigtsmæssigt, at revisor gennemfører en kombineret revision, hvor juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision af nært relaterede emner udføres i en samlet arbejdsproces. Sådanne kombinerede revisioner kan eventuelt også resultere i en samlet rapportering med en samlet overordnet konklusion, der både overholder kravene i SOR 6 og SOR 7.

SOR 6 fastlægger krav vedrørende:

Revisionens formål

- de juridisk-kritiske revisioners mål, jf. pkt. 1-3

- fastlæggelse af plantemaer og udvælgelse af emner, jf. pkt. 4-8
- tilrettelæggelse af revisionerne over opgaveperioden, jf. pkt. 9-10
- kriterier, jf. pkt. 11.

Revisionens forudsætninger

- opgavens vilkår, jf. pkt. 12
- kommunikation, jf. pkt. 13-15
- kompetencer, jf. pkt. 16-17
- professionel skepsis, jf. pkt. 18-19
- kvalitetsstyring og revisionsrisiko, jf. pkt. 20-23
- væsentlighed, jf. pkt. 24-26
- særligt om koncerner, jf. pkt. 27
- dokumentation, jf. pkt. 28-29.

Planlægning og udformning af handlinger

- revisors forståelse, jf. pkt. 30
- præcise revisionsmål, jf. pkt. 31-32
- risikovurdering, jf. pkt. 33-35
- revisionsstrategi og revisionsplan, jf. pkt. 36
- udformning af revisionshandling, jf. pkt. 37-39
- anvendelse af interne revisors arbejde, jf. pkt. 40.

Grundlaget for revisors konklusioner

- revisionsbevis, jf. pkt. 41-42
- vurdering og reaktion på konstaterede regelbrud, jf. pkt. 43-44
- sammenfattende vurdering og feedback, jf. pkt. 45-48.

Revisors rapportering

- revisionsprotokollat e.l., jf. pkt. 49-52
- revisors erklæring, jf. pkt. 53
- opfølgning, jf. pkt. 54.

Rigsrevisionen har sikret, at kravene i SOR 6 er i overensstemmelse med de internationale faglige principper, der fremgår af *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision* og *ISSAI 400 – Principper for juridisk-kritisk revision*. I SOR 6 er principperne anvendt under hensyn til de forhold og med de tilpasninger og præciseringer, der er relevante i forbindelse med revisionsopgaver i Danmark.

En revisor, som hævder, at en revisionsopgave udføres i overensstemmelse med SOR, skal efterleve alle de krav i SOR 6, der er relevante for opgaven.

Denne version af SOR 6 (version 2.0) erstatter den tidligere version (1.0) og finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisors opgaver med revision af regnskaber efter god offentlig revisionsskik, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2021 eller senere.

REVISIONENS FORMÅL

De juridisk-kritiske revisioners mål

1. Revisor skal som led i opgaven gennemføre juridisk-kritiske revisioner. Emnerne for de enkelte revisioner skal være konkrete grupper af dispositioner, som leder til indtægter, udgifter, aktiver eller passiver i regnskabet. De forskellige emner skal i løbet af opgaveperioden omfatte dispositioner af forskellige typer. De forskellige typer af dispositioner, som er relevante for opgaven kan derfor inddeles i overordnede plantemaer, der er karakteriseret ved at være omfattet af bestemte regler, som

ledelsen har et ansvar for overholdes. Ved en opgave med revision af et regnskab hører det således til revisors mål:

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

2. Ved hver juridisk-kritisk revision af et udvalgt emne er det revisors mål:

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

3. Revisor skal fastlægge et formål for hver juridisk-kritisk revision ved at udvælge og afgrænse emnet og identificere de kriterier, der er relevante og egnede for vurdering af emnet. Ved en juridisk-kritisk revision undersøger revisor, om emnet er i overensstemmelse med de relevante kriterier. Revisor undersøger emnet ved at gennemføre handlinger og foretage faglige vurderinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnede revisionsbevis som grundlag for revisors konklusion om emnet.

Fastlæggelse af plantemaer og udvælgelse af emner

4. Revisor skal fastlægge de plantemaer, som er relevante for opgaven, og udvælge de konkrete emner, som revisor vil revidere i løbet af opgaveperioden. Revisor skal i den forbindelse gennemgå det relevante regelgrundlag og gennemføre yderligere handlinger for at identificere de forskellige typer og grupper af dispositioner og udøve faglig vurdering af de involverede risici for regelbrud. Ved Rigsrevisionens revision af et ministerområde eller en anden bestanddel i statsregnskabet skal revisor tage udgangspunkt i Rigsrevisionens overordnede revisionsstrategi for Statsregnskabet.
5. Revisor skal ved opgavens start fastslå, hvilke plantemaer der er relevante for opgaven, og skal i løbet af opgaveperioden justere plantemaerne, hvis der sker ændringer, der giver anledning dertil. De relevante plantemaer er de typer af dispositioner, som revisor må forvente vil indgå med væsentlige beløb i det regnskab – eller i et af de regnskaber – som er omfattet af opgaven. Hvert plantema omfatter dispositioner, der leder til nogle bestemte udgifter eller indtægter eller aktiver eller passiver, og som desuden er omfattet af bestemte regler, som ledelsen har ansvar for at sikre overholdes. Reglerne kan omfatte krav om hjemmel eller andre betingelser, der skal være opfyldt, for at dispositioner af den pågældende type må foretages, samt regler om den proces, der leder frem til de konkrete aftaler eller afgørelser, og regler om de beløb, der retmæssigt kan tildeles eller opkræves fra de enkelte modtagere eller betalere. For hvert af de relevante plantemaer skal revisor udvælge mindst ét nærmere afgrænset emne og gennemføre en juridisk-kritisk revision af emnet i løbet af opgaveperioden. Emnet skal være den konkrete gruppe af gennemførte dispositioner inden for plantemaet, hvor der efter revisors opfattelse på tidspunktet for revisionens gennemførelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Emnet skal omfatte de konkrete omstændigheder, som efter revisors opfattelse er afgørende for, om dispositionen er truffet og gennemført i overensstemmelse med gældende ret. Revisors konklusion skal omfatte det samlede emne og skal ikke inddrage andre dispositioner end dem, der indgår i det udvalgte emne.
6. Hvis opgaven vedrører revision af et årsregnskab, skal de juridisk-kritiske revisioner i den forbindelse omfatte et emne inden for hvert af de nedenstående plantemaer, når de nedenstående betingelser er opfyldt:

a. *Gennemførelse af køb*

Hvis køb af varer eller tjenesteydelser indgår i årsregnskabet med væsentlige udgiftsbeløb, skal revisor undersøge den gruppe af køb, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Det emne, som revisor udformer en konklusion om, skal omfatte de konkrete omstændigheder, der er afgørende for, om den udvalgte gruppe af køb og tilhørende udgifter har den nødvendige bevilling og gennemføres i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de pågældende køb. De relevante kriterier kan fx være bestemmelser fastsat i indkøbsaftaler, tilbudsloven eller EU's udbudsdirektiver.

b. *Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner*

Hvis løn, pension og andre personaleudgifter indgår i årsregnskabet med væsentlige udgiftsbeløb, skal revisor undersøge den gruppe af løn- og ansættelsesmæssige dispositioner, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Det emne, som revisor udformer en konklusion om, skal omfatte de konkrete omstændigheder, der er afgørende for, om de udvalgte dispositioner og tilhørende udgifter har den nødvendige bevilling og er i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de pågældende ansættelser. De relevante kriterier kan fx være fastlagt af bestemmelser i love, andre forskrifter, overenskomster eller individuelle aftaler. Det kan også være et relevant kriterium, at løn- og ansættelsesvilkår er i rimelig overensstemmelse med sædvanlig praksis for tilsvarende stillinger.

c. *Gennemførelse af salg*

Hvis salg af varer eller tjenesteydelser indgår i årsregnskabet med væsentlige indtægtsbeløb, skal revisor undersøge den gruppe af salg, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Det emne, som revisor udformer en konklusion om, skal omfatte de konkrete omstændigheder, der er afgørende for, om den udvalgte gruppe af salg har den nødvendige bevilling og hjemmel og gennemføres i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for sådanne salg. De relevante kriterier kan fx være fastlagt af hjemmelsgrundlaget, af lovbestemmelser om salg af de pågældende typer eller af sædvanlig praksis for salg af varer eller tjenesteydelser af den pågældende art. Det kan især være relevant, at priserne bliver fastsat korrekt, og at arten og omfanget af varer og tjenesteydelser bliver afgrænset på en måde, der er i overensstemmelse med hjemmelsgrundlaget.

d. *Myndigheders gebyroprkrævning*

Hvis der er tale om et årsregnskab for en myndighed, der kan pålægge gebyrer, og gebyrindtægterne indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor undersøge den gruppe af gebyrer, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Gebyrer omfatter afgifter, som ikke har en skattemæssig karakter, men som opkræves med et sanktionsmæssigt sigte, et adfærdsregulerende sigte eller med sigte på at opnå dækning for bestemte omkostninger. Det emne, som revisor udformer en konklusion om, skal omfatte de konkrete omstændigheder, der er afgørende for, om de udvalgte opkrævede gebyrer har bevilling, har den nødvendige hjemmel og gennemføres i overensstemmelse med de relevante kriterier, der i øvrigt følger af bestemmelserne i hjemmelsgrundlaget. Det kan især være relevante kriterier, at gebyrernes størrelse er beregnet og fastsat korrekt, og at opkrævningen udføres på den foreskrevne måde. Gebyrer med et sanktionsmæssigt sigte skal have hjemmel i lov eller bekendtgørelse i henhold til lov. Gebyrer med et adfærdsregulerende sigte skal have hjemmel i lov eller bekendtgørelse i henhold til lov eller på visse områder i en aftale med den, der pålægges gebyret. Gebyrer med sigte på at dække omkostninger skal have hjemmel i lov eller bekendtgørelse i henhold til lov, en tekstanmærkning på finansloven eller på visse områder i en aftale med den, der pålægges gebyret.

e. *Afgørelser om tildeling af tilskud mv.*

Hvis der er tale om et årsregnskab for en myndighed, der træffer forvaltningsafgørelser om tildeling af tilskud eller anden formålsbestemt finansiering, og udgifterne eller forpligtelserne indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor undersøge den gruppe af

tilskudsafgørelser, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Formålsbestemt finansiering omfatter tilsagn om tilskud, lån, garanti eller lignende finansiering, der ydes med sigte på at fremme bestemte formål til en kreds af modtagere, som ikke i øvrigt har et individuelt krav på at modtage en sådan finansiering. Det emne, som revisor udformer en konklusion om, skal omfatte de konkrete omstændigheder, som er afgørende for, om de udvalgte afgørelser om tildeling har den nødvendige bevilling og hjemmel, og om tildelingen sker i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for den pågældende ordning. De relevante kriterier kan følge af bestemmelserne i hjemmelsgrundlaget og af de almindelige forvaltningsretlige principper. Det kan fx være relevant, at offentlige myndigheder sikrer ligebehandling af de potentielle modtagere og etablerer et sagligt grundlag for forvaltningsafgørelser om tildeling og fastsættelse af vilkår for de enkelte modtagere.

f. Rettighedsbestemte overførsler

Hvis udgifter til rettighedsbestemte overførsler indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor undersøge den gruppe af overførsler, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Rettighedsbestemte overførsler omfatter udbetalinger til modtagere, der i medfør af lovgivning har en individuel ret til at modtage et bestemt beløb. Det emne, som revisor udformer en konklusion om, skal omfatte de konkrete omstændigheder, som efter revisors vurdering er afgørende for, om de udvalgte overførsler har den nødvendige bevilling og hjemmel, og om fastsættelsen af beløbenes størrelse sker på et korrekt grundlag. Det kan fx være relevant, at offentlige myndigheder træffer afgørelser på grundlag af de relevante bestemmelser i love og bekendtgørelser, indhenter de oplysninger, der er nødvendige for afgørelserne, og træffer passende foranstaltninger for at efterprøve oplysningerne.

7. Hvis opgaven omfatter revision af et tilskudsregnskab, skal revisor gennemføre én eller flere juridisk-kritiske revisioner af tilskudsanvendelsen. De relevante plantemaer er fastlagt af de forskellige typer af dispositioner, som tilskudsmodtageren har foretaget som led i de aktiviteter, der ydes tilskud til. Emnerne er konkrete dispositioner, som indgår i regnskabet. For hver af de relevante plantemaer (typer af dispositioner) skal det emne, som revisor udformer en konklusion om, omfatte de konkrete omstændigheder, der efter revisors vurdering er afgørende for, at midlerne anvendes i overensstemmelse med fastsatte tilskudsvilkår. De fastsatte tilskudsvilkår kan fremgå af tilsagnet fra den myndighed, der yder tilskuddet, eller af bestemmelserne i det lovgrundlag, der fastlægger rammerne for tilskuddets anvendelse. Den eller de relevante juridisk-kritiske revisioner gennemføres i løbet af tilskudsperioden og skal være afsluttet, inden revisor udformer sin erklæring om det afsluttende tilskudsregnskab.
8. Uanset hvilken type regnskab opgaven vedrører, skal de juridisk-kritiske revisioner endvidere omfatte dispositioner, hvor revisor i løbet af opgaven bliver opmærksom på konkrete indikationer, som viser, at der kan være risiko for væsentlige regelbrud som følge af fejl eller uregelmæssigheder. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om dispositionerne gennemføres i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for at gældende ret overholdes.

Tilrettelæggelse af revisionerne over opgaveperioden

9. Revisor skal samle eller opdele de relevante plantemaer og konkrete emner på et passende antal revisioner, der gennemføres i løbet af opgaveperioden. Revisor skal i den forbindelse overveje, hvordan der samlet set bedst kan opnås en effektiv revisionsindsats, og prioritere, så revisor først undersøger de emner, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Et emne for en juridisk-kritisk revision kan omfatte én eller flere dispositioner vedrørende én eller flere typer af aktiviteter eller én eller flere arter af midler eller områder i regnskabet. Hvis der er tale om et koncernregnskab eller et andet regnskab, der omfatter flere virksomheder eller organisatoriske enheder, kan et emne desuden vedrøre én eller flere af virksomhederne eller dele heraf. Hvert af de fastlagte emner skal være egnede for gennemførelsen af en juridisk-kritisk revision og omfatte dispositioner af et beløbsmæssigt omfang, der er tilstrækkeligt til, at eventuelle regelbrud vedrørende den valgte gruppe af dispositioner kan være væsentlige.
10. Hvis opgaven vedrører et årsregnskab, skal revisor desuden tilrettelægge revisionerne, så hvert af de relevante plantemaer dækkes mindst hvert 5. regnskabsår. Et plantema anses for dækket, når revisor har gennemført en juridisk-kritisk revision af et udvalgt emne inden for plantemaet i overensstemmelse med kravene i denne standard (SOR 6). Den udvalgte gruppe af dispositioner, der indgår i emnet, vil være dispositioner, der fører til indtægter, udgifter, aktiver eller passiver i årsregnskabet for det regnskabsår, hvor revisionen gennemføres. Ved revisorskift i en opgave, der varetages af godkendte revisorer, skal den tiltrædende revisor fastslå, hvilke typer og konkrete grupper af dispositioner som tidligere har været undersøgt af den fratrædende revisor eller forudgående revisorer. Den tiltrædende revisor skal ved opgavens start udforme en plan for de juridisk-kritiske revisioner, der tager sigte på:

- at den tiltrædende revisor gennemfører en juridisk-kritisk revision af et udvalgt emne (gruppe af gennemførte dispositioner) for alle relevante plantemaer (typer af dispositioner) i løbet af opgavens tidshorisont, dvs. den række af regnskabsår, hvor revisor med rimelighed kan forvente at have opgaven
- at de plantemaer og konkrete emner, der efter den tiltrædende revisors opfattelse indebærer størst risiko for væsentlige regelbrud, prioriteres først
- at den tiltrædende revisors konklusioner omfatter emner indenfor alle relevante plantemaer senest i det 5. regnskabsår efter, at et emne inden for samme plantema sidst har været undersøgt.

Kriterier

11. Revisor skal i løbet af hver juridisk-kritisk revision identificere de egnede kriterier, der er relevante for emnet. De relevante kriterier i en juridisk-kritisk revision er regler, som var gældende ved gennemførelsen af de konkrete dispositioner, som emnet vedrører, og som den øverste ledelse har ansvar for overholdes. De relevante kriterier er endvidere begrænset til generelle regler, der regulerer den offentlige forvaltning, de bestemmelser i love eller øvrig regulering, der særligt retter sig mod den reviderede virksomhed eller aktivitet og de bestemmelser, der fremgår af hjemmelsgrundlaget for dispositionerne. De relevante kriterier er derimod ikke begrænset til love eller øvrig regulering, der har betydning for, om regnskabets oplysninger er rigtige. Selv om dispositionerne eventuelt mangler bevilling eller hjemmel, eller der er sket andre væsentlige regelbrud, kan dispositionerne fortsat være bindende i forhold til modparten, og regelbruddene vil derfor ikke nødvendigvis have betydning for resultatet, den finansielle stilling eller andre opgørelser i årets regnskab. Revisor udøver faglig vurdering i forbindelse med fastlæggelsen og afgrænsningen af de relevante kriterier.

REVISIONENS FORUDSÆTNINGER

Opgavens vilkår

12. Revisor skal vurdere opgavens vilkår og afklare de relevante forudsætninger, der er nødvendige for, at opgaven kan gennemføres i overensstemmelse med revisionens lovgrundlag og SOR 6. Revisor skal påse, at opgavens vilkår på en passende måde sikrer revisors mulighed for at fastlægge de relevante emner og gennemføre de juridisk-kritiske revisioner heraf og rapportere konklusionerne i overensstemmelse med SOR 6.

Kommunikation

13. Revisor skal opretholde en effektiv og ordentlig kommunikation om nøgleaspekterne i revisionerne med de forvaltningsansvarlige og andre relevante interesseparter i hele revisionsprocessen. Revisor skal definere indholdet, processen og modtagerne af kommunikationen for hver enkelt revision.
14. Revisor skal som en del af planlægningen eller udførelsen af de enkelte juridisk-kritiske revisioner drøfte revisionsmål og kriterier med de forvaltningsansvarlige. Revisor skal desuden identificere passende kontaktpersoner i de reviderede enheders ledelsesstruktur og opretholde en løbende dialog med disse.
15. Revisor skal kommunikere skriftligt til den øverste ledelse om revisionernes tilrettelæggelse og betydelige resultater i et revisionsprotokollat e.l. Hvis opgaven vedrører revision af et årsregnskab, skal revisor i et revisionsprotokollat e.l. hvert år angive en oversigt over de juridisk-kritiske revisioner, der er afsluttet i de seneste 4 forudgående regnskabsår. Revisor skal i oversigten oplyse plantemaet og det konkrete emne for hver juridisk-kritisk revision samt angive, om der ved revisionen blev konstateret væsentlige regelbrud.

Kompetencer

16. Den opgaveansvarlige revisor (opgaveansvarlige partner eller chef) er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam har den nødvendige faglige kompetence til at udføre den juridisk-kritiske revision og for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet udført af hele revisionsteamet på alle niveauer og i alle faser i revisionsprocessen.
17. Den opgaveansvarlige revisor skal være overbevist om, at hele revisionsteamet og eventuelle eksterne eksperter tilsammen har kompetencer og færdigheder til:

- at udføre revisionen i overensstemmelse med de relevante standarder og gældende krav i love og øvrig regulering, herunder de krav der er fastsat i SOR 6
- at gøre det muligt for revisor at sammenfatte en konklusion om hvert relevant emne i et revisionsprotokollat e.l. og udforme en erklæring om den udførte offentlige revision i overensstemmelse med SOR 5, som afspejler resultaterne af de gennemførte juridisk-kritiske revisioner.

Professionel skepsis

18. Revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme dispositioner, der ikke er i overensstemmelse med de relevante regler. Revisor skal i den forbindelse opretholde en høj standard for professionel adfærd og udvise rettidig omhu og dømmekraft, idet revisor vurderer forhold fra forskellige synsvinkler og opretholder en åben og objektiv tilgang til alle argumenter.
19. Revisor skal være opmærksom på risikoen for besvigelser gennem hele revisionsprocessen, herunder risikoen for besvigelser, som kan have betydning for de faglige vurderinger, der foretages i løbet af revisionen, og for de konklusioner, som revisor når frem til.

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

20. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af de juridisk-kritiske revisioner med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for:

- at de juridisk-kritiske revisioner udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 6
- at de juridisk-kritiske revisioner overholder gældende krav i lovgivning og øvrig regulering
- at revisors konklusioner og revisors erklæring om den udførte offentlige revision er passende efter omstændighederne.

21. Revisor skal derfor etablere, vedligeholde og anvende procedurer, der værner om kvaliteten og sikrer, at de relevante krav opfyldes og lægger vægt på en passende, afbalanceret og redelig rapportering, der tilfører værdi for de tiltænkte brugere.
22. Revisor skal aktivt styre revisionsrisikoen, så den begrænses til et niveau, der er acceptabelt lavt i forhold til revisionens samlede omstændigheder. Revisionsrisikoen er risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne (den udvalgte konkrete gruppe af gennemførte dispositioner) i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret.
23. Revisor skal styre revisionsrisikoen ved at sikre tilstrækkelig sammenhæng mellem revisionshandlingernes art og omfang, det opnåede revisionsbevis, kriterierne, revisors observationer og delkonklusioner og den endelige konklusion om emnet. Revisors styring skal endvidere tage sigte på at sikre, at konklusionerne er relevante og tilfører værdi for brugerne, at eventuelle anbefalinger er velbegrundede, og at revisors rapportering ikke giver ensidig information.

Væsentlighed

24. Revisor skal overveje væsentlighed på alle trin i revisionsprocessen. Væsentligheden af potentielle og konstaterede regelbrud afhænger både af det beløbsmæssige omfang af de dispositioner, som regelbrudene vedrører, set i forhold til regnskabets samlede beløbsstørrelser, og af regelbruddets karakter og af den kontekst, hvori regelbruddet forekommer.
25. Revisor skal i sine vurderinger af væsentlighed især tage udgangspunkt i den økonomiske betydning for de borgere, private virksomheder eller andre parter, der er berørte af regelbruddet. Hvis opgaven angår et tilskudsregnskab, skal revisor endvidere lægge vægt på de økonomiske tab af offentlige midler, som regelbruddet kan indebære. Den økonomiske betydning af et regelbrud kan principielt opgøres som summen af de beløb, der uretmæssigt er tilfaldet individuelle modtagere, eller som uretmæssigt er opkrævet fra individuelle betalere eller hvor det – som følge af regelbruddets karakter – ikke er muligt at afgøre, om korrekte beløb er tilfaldet den korrekte modtagerkreds, eller korrekte beløb er opkrævet fra den korrekte kreds af betalere. Revisor beregner normalt ikke den præcise økonomiske betydning af konstaterede regelbrud, men anvender den sandsynlige økonomiske betydning som målestok for væsentligheden af potentielle og konstaterede regelbrud.
26. Revisor skal fastsætte væsentlighed for at kunne fastlægge og prioritere de relevante plantemaer henover den relevante årrække og skal desuden anvende væsentlighed ved udførelsen af hver enkelt juridisk-kritisk revision. Ved hver revision anvender revisor væsentlighed, når revisor udvælger og fastlægger den nærmere afgrænsning af revisionens emne, ved vurderingen af indvirkningen på revisionen af konstaterede regelbrud under revisionen, ved sammenfatningen af revisors konklusion i revisionsprotokollatet e.l. og ved vurderingen af, om konklusionen giver anledning til, at revisor rapporterer om konstaterede regelbrud i sin udtalelse i erklæringen om den udførte offentlige revision. Revisor skal i sine vurderinger af væsentlighed tage stilling til de relevante tærskler for det beløbsmæssige omfang af de dispositioner, som regelbrud skal vedrøre, eller den økonomiske betydning, som regelbrud skal have, for at regelbrud er væsentlige.

Særligt om koncerner

27. Hvis opgaven vedrører revision af et koncernregnskab, skal koncernrevisor gennemføre juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med denne standard inden for den samlede koncern. De emner for revisionerne, som koncernrevisor fastlægger i overensstemmelse med pkt. 4-10, vedrører således dispositioner, som koncernledelsen har et overordnet ansvar for. Hvis en anden revisor (komponentrevisor) har til opgave at revidere årsregnskabet for en af de komponenter, der indgår i koncernregnskabet, og revisionen skal udføres i overensstemmelse med SOR, kan denne revisors arbejde også have relevans for koncernrevisor. De emner for revisionerne, som komponentrevisor fastlægger og konkluderer om i overensstemmelse med pkt. 4-10, vedrører således dispositioner, som gennemføres af komponenten, men som koncernledelsen efter omstændighederne også kan

have ansvar for. Koncernrevisor skal ved udformningen af koncernrevisionsstrategien tage stilling til, om koncernrevisor vil anmode komponentrevisor om at udføre et bestemt arbejde vedrørende komponentens dispositioner til brug for koncernrevisors juridisk-kritiske revisioner. Hvis dette er tilfældet, skal koncernrevisor fastlægge den tidsmæssige placering samt emne og væsentlighed for hver af de juridisk-kritiske revisioner, som skal udføres af komponentrevisor til brug for koncernrevisors opgave med revision af koncernregnskabet.

Dokumentation

28. Revisor skal udarbejde dokumentation vedrørende planlægningen og udførelsen af juridisk-kritiske revisioner. Revisor skal i dokumentationen især sammenfatte de betydelige faglige vurderinger, der er udøvet for at fastlægge emnet og nå frem til en konklusion.
29. Revisor skal dokumentere revisionen i overensstemmelse med revisionens samlede omstændigheder. Oplysningerne i dokumentationen skal være tilstrækkeligt fuldstændige og detaljerede til, at en erfaren revisor uden tidligere tilknytning til revisionen efterfølgende kan fastslå den tidsmæssige placering og hvilket arbejde, der blev udført for at nå frem til observationerne, konklusionerne og anbefalingerne.

PLANLÆGNING OG UDFORMNING AF HANDLINGER

Revisors forståelse

30. Revisor skal opnå en passende forståelse af gældende ret og af dispositionernes art og gennemførelse, som er tilstrækkelig til, at revisor kan planlægge og gennemføre juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med SOR 6.

Præcise revisionsmål

31. Revisor skal med udgangspunkt i revisionens formål opstille præcise revisionsmål for hver revision. Det kan fx ske ved, at det overordnede formål nedbrydes i delmål, der omfatter en række mere detaljerede revisionsmål, som afspejler revisionens emne og kriterier. Revisionsmålene er styrende for revisors handlinger og vurderinger og bidrager til at sikre, at revisor opnår et logisk sammenhængende og overbevisende grundlag for konklusionen.
32. Revisor skal i løbet af hver juridisk-kritisk revision præcisere og justere afgrænsningen af det oprindeligt fastlagte emne og de detaljerede revisionsmål, når dette er relevant i lyset af det opnåede revisionsbevis og revisors observationer og vurderinger. Revisor skal i den forbindelse søge at fokusere revisionsindsatsen og den endelige konklusion på de forhold, som er mest væsentlige for de tiltænkte brugere (herunder regnskabets læserkreds), eller som indebærer de betydeligste risici for regelbrud eller bedst kan fremme en sikker forvaltning i overensstemmelse med gældende ret.

Risikovurdering

33. Revisor skal overveje risikoen for regelbrud for at identificere og prioritere de relevante emner og for at fastlægge og nærmere afgrænse det udvalgte emne for hver juridisk-kritisk revision. Revisor skal i den forbindelse inddrage den forståelse af gennemførelsen af dispositioner og overensstemmelsen med gældende ret, som revisor har opnået i forbindelse med revisors accept af opgaven eller som resultat af tidligere revisioner eller tidligere gennemførte handlinger.
34. Revisor skal i hver juridisk-kritisk revision vurdere de generelle og specifikke risici for regelbrud med hensyn til det nærmere afgrænsede emne, som det er revisors mål at udtrykke en konklusion om, for at opnå et grundlag for yderligere revisionshandling.
35. Revisor skal i forbindelse med den samlede revisionsindsats i opgaveperioden være opmærksom på, om der er indikationer, der tyder på, at de forvaltningsansvarlige ikke disponerer i overensstemmelse med gældende ret, og overveje, om der er risiko for væsentlige regelbrud.

Revisionsstrategi og revisionsplan

36. Revisor skal udvikle en revisionsstrategi for opgaven, der omfatter de juridisk-kritiske revisioners formål, omfang, tidsmæssige placering og styring. Ved Rigsrevisionens revision af et ministerområde eller en anden bestanddel i statsregnskabet skal revisor i den forbindelse tage udgangspunkt i Rigsrevisionens overordnede revisionsstrategi for statsregnskabet. Hvis opgaven angår et andet årsregnskab, skal revisor årligt tage stilling til prioriteringen af de relevante plantemaer (typer af dispositioner) eller konkrete emner, så de emner, hvor der efter revisors opfattelse er den største risiko for væsentlige regelbrud, undersøges først. Revisor skal udforme en revisionsplan for de enkelte revisioner, der bidrager til en revision af høj kvalitet, som udføres på en økonomisk hensigtsmæssig og effektiv måde.

Udformning af revisionshandlinger

37. Ved hver juridisk-kritisk revision skal revisor udforme og gennemføre revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for revisors konklusion om det fastlagte emne. Revisor skal udforme revisionshandlinger, der imødegår de identificerede generelle og specifikke risici for regelbrud på revisionsmålsniveau og med hensyn til emnet som helhed.
38. Revisor skal gennemføre test af de interne kontroller, som revisor eventuelt påtænker at tillægge vægt i grundlaget for sin konklusion om det fastlagte emne. Testene gennemføres med henblik på at vurdere, hvor effektivt kontrollerne imødegår de relevante risici for regelbrud af betydning for emnet. Revisor skal endvidere gennemføre substanshandlinger med henblik på at vurdere, om de forvaltningsansvarlige disponerer i overensstemmelse med gældende ret. De gennemførte handlinger skal være rettet mod de dispositioner, der indgår i det udvalgte emne.
39. Revisor skal i hele opgaveperioden reagere passende og rettidigt på konkrete indikationer, som kan indebære, at der er risiko for væsentlige regelbrud. Revisor skal i den forbindelse gennemføre revisionshandlinger med henblik på at søge forholdet afklaret og skal gennemføre juridisk-kritiske revisioner af de relevante emner, hvis der er indikationer på manglende regeloverholdelse, som efter revisors vurdering indebærer en betydelig risiko for væsentlige regelbrud.

Anvendelse af interne revisorers arbejde

40. Revisors adgang til at anvende interne revisorers arbejde i forbindelse med opgaven er fastlagt af den relevante standard for den finansielle revision af regnskabet, dvs. SOR 4 eller ISA 610. Revisor kan vælge at anvende interne revisorers arbejde i en juridisk-kritisk revision, når betingelserne efter denne standard er opfyldt, og revisor iagttager de krav og begrænsninger ved anvendelsen af interne revisorers arbejde, som er fastsat i denne standard, eller som i øvrigt gælder for opgaven. Dette kan – når forudsætningerne herfor er opfyldt – omfatte a) *anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde til at opnå revisionsbevis* eller b) *anvendelse af interne revisorers direkte assistance under revisors ledelse, tilsyn og gennemgang*. Revisor har eneansvar for konklusionen af den juridisk-kritiske revision, og dette ansvar reduceres ikke af revisors anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde eller interne revisorers direkte assistance.

GRUNDLAGET FOR REVISORS KONKLUSIONER

Revisionsbevis

41. Revisor skal ved hver juridisk-kritisk revision opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at fastslå observationer og uddrage resultater vedrørende de enkelte revisionsmål til at sammenfatte en samlet konklusion om det undersøgte emne (den udvalgte gruppe af dispositioner).
42. Revisor skal analysere de indsamlede informationer og sikre, at observationer og resultater bliver sat i passende perspektiv, og at revisionens delmål og samlede formål opnås.

Vurdering og reaktion på konstaterede regelbrud

43. Revisor skal gennemgå de konstaterede regelbrud og vurdere, om de enkeltvist eller samlet set er væsentlige. Revisor skal i den forbindelse tage stilling til, hvilken indvirkning regelbrudene skal have på revisionens videre forløb og på revisors konklusion om emnet. Revisor skal endvidere overveje, om regelbruddene skyldes fejl eller uregelmæssigheder, og om de forhold, som har ført til regelbrud, indikerer, at der også kan være risiko for fejlinformation i regnskabet eller for andre regelbrud eller forvaltningsmangler, der kan have betydning for revisors øvrige forpligtelser i forbindelse med opgaven.
44. Hvis revisor har konstateret regelbrud, men vurderer, at de konstaterede regelbrud samlet set ikke er væsentlige, skal revisor tage stilling til, om emnet for revisionen skal udvides, så det omfatter en større andel af de dispositioner, der falder inden for plantemaet. Revisor skal udvide emnet, hvis de regelbrud, som revisor har opdaget i de undersøgte dispositioner, har en karakter og forekomst, der indikerer, at der er risiko for, at de samlede regelbrud inden for plantemaet kan være væsentlige. En sådan risiko vil som udgangspunkt foreligge, hvis andelen af de undersøgte dispositioner, hvor der er sket regelbrud, er så stor, at der vil være tale om væsentlige regelbrud, hvis det viser sig, at der også er regelbrud i en tilsvarende andel af de dispositioner inden for plantemaet, som revisor ikke har undersøgt. Revisor udvider i så fald emnet ved at undersøge yderligere dispositioner inden for plantemaet, inden revisor udformer en konklusion og rapporterer revisionens resultater. Det udvidede emne skal omfatte en tilstrækkelig andel af alle plantemaets dispositioner til, at revisor:

- enten kan konkludere, at der forekommer væsentlige regelbrud, og rapporterer om disse i sin erklæring i overensstemmelse med pkt. 53
- eller kan konstatere, at regelbruddene forekommer i en så begrænset andel af regnskabets dispositioner inden for plantemaet, at der ikke er tale om væsentlige regelbrud, som revisor skal rapportere om i sin erklæring i overensstemmelse med pkt. 53.

Sammenfattende vurdering og feedback

45. Revisor skal ved afslutningen af hver revision tage stilling til, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for, at revisor kan sammenfatte en konklusion, som angiver, i hvilket omfang det undersøgte emne er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret.
46. Revisor skal i den forbindelse vurdere, i hvilket omfang der er opnået sikkerhed for, at der for det undersøgte emne som helhed ikke forekommer væsentlige uopdagede regelbrud.
47. Hvis revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis ikke er overbevist om, at der er høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige uopdagede regelbrud vedrørende emnet, skal revisor udføre passende handlinger for at søge usikkerhederne afklaret. Hvis dette ikke er muligt, skal revisor afspejle usikkerhederne i sin rapportering og konklusion om emnet.
48. Revisor bør give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af revisionen, mulighed for at kommentere revisors observationer, konklusioner og eventuelle anbefalinger i udkast, inden revisor afslutter revisionen. Revisor skal gennemgå de modtagne kommentarer, analysere eventuelle uoverensstemmelser og rette faktuelle fejl. Revisor skal i den forbindelse dokumentere den modtagne feedback og de vurderinger og handlinger, revisor foretager som følge af de modtagne kommentarer. Dokumentation skal omfatte ændringer i udkastet til revisionsrapporteringen eller årsagerne til, at revisor ikke foretager ændringer.

REVISORS RAPPORTERING

Revisionsprotokollat e.l.

49. Revisor skal i et revisionsprotokollat e.l. afgive rapporteringer, der er fyldestgørende, overbevisende, rettidige, læsevenlige og afbalancerede. Revisor skal i sin rapportering identificere det eller de undersøgte emner og de berørte dele af regnskabet og angive revisionens afgrænsning med hensyn til kriterier eller revisionsmål og omfang af de gennemførte handlinger.
50. Revisor skal sikre, at rapporteringen for hver juridisk-kritisk revision giver en klar konklusion, der på en dækkende og balanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante regler. Konklusionen kan fx udformes som svar på spørgsmål, som revisor har formuleret for at gengive revisionens formål og delformål. Revisor skal i forbindelse med konklusionen redegøre for karakteren af det revisionsbevis eller for de væsentligste observationer, som har overbevist revisor om, at den angivende konklusion er passende. Hvis revisor har konstateret regelbrud, der enkeltvist eller samlet set er væsentlige, skal revisor i sin konklusion angive karakteren og omfanget af regelbruddene og søge at belyse de potentielle virkninger.
51. Hvis revisors observationer og konklusioner giver grundlag herfor, skal revisor desuden søge at give konstruktive anbefalinger, som kan bidrage til at udbedre regelbruddene eller hindre fremtidig gentagelse.
52. Revisors rapporteringer med konklusionerne af de gennemførte juridisk-kritiske revisioner skal senest kommunikeres til den relevante øverste ledelse i et revisionsprotokollat e.l. i forbindelse med, at revisor fremsender sin erklæring om den udførte offentlige revision. Revisor skal oplyse, hvis konklusionerne giver revisor anledning til at rapportere om væsentlige regelbrud i sin udtalelse i erklæringen om regnskabet.

Revisors erklæring

53. Hvis revisor har konstateret væsentlige regelbrud i de dispositioner, som er omfattet af regnskabet, skal revisor rapportere, om regelbruddene i den *udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision*, som er fastsat i SOR 5. Rapporteringen i udtalelsen gengiver ikke nødvendigvis den fulde konklusion om det undersøgte emne, men udformes som en kritisk bemærkning, der redegør for de konstaterede regelbrud og de realiserede eller potentielle konsekvenser.

Opfølgning

54. Revisor skal i løbet af opgaveperioden følge op på tidligere revisionsresultater og anbefalinger, hvor det er relevant. Opfølgningen tager sigte på at vurdere virkningerne af de korrigerende tiltag, som de forvaltningsansvarlige har iværksat. Resultaterne af opfølgningen rapporteres på en passende måde.

Definitioner og forklaringer

Bevilling	Er en bemyndigelse til at disponere på en måde, der medfører udgifter eller indtægter eller tilgang eller afgang af aktiver eller passiver. En bevilling skal anvendes i overensstemmelse med de forudsætninger, hvorunder bevillingen er givet. I forbindelse med statsregnskabet har bevillingsbegrebet baggrund i grundlovens § 46 og § 47, stk. 2. En bevilling er i denne sammenhæng en bemyndigelse til ministeren, der kun kan opnås ved, at Folketinget vedtager en bevillingslov, dvs. en finanslov, en midlertidig bevillingslov eller en tillægsbevillingslov. Bevillinger til de enkelte statsinstitutioner anses for at være afledt ved delegation fra ministeren. Ved opgaver med revision af andre årsregnskaber vil de relevante bevillinger omfatte bemyndigelser fra andre end Folketinget, fx en kommunalbestyrelse eller et regionsråd.
Disposition	En afgørelse eller en aftale eller lignende skridt, som medfører indtægter eller udgifter eller ændringer i aktiver eller passiver, som skal registreres som led i udarbejdelsen af regnskabet, når regnskabet udarbejdes i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.
Egnet	Et udtryk, der anvendes om de forudsætninger, som et emne eller et kriterie eller et revisionsbevis skal opfylde for, at det meningsfuldt kan inddrages i revisionen. Se "Emne", "Kriterier" og "Revisionsbevis".
Emne	De forhold, som revisor sammenfatter en konklusion om i sin rapportering i et revisionsprotokollat e.l. Emnet for en juridisk-kritisk revision er normalt en konkret gruppe af dispositioner, som indgår i regnskabet, idet emnet omfatter de konkrete omstændigheder, der er afgørende for, om dispositionerne har den nødvendige bevilling og hjemmel og i øvrigt er gennemført i overensstemmelse med gældende ret. Emnet skal være egnet for en juridisk-kritisk revision. For at vurdere, om et emne er egnet, overvejer revisor, om emnet kan identificeres og afgrænses på en måde, der er meningsfuld for de tiltænkte brugere af revisionen (herunder regnskabets læserkreds), om der findes egnede kriterier, og om der vil kunne findes revisionsbevis, der vil kunne belyse, om emnet er i overensstemmelse med kriterierne.
Forvaltningsansvarlige	En samlet betegnelse for de parter, der efter de konkrete omstændigheder er ansvarlige for, at dispositioner gennemføres i overensstemmelse med gældende ret. Det kan fx omfatte virksomhedens øverste og daglige ledelse, tilskudsmodtagere eller de enheder i forvaltningen, som har været berørt af revisionen.
Forvaltningsmangel	Ethvert forhold, der indebærer, at der ikke fuldt ud er taget skyldige økonomiske hensyn. Det kan fx være dispositioner, der er økonomisk uhensigtsmæssige, eller svagheder i systemer eller processer, der indebærer, at de ikke understøtter sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. For at vurdere, om der foreligger en forvaltningsmangel, tager revisor udgangspunkt i almindelige principper og faglige forventninger til god offentlig økonomistyring og forvaltning med hensyn til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Se SOR 7.
Forvaltningsrevision	En uafhængig, objektiv og pålidelig undersøgelse af, om institutionerne har en hensigtsmæssig ledelse og styring, der fremmer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Se SOR 7.

Generelle og specifikke risici	Omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at der foreligger regelbrud vedrørende det undersøgte emne. <i>Generelle risici</i> vil sige risici, der gør sig gældende inden for et bestemt område af regnskabet eller på hele regnskabets område. Generelle risici kan fx være forhold vedrørende en bestemt virksomhed eller organisatorisk enhed (ledelsesmæssige forhold, forvaltnings- og kontrolmiljøet mv.) eller vedrørende bestemte typer aktiviteter (samfundsmæssige formål, kompleksitet, de involverede borgere mv.). <i>Specifikke risici</i> vedrører sandsynligheden for én eller flere nærmere bestemte regelbrud og kan vurderes med udgangspunkt i de detaljerede revisionsmål, som revisor har fastlagt. Det kan fx være et konkret forhold vedrørende en bestemt proces eller disposition, som indgår i revisionens emne og kan indebære, at emnet ikke er i overensstemmelse med bestemte kriterier.
God offentlig revisionsskik	Et udtryk, der betegner de almindelige faglige kvalitetskrav, som efter dansk praksis og internationale principper for offentlig revision kan stilles til revisors ydelser med udgangspunkt i rigsrevisorlovens § 3. Det fremgår af en lang række bestemmelser om revision af stat, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder eller offentligt finansierede aktiviteter, at revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3. Det indebærer, at revisor er forpligtet til at udføre finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i en god faglig kvalitet. Princippet om, at revisionsopgaver i den offentlige sektor omfatter 3 aspekter – finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision – har været gældende siden statsregnskabsloven af 1926. Derimod har den faglige norm for, hvad der kan betragtes som god kvalitet i revisionen, udviklet sig betydeligt gennem tiden og har ikke tidligere været entydigt beskrevet. Fra 2017 er god offentlig revisionsskik blevet kodificeret og udfyldt af SOR. Rigsrevisionens publikation om god offentlig revisionsskik fra 2013 er derfor bortfaldet. SOR fastlægger således de nærmere faglige krav til revisors ydelser i alle de tilfælde, hvor revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.
Gældende ret	Den gældende retstilstand på det tidspunkt, hvor dispositionen gennemføres. For at fastslå, hvad der er gældende ret, tages der udgangspunkt i de almindeligt anerkendte retskilder. I forbindelse med juridisk-kritiske revisioner kan sådanne retskilder omfatte meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Det kan i nogle tilfælde indebære, at revisor må tage stilling til, om ministerier og andre myndigheder udøver deres forvaltningsmæssige kompetence til at udstede regler og retningslinjer, foretage skøn og træffe afgørelser i overensstemmelse med det gældende lovgrundlag og de almindelige forvaltningsretlige principper. I tilfælde, hvor retstilstanden er uklar, vil det ikke være revisors opgave at afgøre, hvordan retstilstanden er eller bør være. Derimod kan det være relevant at gøre de forvaltningsansvarlige opmærksomme på den uklare retstilstand eller oplyse om dette i revisors rapportering. Se også ”Hjemmel”.

Hjemmel	Udtrykket hjemmel anvendes i betydningen <i>materiel</i> hjemmel. Efter dansk ret gælder et almindeligt princip om, at forvaltningsmyndigheder er forpligtede til at efterleve gældende ret (legalitetsprincippet). Princippet indebærer, at forvaltningens dispositioner og afgørelser som udgangspunkt skal have materiel hjemmel, dvs. være forankret i en anerkendt <u>retskilde</u>, fx en bekendtgørelse. For visse dispositioner og afgørelser, der er særligt indgribende over for borgerne, fx skatteopkrævning, gælder et skærpet krav om hjemmel i lov. Andre typer dispositioner, fx almindelige indkøb, der kan anses for at være en del af den nødvendige drift, kan derimod gennemføres uden eksplicit hjemmel i en bestemmelse i en anerkendt retskilde. Princippet indebærer desuden, at en bestemmelse i en bestemt retskilde, fx en bekendtgørelse, ikke kan anvendes til at træffe afgørelser, som strider imod højere rangerende regler, fx love vedtaget af Folketinget. Ud over kravet om materiel hjemmel kan der gælde krav om, at forvaltningens dispositioner skal have <i>bevilling</i>. Se også ”Juridisk-kritisk revision” og ”Bevilling”.
Høj grad af sikkerhed	En høj, men ikke absolut sikkerhed. Udtrykket anvendes især til at beskrive det niveau af sikkerhed, som revisor efter omstændighederne bør opnå som grundlag for sin konklusion om, hvorvidt emnet er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret. I juridisk-kritiske revisioner anvendes ikke kvantitative estimater af den opnåede sikkerhed. Den opnåede sikkerhed har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, revisors vurderinger af, om revisionsbeviset er overbevisende, og den logiske sammenhæng mellem revisors forskellige observationer og delkonklusioner og den samlede konklusion. De iboende begrænsninger ved en revision betyder, at revisor almindeligvis ikke kan opnå absolut sikkerhed.
Juridisk-kritisk revision	En uafhængig, objektiv og pålidelig undersøgelse af, om offentlige myndigheder og andre offentligt finansierede enheder efterlever gældende ret. Et bestemt emne undersøges efter egnede kriterier, og årsagerne til afvigelser fra disse kriterier og virkningerne heraf analyseres. Resultaterne sammenfattes i en konklusion, der har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Juridisk-kritisk revision fremmer en sikker og lovmæssig forvaltning og giver værdi ved: – at opdage regelbrud og bidrage til gennemsigtighed i den offentlige forvaltning – at fremdrage informationer eller give anbefalinger, der kan bidrage til at forebygge regelbrud – at øge offentlighedens og borgernes sikkerhed for, at forvaltningens afgørelser er retmæssige – at øge lovgivers og forvaltende myndigheders sikkerhed for, at fastsatte regler forvaltes korrekt. Juridisk-kritiske revisioner kan antage mange forskellige former, og der skelnes i den forbindelse normalt mellem attesteringsopgaver og direkte rapporteringsopgaver. SOR 6 vedrører de juridisk-kritiske revisioner, der udføres af en godkendt revisor eller af Rigsrevisionen som led i en opgave med revision af et regnskab. Sådanne revisioner tager udgangspunkt i, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen i opgavens løbetid, skal være i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf.

rigsrevisorlovens § 3. Emnerne for de juridisk-kritiske revisioner efter SOR 6 er derfor de relevante forudsætninger for gennemførelsen af dispositionerne, der er reguleret i disse retskilder. Revisor vurderer, om de forvaltningsansvarlige gennemfører dispositionerne i overensstemmelse med de kriterier, der følger af gældende ret (en direkte rapporteringsopgave). Herudover gennemfører Rigsrevisionen juridisk-kritiske revisioner som led i større undersøgelser med henblik på beretninger til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2, ligesom godkendte revisorer eventuelt kan udføre lignende opgaver, der heller ikke er omfattet af SOR 6. Se også ”Hjemmel” og ”Gældende ret”.

Kriterier	De kriterier, som revisor vurderer emnet ud fra. Et kriterium er en norm, som udgør en relevant målestok for vurdering af emnet. Kriterierne identificeres af revisor på grundlag af gældende ret, som er fastlagt af de relevante retskilder. De kriterier, som revisor inddrager i sin vurdering af emnet, skal tilsammen være egnede for vurdering af emnet. Kriteriernes egnethed vurderes af revisor ud fra deres relevans, forståelighed, fuldstændighed, pålidelighed og objektivitet.
Ledelsen	Den øverste og daglige ledelse, der har ansvaret for udarbejdelsen af regnskabet. Gennemførelsen af en finansiel revision forudsætter, at ledelsen anerkender sit ansvar for udarbejdelsen af regnskabet. Gennemførelsen af juridisk-kritiske revisioner forudsætter tilsvarende, at ledelsen anerkender sit ansvar for, at de dispositioner, der indgår i regnskabet, er i overensstemmelse med gældende ret.
Offentligt finansierede aktiviteter	Aktiviteter, som er finansieret gennem offentlige bevillinger eller gennem opkrævning af gebyrer, bidrag mv. i henhold til lov. Offentlige bevillinger omfatter bevillinger, der er fastlagt af finansloven eller tillægsbevillingsloven eller af beslutninger vedtaget af regionsråd eller kommunalbestyrelser. Selskaber eller andre virksomheder, der er offentligt ejede, kan have aktiviteter, som har et kommercielt præg, og som i altovervejende grad finansieres ved salg af varer og tjenesteydelser på markedslignende vilkår. Sådanne aktiviteter anses ikke for at være offentligt finansierede. Hos modtagere af tilskud vil de offentligt finansierede aktiviteter omfatte de dele af modtagerens aktiviteter, som tilskuddet vedrører. Hvis alle modtagerens udgifter eller modtagerens samlede regnskabsmæssige underskud dækkes ved tilskud eller anden offentlig finansiering, anses modtagerens samlede aktiviteter for at være offentligt finansierede.
Opgavens tidshorisont	Opgavens tidshorisont vil sige den tidsperiode, hvor revisor med rimelighed kan forvente at varetage opgaven. Efter omstændighederne kan tidshorizonten være tiden frem til udløbet af den indeværende revisionsaftale eller tiden frem til en tidsfrist for revisorskift, der er fastsat i henhold til krav om rotation som led i revisionsvirksomhedens kvalitetsstyring. I tilfælde, hvor revisor vælges af en generalforsamling eller bestyrelse for et regnskabsår ad gangen, er udgangspunktet, at revisor forventer genvalg og planlægger med udgangspunkt i en flerårig tidshorisont. I tilfælde, hvor revisionsopgaven tildeles for en flerårig periode gennem udbud, der sikrer konkurrence om opgaven, kan revisor som udgangspunkt ikke forvente, at opgaven forlænges ud over kontraktperioden. I tilfælde, hvor Rigsrevisionen reviderer et årsregnskab i medfør af

rigsrevisorloven eller andre lovbestemmelser, er opgavens tidshorison som udgangspunkt ubegrænset for såvel Rigsrevisionen som en eventuel medrevisor. For opgaver med revision af tilskudsregnskaber vil tidshorisonen som udgangspunkt være afgrænset af fristen for aflæggelse af det afsluttende regnskab for tilskuddet. Se også ”Opgaveperiode”.

Opgaveperiode	Opgaveperioden vil sige den tidsperiode, hvor det er den pågældende revisors ansvar at udføre revisioner i overensstemmelse med SOR. Opgaveperioden er som udgangspunkt fastlagt af regnskabsperioden for de regnskaber, der er omfattet af revisors opgave, fx en række på hinanden følgende regnskabsår. I tilfælde, hvor der først indgås revisionsaftale for en periode (et antal regnskabsår), og der efterfølgende sker en forlængelse ved en ny revisionsaftale (et yderligere antal regnskabsår), omfatter opgaveperioden den samlede periode, der er dækket af de 2 aftaler. Se også ”Opgavens tidshorison”.
Plantema	Det aspekt af den øverste og daglige ledelses ansvar, som danner udgangspunkt for en revision. De juridisk-kritiske revisioner tager udgangspunkt i ledelsens ansvar for, at de forskellige typer af dispositioner, som er omfattet af regnskabet, er gennemført i overensstemmelse med de regler, der nærmere gælder for den pågældende type af dispositioner. Et plantema for en juridisk-kritisk revision omfatter en bestemt type af dispositioner, som er omfattet af bestemte regler, som det hører til ledelsens ansvar at sikre overholdelsen af. Ved revision af årsregnskaber fastlægger denne SOR som udgangspunkt 6 plantemaer, nemlig <i>gennemførelse af køb, løn- og ansættelsesmæssige dispositioner, gennemførelse af salg, myndigheders gebyroprkrævning, afgørelser om tildeling af tilskud mv. og rettighedsbestemte overførsler</i> . En juridisk-kritisk revision omfatter et udvalgt nærmere afgrænset emne inden for plantemaet. Se også ”Emne”.
Regelbrud	Kan være ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af regnskabsaflæggelsen, ikke er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Et regelbrud kan skyldes fejl eller uregelmæssigheder. En uregelmæssighed er en forsætlig handling eller udeladelse med et retsstridigt resultat. En besvigelser er en uregelmæssighed, der består i frembringelse af urigtig eller vildledende informationer.
Regnskabet	Det regnskab, som det er revisors opgave at gennemføre en revision af med henblik på at udforme en erklæring i overensstemmelse med SOR 5. Selv om SOR bruger udtrykket ”regnskabet”, kan der efter omstændighederne være tale om flere regnskaber. Fx kan revisor have til opgave at revidere årsregnskabet for en bestemt virksomhed for en række på hinanden følgende regnskabsår.
Revisionsbevis	De informationer, som revisor anvender for at nå til de observationer, som revisors konklusion er baseret på. Revisionsbevis omfatter både informationer, der er indeholdt i bogføringen, og andre oplysninger. Revisionsbevisets tilstrækkelighed er målestokken for mængden af revisionsbevis. Den nødvendige mængde af revisionsbevis påvirkes af revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation og af kvaliteten af det opnåede revisionsbevis. Revisionsbevisets egnethed er målestokken

for revisionsbevisets kvalitet, dvs. dets relevans og pålidelighed i forhold til at understøtte de observationer, som revisors konklusion er baseret på.

Revisionsmål	En bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger.
Revisionsmålsniveau	Det mest detaljerede niveau i det hierarki af målsætninger for revisors efterprøvelse og vurderinger af emnet ud fra kriterier, som i Rigsrevisionen betegnes et "revisionstræ". Ved forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab er et revisionsmål en bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I Rigsrevisionens større undersøgelser specificerer revisor tilsvarende de kriterier, som det er revisors mål at vurdere faktuelle forhold eller relevante oplysninger ud fra ved at udforme et revisionstræ. Derved lever både Rigsrevisionens større undersøgelser og de forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner, der udføres som led i en opgave med revision af et regnskab, op til det grundlæggende princip i ISSAI'erne om, at revisor skal fastlægge præcise revisionsmål. Se også "Revisionstræ".
Revisionsprotokollat e.l.	En betegnelse for det meddelelsesmiddel, som revisor anvender til at rapportere resultaterne af de juridisk-kritiske revisioner til den relevante øverste ledelse, der fx kan være en bestyrelse eller en kommunalbestyrelse. Formen og modtagerkredsen afhænger af opgavens vilkår. Ud over revisionsprotokollat kan der fx være tale om en beretning eller en rapport i brevform. Medmindre andet er fastsat, rapporteres der til den part, som revisor anser for at være den øverste ledelse i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet (se eventuelt ISA 260).
Revisionstræ	Et udtryk, som anvendes i Rigsrevisionen om den logiske sammenhæng, der skal være mellem revisionens formål og de faktuelle forhold eller oplysninger, som revisor efterprøver og vurderer ved revisionen ud fra egnede kriterier. I planlægningen sikrer revisor denne sammenhæng ved at fastlægge det emne og de kriterier, som det er formålet at udforme en konklusion om, og nedbryde formålet i delmål, der hvert omfatter en række faktuelle forhold eller oplysninger, som det er revisors mål at vurdere ud fra nogle bestemte relevante kriterier. Et revisionstræ er således en hierarkisk struktur af målsætninger for den efterprøvelse og vurdering, der skal udføres ved revisionen. I revisionstræet omsættes den overordnede angivelse af mulige emner og kriterier, der findes i rigsrevisorlovens § 3, til en konkret revision ved at præcisere revisionens emne og kriterier på formålsniveau, delformålsniveau og revisionsmålsniveau. Eventuelt kan delformålsniveauet være overflødigt, mens der – for at leve op til ISSAI'erne – altid skal fastlægges præcise revisionsmål. Revisor anvender revisionstræet til at identificere generelle og specifikke risici, idet specifikke risici er risici for, at et bestemt forhold ikke er i overensstemmelse med et bestemt kriterium (dvs. risici på revisionsmålsniveau). Revisors revisionshandlinger imødegår både generelle og specifikke

risici. Revisor anvender også revisionstræet, når revisor foretager den sammenfattede vurdering af resultaterne af efterprøvningen af de enkelte forhold eller oplysninger og udformer en konklusion om emnet som helhed. Sikkerheden for, at konklusionen er passende, afhænger både af, at der er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og at der er en logisk sammenhæng mellem den samlede konklusion, delkonklusionerne og resultaterne af efterprøvningen og vurderingerne af de enkelte forhold eller oplysninger ud fra egnede kriterier. Revisors udformning og vurdering af revisionstræet er derfor et vigtigt led i styringen af revisionsrisikoen.

Revisorskift	En situation, hvor opgaven med revisionen af regnskabet ophører for den godkendte revisor, der hidtil har varetaget opgaven (den fratrædende revisor), mens en anden godkendt revisor (den tiltrædende revisor) har accepteret at varetage opgaven fremover. I tilfælde, hvor revisionen af et årsregnskab både varetages af Rigsrevisionen og af en godkendt revisor (medrevisor), betragtes det ikke som revisorskift efter denne standard (SOR 6), når der sker et skift af den godkendte medrevisor, mens Rigsrevisionen fortsat varetager opgaven.
Substanshandling	Er i en juridisk-kritisk revision en revisionshandling, der er udformet til at opdage og vurdere, om der forekommer væsentlige regelbrud af betydning for et bestemt revisionsmål. Substanshandling i forbindelse med den finansielle revision er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation og omfatter detailtest (fx inspektion og eksterne bekræftelser) af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger samt substansanalytiske handlinger. De samme metoder kan i nogle tilfælde også tjene til at blive opmærksom på regelbrud eller til at efterprøve de oplysninger i forbindelse med gennemførelsen af dispositioner, som er relevante for et juridisk-kritisk revisionsmål. Herudover omfatter substanshandling i forbindelse med juridisk-kritiske revisioner især handlinger, der sigter på at fastslå, om konkrete dispositioner har den nødvendige bevilling og hjemmel og er gennemført i overensstemmelse med de relevante regler. Dette kan omfatte handlinger rettet mod at teste, om bestemte forudsætninger er opfyldt, inden der træffes en afgørelse eller indgås en aftale, eller om bestemte konkrete skridt i gennemførelsen af dispositioner overholder bestemte regler. Dette kan fx omfatte inspektion af dokumentation og observation i situationer, hvor dispositionerne gennemføres.
Tilskudsregnskab	Et regnskab med et særligt formål, der er udarbejdet af en modtager af et tilskud eller en lignende finansiering til brug for den offentlige myndighed, som har ydet tilskuddet. Formålet med et tilskudsregnskab kan være at redegøre for tilskuddets anvendelse eller opgøre eller dokumentere størrelsen af det beløb, som retmæssigt tilfalder modtageren. Et tilskudsregnskab vedrører tilskud eller lignende finansiering (garanti, lån mv.), der ydes til bestemte formål eller aktiviteter snarere end virksomhedens samlede drift. I tilfælde, hvor det er udgifterne eller det regnskabsmæssige underskud for den samlede virksomhed (institution, forening, fond mv.), der dækkes gennem tilskud, vil der i stedet være tale om et årsregnskab. Ofte vil lovgrundlaget eller individuelt fastsatte vilkår indeholde bestemmelser om den retmæssige størrelse og anvendelse af de

beløb, der bliver opgjort i et tilskudsregnskab. Der kan også være bestemmelser om, hvilke oplysninger om tilskudsmodtagerne eller de gennemførte aktiviteter der i øvrigt skal indgå i regnskabet. Tilskudsvilkårene fastlægger derved den regnskabsmæssige begrebsramme, der er relevant for tilskudsregnskabet.

Væsentlige beløb i regnskabet	Et udtryk, der anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af de plantemaer, der er relevante for opgaven. Plantemaer er relevante, hvis de aktiviteter, plantemaet vedrører, indgår i regnskabet med væsentlige beløb. Beløbene kan ændre sig fra år til år, og dette kan eventuelt give anledning til, at revisor i løbet af opgaveperioden ændrer sin vurdering af, om plantemaet er relevant for opgaven. For juridisk-kritiske revisioner vil der normalt være tale om beløb, der indgår i bestemte udgifts- eller indtægtsposter. Et udgiftsbeløb er et væsentligt beløb i regnskabet, hvis beløbet er stort nok til, at det vil være et væsentligt regelbrud, hvis beløbet i overvejende grad er udbetalt på en måde, der strider med gældende regler. Et indtægtsbeløb er et væsentligt beløb i regnskabet, hvis beløbet er stort nok til, at det vil være et væsentligt regelbrud, hvis beløbet i overvejende grad er opkrævet i strid med gældende regler. Revisor må i den forbindelse sætte beløbets størrelse i forhold til det samlede regnskab og overveje sammenhængen med de tærskler for væsentlighed, som revisor fastsætter i den finansielle revision. Se ”Væsentlighed”.
Væsentlighed	Er i en juridisk-kritisk revision en sammenfattende betegnelse for de aspekter, som bør indgå, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede regelbrud bør tillægges betydning, når revisor træffer beslutning om den videre fremgangsmåde i revisionen. Beslutninger om den videre fremgangsmåde kan fx være valg af revisionshandling eller udformning af konklusionen eller rapporteringen til de tiltænkte brugere. Som et overordnet udgangspunkt kan et forhold i en revision anses for at være væsentligt, hvis viden om forholdet sandsynligvis vil kunne påvirke de tiltænkte brugeres beslutninger. De tiltænkte brugere af revisionen kan være en bred brugerkreds (offentligheden i almindelighed) eller bestemte myndigheder, fx tilskudsyder ved revision af et tilskudsregnskab. Væsentligheden af et forhold afhænger generelt af forholdets beløbsstørrelse, forholdets karakter og forholdets kontekst. I juridisk-kritiske revisioner ligger betydningen af potentielle eller konstaterede regelbrud principielt set i, at regelbruddet har en økonomisk betydning for andre parter end den myndighed eller virksomhed, som har udarbejdet regnskabet og begået regelbruddet. Dette vil være de konkrete borgere, virksomheder eller andre, der er tildelt økonomiske fordele eller pålagt økonomiske ulemper i strid med reglerne. Når revisor fastlægger plantemaer, udvælger emner og planlægger de enkelte juridisk-kritiske revisioner, er det derfor relevant at overveje den økonomiske betydning af eventuelle regelbrud for at kunne tage stilling til væsentlighed. Det er også relevant at sætte væsentligheden i forhold til størrelserne i det samlede regnskab og overveje sammenhængen med de tærskler for væsentlighed, som revisor fastlægger i den finansielle revision. Hvis en fejlinformation i regnskabet af en vis størrelse er væsentlig for de tiltænkte brugere, kan et regelbrud med en økonomisk betydning af samme størrelsesorden efter omstændighederne ofte også være det. Det hører ikke til revisors opgave at beregne den økonomiske betydning af regelbrud. I vurderinger af væsentligheden af konkrete regelbrud er det

i stedet relevant at overveje beløbsstørrelse, karakter og kontekst: *Beløbsstørrelsen* på de berørte dispositioner kan efter omstændighederne indikere en øvre grænse for den mulige økonomiske påvirkning. *Karakteren* af regelbruddet er bestemmende for, om og hvordan de relevante parter konkret påvirkes, og om der er tale om opgørbare tab for den enkelte, eller tabet falder på en bred kreds, der uretmæssigt har fået økonomisk ulempe. *Konteksten* kan indikere de sandsynlige årsager, og om der er tale om en utilsigtet fejl eller en tilsigtet uregelmæssighed, og om det er sandsynligt, at uregelmæssigheden har fået økonomisk betydning. Alle 3 aspekter har således betydning for den sandsynlige økonomiske betydning og dermed for væsentligheden.

Økonomisk betydning	Den økonomiske betydning, som et regelbrud har for andre parter end den offentlige myndighed eller virksomhed, der har udarbejdet regnskabet. Den økonomiske betydning udgøres af de økonomiske fordele eller ulemper, som regelbruddet indebærer for den enkelte berørte borger eller virksomhed eller anden part, fx en tilskudsyder. Ved regelbrud i udgiftsposter kan den økonomiske betydning i nogle tilfælde opgøres som summen af forskellene mellem det beløb, som individuelle berettigede modtagere efter reglerne burde have fået tildelt, og det beløb, som de pågældende modtagere rent faktisk har fået tildelt. I andre tilfælde vil den økonomiske betydning være summen af de beløb som individuelle modtagere har fået tildelt i strid med reglerne for, hvordan kredsen af berettigede modtagere afgrænses, og hvordan det afgøres, hvilke modtagere der skal tildeles hvilke beløb. Der kan fx være tale om manglende udbud ved indkøb eller manglende ansøgningsproces ved tildeling af tilskud. Ved regelbrud i indtægtsposter gælder tilsvarende, at den økonomiske betydning i nogle tilfælde kan opgøres som summen af forskellene mellem det beløb, der er pålagt individuelle betalere, og det beløb, som de pågældende betalere efter reglerne burde være pålagt. I andre tilfælde vil den økonomiske betydning bestå i summen af de beløb, som individuelle betalere er pålagt i strid med reglerne for, hvordan kredsen af betalere afgrænses, og hvordan det afgøres, hvilke betalere der skal pålægges hvilke beløb. Ved opgørelser af den økonomiske betydning ses normalt bort fra værdien af de modydelser, som modsvarer de individuelle betalinger ved fx køb eller salg. I juridisk-kritiske revisioner er den økonomiske betydning relevant for vurdering af væsentlighed. Det er i den forbindelse den samlede økonomiske betydning for de berørte realiserede eller potentielle individuelle modtagere eller betalere, som er relevant. Dette gælder, uanset om regelbruddet indebærer ændring af de samlede nettobeløb, der er opgjort som udgiftsposter eller indtægtsposter i regnskabet. Se også "Væsentlighed".
Årsregnskab	En samlet betegnelse, der omfatter statsregnskabet og de offentliggjorte årsregnskaber for regioner, kommuner eller andre offentlige virksomheder, som er underlagt krav om udarbejdelse af et årligt regnskab (en årsrapport). Et regnskab udarbejdes i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme. For statsregnskabet er begrebsrammen fastlagt af årets bevillingslove (finanslov og tillægsbevillingslov) og statens regnskabsregler. For regioner og kommuner er der fastsat visse krav til regnskabet i medfør af lovgivningen. For andre årsregnskaber kan begrebsrammen være fastlagt i virksomhedens lovgrundlag, i

en bekendtgørelse eller af virksomheden selv (fx af en bestyrelse). Det kan fx være fastlagt, at regnskabet udarbejdes efter årsregnskabslovens principper.

SOR 7

Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab

Standard for offentlig revision nr. 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab forkortes SOR 7. SOR 7 finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisors opgaver i alle tilfælde, hvor der følger af opgavens vilkår, at revisionen af et regnskab skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik*, jf. *rigsrevisorlovens* § 3.

SOR 7 er udformet i et samarbejde mellem FSR – danske revisorer og Rigsrevisionen og fastlægger faglige krav til revisors ydelse, der er relevante for revisionsopgaver i den offentlige sektor. Det er hensigten med SOR 7 at sikre, at forvaltningsrevisionerne udføres i en høj faglig kvalitet. Revisionerne skal bidrage til at styrke offentlighedens tillid til, at offentlige myndigheder og virksomheder sikrer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Forvaltningsrevisionerne skal desuden munde ud i konklusioner og så vidt muligt i anbefalinger, der kan fremme konkrete forbedringer i forvaltningen. På den måde kan revisors arbejde bidrage til, at ministerier, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder disponerer økonomisk hensigtsmæssigt og opfylder de tilsigtede overordnede samfundsmæssige formål.

Revisors forpligtelse til at gennemføre forvaltningsrevisioner er en del af god offentlig revisionsskik og har grundlag i rigsrevisorlovens § 3. Lovbestemmelsen angiver, at revisor i forbindelse med revisionen af et regnskab skal vurdere, *hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet*. At der er taget skyldige økonomiske hensyn vil sige, at de forvaltningsansvarlige har gjort, hvad der er muligt og rimeligt for at fremme sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i overensstemmelse med almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning.

Hvis der er mangler i de systemer og processer, som er nødvendige for en god økonomistyring og forvaltning, kan det føre til en ringere grad af sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet i de gennemførte aktiviteter. De forvaltningsmangler, der eventuelt kan opstå hos offentlige myndigheder og virksomheder, kan derfor indebære væsentlige økonomiske tab. Dette kan være tab i form af offentlige merudgifter, eller ved at aktiviteterne får en ringere effekt til skade for de berørte borgere og virksomheder og med konsekvenser for det formål, som den offentlige finansiering skal tilgodese. Derimod har forvaltningsmangler ikke nødvendigvis betydning for, om oplysningerne i årets regnskab er rigtige, eller om regnskabet samlet set giver et retvisende billede i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

Forvaltningsrevisionerne retter sig således mod at opdage forvaltningsmangler, der kan forringe sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet, *uanset* om forvaltningsmanglerne har nogen indvirkning på regnskabet.

Forvaltningsrevisionerne adskiller sig desuden fra den finansielle revision af regnskabet med hensyn til revisors rolle. Finansiell revision er en attestationsopgave, hvor revisors rolle som udgangspunkt er at efterprøve de oplysninger, som den reviderede myndighed eller virksomhed selv har udarbejdet og fremlagt i regnskabet. Forvaltningsrevisionerne er derimod en *direkte rapporteringsopgave*. Dette indebærer, at det er overladt til revisor at udvælge de konkrete emner, som det er relevant at gennemføre forvaltningsrevisioner af. Det er også revisor, der i hver revision identificerer de kriterier, som revisor vurderer emnet ud fra for at nå frem til en konklusion om emnet. Kriterierne identificeres ud fra de almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og de konkrete krav, som aktiviteterne stiller til styringen. Revisor har således ansvar for at udøve uafhængige faglige vurderinger for at udvælge emnerne for revisionerne og identificere de relevante kriterier. Emnerne skal udvælges, så der sikres en passende, dækkende og systematisk efterprøvelse i løbet af den samlede opgaveperiode, der ofte vil omfatte flere regnskabsår. SOR 7 fastlægger og afgrænser omfanget af dette ansvar.

Det er ledelsen af det reviderede ministerium eller den reviderede virksomhed, der er ansvarlig for, at der bliver taget skyldige økonomiske hensyn ved driften af den virksomhed og forvaltningen af

de midler, der er omfattet af regnskabet. Forskellige typer af aktiviteter giver anledning til forskellige styringsopgaver. SOR 7 angiver derfor, at revisor tager udgangspunkt i en række *plantemaer*, når emnerne for de enkelte revisioner udvælges. Et plantema er en bestemt styringsopgave, der løses gennem bestemte systemer og processer, som ledelsen er ansvarlig for, fx *aktivitets- og resursestyring*, *mål- og resultatstyring* eller *styring af offentlige tilskudsordninger*. Revisor planlægger revisionerne, så alle relevante plantemaer dækkes over tid. Inden for hvert plantema udvælger revisor de konkrete aktiviteter, som revisor vurderer indebærer størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler. Det er systemer og processer i styringen af disse risikofyldte aktiviteter inden for plantemaet, som bliver det emne, som revisor reviderer og udformer en konklusion om. Plantemaerne er således et vigtigt redskab i revisors planlægning af forvaltningsrevisionerne, der skal sikre, at de udvalgte emner, som revisor undersøger i løbet af opgaveperioden, dækker alle relevante aspekter af ledelsens ansvar.

Forvaltningsrevisioner efter SOR 7 er et led i revisors samlede opgave med revision af et regnskab. SOR 7 angiver en række særlige handlinger, vurderinger og konklusioner, men er i øvrigt udformet, så forvaltningsrevisionerne kan planlægges, dokumenteres og rapporteres som en integreret del af en samlet overordnet revisionsproces, der også omfatter den finansielle revision af de årlige regnskaber.

SOR 7 er udformet med særligt henblik på opgaver med revision af årsregnskaber for regioner, kommuner og andre større offentlige virksomheder samt Rigsrevisionens revision af statsregnskabet. Ved opgaver med revision af andre regnskaber skal kravene i SOR 7 forstås og anvendes med de tilpasninger, der følger af opgavens vilkår og øvrige omstændigheder.

Revisioner, der er udført i overensstemmelse med SOR 7, lever op til den almindelige forpligtelse, som revisor har i henhold til god offentlig revisionsskik. Der kan herudover være fastlagt særlige krav til opgavens udførelse i de specifikke bestemmelser eller revisionsaftaler, som gælder for de bestemte revisionsopgaver, og som derfor ikke fremgår af SOR 7. Der er fx fastlagt særlige krav til revision af de regnskabsmæssige opgørelser, der udarbejdes af kommuner, og som danner grundlag for statslige refusioner til kommuner. Der er også ofte fastlagt særlige krav til revisionen af årsregnskaber eller tilskudsregnskaber, der er udarbejdet af en modtager af et statsligt tilskud. Kravene er normalt fastlagt i en revisionsinstruks, der er udstedt af de ministerier, der yder tilskud. De krav, der er fastlagt for de enkelte refusions- og tilskudsordninger, kan eventuelt være mere vidtgående, end hvad der fremgår af SOR.

Gennemførelsen af forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med SOR 7 forudsætter, at revisor også:

- udformer en påtegning eller anden erklæring i overensstemmelse med SOR 5 – *Erklæringer om den udførte offentlige revision*
- gennemfører juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med SOR 6 – *Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

På en række punkter indeholder SOR 6 og SOR 7 enslydende krav, der afspejler, at forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner har en række fællestræk. I nogle tilfælde kan det endvidere være mest hensigtsmæssigt, at revisor gennemfører en kombineret revision, hvor juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevision af nært relaterede emner udføres i en samlet arbejdsproces. Sådanne kombinerede revisioner kan eventuelt også resultere i en samlet rapportering med en samlet overordnet konklusion, der både overholder kravene i SOR 6 og SOR 7.

SOR 7 fastlægger krav vedrørende:

Revisionens formål

- forvaltningsrevisionernes mål, jf. pkt. 1-3
- fastlæggelse af plantemaer og udvælgelse af emner, jf. pkt. 4-8
- tilrettelæggelse af revisionerne over opgaveperioden, jf. pkt. 9-10
- kriterier, jf. pkt. 11.

Revisionens forudsætninger

- opgavens vilkår, jf. pkt. 12
- kommunikation, jf. pkt. 13-15
- kompetencer, jf. pkt. 16-17
- professionel skepsis, jf. pkt. 18-19
- kvalitetsstyring og revisionsrisiko, jf. pkt. 20-23
- væsentlighed, jf. pkt. 24-26
- særligt om koncerner, jf. pkt. 27
- dokumentation, jf. pkt. 28-29.

Planlægning og udformning af handlinger

- revisors forståelse, jf. pkt. 30
- præcise revisionsmål, jf. pkt. 31-32
- risikovurdering, jf. pkt. 33-35
- revisionsstrategi og revisionsplan, jf. pkt. 36
- udformning af revisionshandling, jf. pkt. 37-39
- anvendelse af interne revisorers arbejde, jf. pkt. 40.

Grundlaget for revisors konklusioner

- revisionsbevis, jf. pkt. 41-42
- vurdering og reaktion på konstaterede forvaltningsmangler, jf. pkt. 43-44
- sammenfattende vurdering og feedback, jf. pkt. 45-48.

Revisors rapportering

- revisionsprotokollat e.l., jf. pkt. 49-52
- revisors erklæring, jf. pkt. 53
- opfølgning, jf. pkt. 54.

Rigsrevisionen har sikret, at kravene i SOR 7 er i overensstemmelse med de internationale faglige principper, der fremgår af *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision* og *ISSAI 300 – Principper for forvaltningsrevision*. I SOR 7 er principperne anvendt under hensyn til de forhold og med de tilpasninger og præciseringer, der er relevante i forbindelse med revisionsopgaver i Danmark. En revisor, som hævder, at en revisionsopgave er udført i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision, skal efterleve alle de krav i SOR 7, der er relevante for opgaven.

Denne version af SOR 7 (version 2.0) erstatter den tidligere version (1.0) og finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver med revision af regnskaber efter god offentlig revisionsskik, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2021 eller senere.

REVISIONENS FORMÅL

Forvaltningsrevisionernes mål

1. Revisor skal som led i opgaven gennemføre forvaltningsrevisioner. Emnerne for de enkelte revisioner skal vedrøre ledelsens ansvar for styringen af de aktiviteter, der indgår i det eller de regnskaber, der er omfattet af revisors opgave. Emnerne skal omfatte konkrete systemer, processer, dispositioner eller andre ledelsestiltag, der har betydning for aktiviteternes sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. De forskellige emner skal i løbet af opgaveperioden vedrøre de forskellige styringsopgaver, som ledelsen må varetage for at leve op til sit ansvar for at sikre god offentlig økonomistyring og forvaltning af aktiviteterne. De forskellige relevante ledelsesmæssige styringsopgaver kan derfor inddeles i overordnede plantemaer. Ved en opgave med revision af et regnskab hører det således til revisors mål:

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

2. Ved hver forvaltningsrevision af et udvalgt emne er det revisors mål:

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

3. Revisor skal fastlægge et formål for hver forvaltningsrevision ved at udvælge og afgrænse emnet og identificere de kriterier, der er relevante og egnede for vurdering af emnet. Ved en forvaltningsrevision undersøger revisor, om emnet er i overensstemmelse med de relevante og egnede kriterier. Revisor undersøger emnet ved at gennemføre handlinger og foretage faglige vurderinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnede revisionsbevis som grundlag for revisors konklusion om emnet.

Fastlæggelse af plantemaer og udvælgelse af emner

4. Revisor skal fastlægge de plantemaer, som er relevante for opgaven, og udvælge de konkrete emner, som revisor vil revidere i løbet af opgaveperioden. Revisor skal i den forbindelse gennemføre handlinger for at identificere de forskellige styringsopgaver, som ledelsen har ansvar for, og udøve faglig vurdering af de involverede risici for forvaltningsmangler. Ved Rigsrevisionens revision af et ministerområde eller en anden bestanddel i statsregnskabet skal revisor tage udgangspunkt i Rigsrevisionens overordnede revisionsstrategi for statsregnskabet.
5. Revisor skal ved opgavens start fastslå, hvilke plantemaer der er relevante for opgaven, og skal i løbet af opgaveperioden justere plantemaerne, hvis der sker ændringer, der giver anledning dertil. De relevante plantemaer er styringsopgaver, som revisor må forvente vil være relevante for væsentlige beløb i det regnskab – eller i ét af de regnskaber – som er omfattet af opgaven. Et plantema kan være en styringsopgave af relevans for alle offentligt finansierede aktiviteter eller en styringsopgave, der angår bestemte typer af aktiviteter, der leder til bestemte arter af udgifter eller indtægter eller bestemte aktiver eller passiver i bestemte dele af regnskabet. Hver styringsopgave stiller krav til de systemer og processer, som ledelsen bør have etableret for at kunne varetage en god offentlig økonomistyring og forvaltning. Dette kan være processer og systemer, der giver ledelsen en styringsrelevant information om sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet, eller som bidrager til, at de konkrete økonomiske dispositioner, der afspejles i regnskaberne, tager skyldige hensyn til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. For hvert af de relevante plantemaer skal revisor udvælge mindst ét nærmere afgrænset emne og gennemføre en forvaltningsrevision af emnet i løbet af opgaveperioden. Emnet skal være styringen af de konkrete aktiviteter inden for plantemaet, hvor der efter revisors opfattelse på tidspunktet for revisionens gennemførelse er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler. Emnet skal omfatte de konkrete systemer og processer eller andre omstændigheder i styringen af aktiviteterne, som efter revisors opfattelse har betydning for sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Revisors konklusion skal omfatte det samlede emne og skal ikke inddrage styring af andre aktiviteter eller andre systemer eller processer end dem, der indgår i det udvalgte emne.
6. Hvis opgaven vedrører revision af et årsregnskab, skal forvaltningsrevisionerne i den forbindelse omfatte et emne inden for hvert af de nedenstående plantemaer, når de nedenstående betingelser er opfyldt:

a. Aktivitets- og resursestyring

Hvis offentligt finansierede aktiviteter og resurser indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor undersøge den ledelsesmæssige aktivitets- og resursestyring. Det emne, som revisor i den forbindelse udformer en konklusion om, skal omfatte systemer og processer i styringen af de udvalgte aktiviteter og de tilhørende resurser, hvor der efter revisors vurdering er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler af betydning for sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om ledelsen løbende søger at tilpasse aktiviteter og resurser til de faktiske behov, og om ledelsen i øvrigt har tilrettelagt en hensigtsmæssig aktivitets- og resursestyring i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de pågældende typer af aktiviteter og resurser. Det kan fx være relevant, at ledelsen har sikret klarhed om ansvar for aktiviteter og resurser, har information om resurseforbrug til de forskellige hovedaktiviteter, prioriterer mellem aktiviteterne og sikrer tilpasningsmuligheder ved ændringer i behovet. Det kan også være relevant, at ledelsen løbende måler produktivitetsudviklingen eller gennemfører analyser af, om resurserne i form af bygninger, personale og varekøb mv. står mål med produktionens omfang.

b. Mål- og resultatstyring

Hvis offentligt finansierede udgifter til løn og øvrig drift indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal revisor undersøge den ledelsesmæssige styring af mål og resultater. Det emne, som revisor i den forbindelse udformer en konklusion om, skal omfatte systemer og processer i mål- og resultatstyringen af de udvalgte aktiviteter, hvor der efter revisors vurdering er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler af betydning for produktivitet og effektivitet. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om ledelsen søger at målrette aktiviteterne mod de fastlagte samfundsmæssige formål, der fx kan fremgå af aktiviteternes lovgrundlag og bevillinger, og om ledelsen i øvrigt har tilrettelagt en hensigtsmæssig mål- og resultatstyring i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de pågældende virksomheder eller aktiviteter. Det kan fx være relevant, at ledelsen opfylder fastlagte krav om mål- og resultatstyring og har fastlagt et hensigtsmæssigt styringskoncept, at der er passende grundlag for fastsættelsen af mål og pålidelig information om opnåede resultater, og at fastlagte mål er fokuseret på kerneopgaver og borgerrettede ydelser. Det kan også være relevant, at resultatløns og bonusser anvendes hensigtsmæssigt, og at organisatoriske incitamenter i øvrigt er fremmende for aktiviteternes formål.

c. Styring af offentlige indkøb

Hvis offentligt finansierede indkøb af varer og tjenesteydelser indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal forvaltningsrevisionerne omfatte den ledelsesmæssige styring af indkøb. Det emne, som revisor i den forbindelse udformer en konklusion om, skal omfatte systemer og processer i styringen af de udvalgte typer af indkøb, hvor der efter revisors vurdering er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler af betydning for at sikre sparsommelighed. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om der er indikationer på, at de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk uhensigtsmæssigt, og om ledelsen har tilrettelagt processer for gennemførelsen af indkøb, der er i overensstemmelse med de kriterier, som er relevante for indkøb af den pågældende art. Det kan fx være relevant, at ledelsen har fastlagt klare ansvarsfordelinger og indkøbspolitikker, har fastsat retningslinjer for rejser og repræsentation, har sikret passende indhentning af markedsinformation eller har vurderet, om centraliserede indkøbsfunktioner eller fælles indkøbsaftaler er fordelagtige.

d. Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter

Hvis der i opgaveperioden gennemføres ét eller flere betydelige flerårige investeringsprojekter, skal forvaltningsrevisionerne omfatte den ledelsesmæssige budgetstyring af projekterne. Flerårige investeringsprojekter er betydelige, hvis projekterne enkeltvist eller tilsammen har en væsentlig finansiel betydning for resultatet, den finansielle stilling eller andre elementer, der oplyses i årsregnskaberne i projekternes løbetid. Flerårige investeringsprojekter er også betydelige, hvis projekterne har afgørende betydning for at opfylde de

fastsatte samfundsmæssige formål med midler, der indgår i årsregnskaberne med væsentlige beløb. Der kan fx være tale om it-, bygge- eller anlægsprojekter. Det emne, som revisor i den forbindelse sammenfatter en konklusion om, skal omfatte systemer og processer i budgetstyringen af det eller de investeringsprojekter, hvor der efter revisors vurdering er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler af betydning, for at sikre en pålidelig løbende information om, hvorvidt afholdelsen af udgifter og projekternes faktiske gennemførelse forløber som forudsat og svarer til projekternes budgetmæssige rammer. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om ledelsen har etableret en hensigtsmæssig budgetlægning og budgetopfølgning i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for projekter af den pågældende type.

e. *Styring af offentlige tilskudsordninger*

Hvis udgifter eller forpligtelser vedrørende offentlige tilskudsordninger eller lignende formålsbestemte finansieringsordninger indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb, skal forvaltningsrevisionerne omfatte den ledelsesmæssige styring af ordningerne. Det emne, som revisor i den forbindelse sammenfatter en konklusion om, skal omfatte de konkrete systemer og processer, der efter revisors vurdering har størst betydning for at sikre, at de involverede offentlige midler anvendes så effektivt som muligt til at opfylde de tilsigtede samfundsmæssige formål. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om ledelsens styring sigter på at opfylde de fastlagte formål, og om ledelsen har etableret passende rammer og processer for tildelinger, udbetalinger, opfølgning og evaluering, der bidrager til en effektiv tilskudsforvaltning i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de pågældende ordninger. Det kan fx være relevant, at offentlige myndigheder har fastlagt klare operationelle formål med ordningerne, afgrænset modtagerkredsen, fastlagt kriterier for tildelingen og sikret information om modtagernes anvendelse af tilskud, garantier mv. ved bl.a. at udforme krav til modtagerne om at aflægge tilskudsregnskaber, ligesom myndigheden normalt bør følge op på anvendelsen og sikre tilbagebetaling, når dette er relevant. Det kan også være relevant, at ledelsen har etableret en løbende monitorering af den beløbsmæssige afvikling og de opnåede resultater for den samlede ordning, gennemfører relevante evalueringer af de opnåede virkninger og tager initiativ til justeringer i ordningerne, når dette er relevant for at opnå de tiltænkte samfundsmæssige formål.

7. Hvis opgaven vedrører revision af et tilskudsregnskab, skal revisor gennemføre én eller flere forvaltningsrevisioner af tilskudsansværelsen. De relevante plantemaer er fastlagt af de forskellige typer af aktiviteter, der ydes tilskud til, og som tilskudsmodtageren har ansvar for at gennemføre. Emnerne for forvaltningsrevisionerne er tiltag, som tilskudsmodtageren har taget (eller burde have taget) og dispositioner som tilskudsmodtageren har truffet (eller burde have truffet) som led i styringen og gennemførelsen af aktiviteterne. For hver af de relevante plantemaer (typer af tilskudsberettigede aktiviteter) skal det emne, som revisor udformer en konklusion om, omfatte de tiltag og de dispositioner, som efter revisors vurdering har betydning for sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i de tilskudsberettigede aktiviteter. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om tiltagene og dispositionerne er i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for det konkrete tilskud, og som tilsammen er afgørende for, om tilskuddet anvendes økonomisk hensigtsmæssigt i overensstemmelse med de samfundsmæssige formål, der begrunder, at der ydes tilskud. Det kan fx være relevant, at tilskudsberettigede omkostninger kan adskilles fra andre omkostninger, at tilskuddet fører til aktiviteter, der kan skelnes fra tilskudsmodtagerens øvrige aktiviteter, og at aktiviteterne har en karakter, der er egnet til at bidrage til de forudsatte samfundsmæssige formål. Afhængigt af de involverede beløbsstørrelser kan det også være relevant, at tilskudsmodtageren har tilrettelagt en passende styring, overvågning, resultatopfølgning og evaluering af de opnåede virkninger. De relevante tiltag kan være helt eller delvist reguleret af de vilkår, som tilskudsmodtageren har accepteret i forbindelse med tildelingen af tilskuddet, eller de generelle bestemmelser om regnskab og revision, som den tilskudsydende myndighed har fastlagt. Den eller de relevante forvaltningsrevisioner gennemføres i løbet af tilskudsperioden og skal være afsluttet, inden revisor udformer sin erklæring om det afsluttende tilskudsregnskab.
8. Uanset hvilken type regnskab opgaven vedrører, skal forvaltningsrevisionerne endvidere omfatte systemer eller processer eller grupper af dispositioner, hvor revisor i løbet af opgaven bliver opmærksom på konkrete indikationer på manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. De emner, som revisor i den forbindelse udformer konklusioner om, skal omfatte de forhold, som efter revisors vurdering indebærer risici for økonomiske tab, der er væsentlige i forhold til de beløbsstørrelser, der indgår i regnskabet som helhed. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om ledelsen har taget skyldige økonomiske hensyn i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for at sikre en god offentlig økonomistyring og forvaltning på det pågældende område.

Tilrettelæggelse af revisionerne over opgaveperioden

9. Revisor skal samle eller opdele de relevante plantemaer eller konkrete emner på et passende antal revisioner, der gennemføres i løbet af opgaveperioden. Revisor skal i den forbindelse overveje, hvordan der samlet set bedst kan opnås en effektiv revisionsindsats, og prioritere, så revisor først undersøger de emner, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler. Et emne for en forvaltningsrevision kan omfatte ét eller flere systemer, processer eller konkrete dispositioner eller tiltag vedrørende én eller flere typer af aktiviteter eller én eller flere arter af midler eller områder i regnskabet. Hvis der er tale om et koncernregnskab eller et andet regnskab, der omfatter flere virksomheder eller organisatoriske enheder, kan et emne desuden vedrøre én eller flere virksomheder eller dele heraf. Hvert af de fastlagte emner skal være egnede for gennemførelsen af en forvaltningsrevision og vedrøre styringen af aktiviteter af et beløbsmæssigt omfang, der er tilstrækkeligt til, at eventuelle forvaltningsmangler kan være væsentlige.
10. Hvis opgaven vedrører et årsregnskab, skal revisor desuden tilrettelægge revisionerne, så hvert af de relevante plantemaer dækkes mindst hvert 5. regnskabsår. Et plantema anses for dækket, når revisor har gennemført en forvaltningsrevision af et udvalgt emne inden for plantemaet i overensstemmelse med kravene i denne standard (SOR 7). De systemer, processer, dispositioner eller andre tiltag, som indgår i emnet, vil vedrøre aktiviteter, der fører til indtægter, udgifter, aktiver eller passiver i årsregnskabet for det regnskabsår, hvor revisionen gennemføres. Ved revisorskift i en opgave, der varetages af godkendte revisorer, skal den tiltrædende revisor fastslå, hvilke plantemaer

(styringsopgaver) og konkrete emner som tidligere har været undersøgt af den fratrædende revisor eller forudgående revisorer. Den tiltrædende revisor skal ved opgavens start udforme en plan for forvaltningsrevisionerne, der tager sigte på:

- at den tiltrædende revisor undersøger et udvalgt emne (konkrete systemer og processer eller andre tiltag) for alle relevante plantemaer (styringsopgaver) i løbet af opgavens tidshorisont, dvs. den række af regnskabsår, hvor revisor med rimelighed kan forvente at have opgaven
- at de plantemaer og konkrete emner, der efter den tiltrædende revisors opfattelse indebærer størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler prioriteres først
- at den tiltrædende revisors konklusioner omfatter emner inden for alle relevante plantemaer senest i det 5. regnskabsår efter, at et emne inden for samme plantema sidst har været undersøgt.

Kriterier

11. Revisor skal i løbet af hver forvaltningsrevision identificere de egnede kriterier, der er relevante for emnet. De relevante kriterier i en forvaltningsrevision har betydning for sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet med hensyn til det konkrete emne og afspejler almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning eller rimelige faglige forventninger til de forvaltningsansvarlige under hensyn til de konkrete omstændigheder. Revisor udøver faglig vurdering i forbindelse med fastlæggelsen af de relevante og egnede kriterier.

REVISIONENS FORUDSÆTNINGER

Opgavens vilkår

12. Revisor skal vurdere opgavens vilkår og afklare de relevante forudsætninger, der er nødvendige, for at opgaven kan gennemføres i overensstemmelse med revisionens lovgrundlag og SOR 7. Revisor skal påse, at opgavens vilkår på en passende måde sikrer revisors mulighed for at fastlægge de relevante emner og gennemføre forvaltningsrevisioner heraf, og rapportere konklusionerne i overensstemmelse med SOR 7.

Kommunikation

13. Revisor skal opretholde en effektiv og ordentlig kommunikation om nøgleaspekterne i revisionerne med de forvaltningsansvarlige og andre relevante interesseparter i hele revisionsprocessen. Revisor skal definere indholdet, processen og modtagerne af kommunikationen for hver enkelt revision.
14. Revisor skal som en del af planlægningen eller udførelsen af de enkelte forvaltningsrevisioner drøfte revisionsmål og kriterier med de forvaltningsansvarlige. Revisor skal desuden identificere passende kontaktpersoner i de reviderede enheders ledelsesstruktur og opretholde en løbende dialog med disse.
15. Revisor skal kommunikere skriftligt til den øverste ledelse om revisionernes tilrettelæggelse og betydelige resultater i et revisionsprotokollat e.l. Hvis opgaven vedrører revision af et årsregnskab, skal revisor i et revisionsprotokollat el. hvert år angive en oversigt over de forvaltningsrevisioner, der er afsluttet i de seneste 4 forudgående regnskabsår. Revisor skal i oversigten oplyse plantemaet og det konkrete emne for hver forvaltningsrevision samt angive, om der ved revisionen blev konstateret væsentlige forvaltningsmangler.

Kompetencer

16. Den opgaveansvarlige revisor (opgaveansvarlige partner eller chef) er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam har den nødvendige faglige kompetence til at udføre forvaltningsrevisionen og for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet udført af hele revisionsteamet på alle niveauer og i alle faser i revisionsprocessen.
17. Den opgaveansvarlige revisor skal være overbevist om, at hele revisionsteamet og eventuelle eksterne eksperter tilsammen har kompetencer og færdigheder til:

- at udføre revisionen i overensstemmelse med de relevante standarder og gældende krav i lovgivning og øvrig regulering, herunder de krav, der er fastsat i SOR 7
- at gøre det muligt for revisor at sammenfatte en konklusion om hvert relevant emne i et revisionsprotokollat e.l. og udforme en erklæring om den udførte offentlige revision i overensstemmelse med SOR 5, som afspejler resultaterne af de gennemførte forvaltningsrevisioner.

Professionel skepsis

18. Revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme forvaltningsmangler. Revisor skal i den forbindelse opretholde en høj standard for professionel adfærd og udvise rettidig omhu og dømmekraft, idet revisor vurderer forhold fra forskellige synsvinkler og opretholder en åben og objektiv tilgang til alle argumenter.
19. Revisor skal være opmærksom på risikoen for besvigelser gennem hele revisionsprocessen, herunder risikoen for besvigelser, der kan have betydning for de faglige vurderinger, som foretages i løbet af revisionen, og for de konklusioner, som revisor når frem til.

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

20. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af forvaltningsrevisionerne med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for:

- at forvaltningsrevisionerne udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 7
- at forvaltningsrevisionerne overholder gældende krav i lovgivning og øvrig regulering
- at revisors konklusioner og revisors erklæring om den udførte offentlige revision er passende efter omstændighederne.

21. Revisor skal derfor etablere, vedligeholde og anvende procedurer, der værner om kvaliteten og sikrer, at de relevante krav opfyldes og lægger vægt på en passende, afbalanceret og redelig rapportering, der tilfører værdi for de tiltænkte brugere.
22. Revisor skal aktivt styre revisionsrisikoen, så den begrænses til et niveau, der er acceptabelt lavt i forhold til revisionens samlede omstændigheder. Revisionsrisikoen er risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne (de konkrete systemer, processer, dispositioner eller andre ledelsestiltag) i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning.
23. Revisor skal styre revisionsrisikoen ved at sikre tilstrækkelig sammenhæng mellem revisionshandlingernes art og omfang, det opnåede revisionsbevis, kriterierne, revisors delkonklusioner og den endelige konklusion om emnet. Revisors styring skal endvidere tage sigte på at sikre, at konklusionerne er relevante og tilfører værdi for brugerne, at eventuelle anbefalinger er velbegrundede, og at revisors rapportering ikke giver ensidig information.

Væsentlighed

24. Revisor skal overveje væsentlighed på alle trin i revisionsprocessen. Væsentligheden af potentielle og konstaterede forvaltningsmangler afhænger både af det beløbsmæssige omfang af de aktiviteter, som forvaltningsmanglerne vedrører, set i forhold til regnskabet's samlede beløbsstørrelser, forvaltningsmanglens karakter og den kontekst, hvori forvaltningsmanglen forekommer.
25. Revisor skal i sine vurderinger af væsentlighed især overveje den sandsynlige størrelse af de økonomiske tab af offentlige midler, som forvaltningsmanglen kan indebære. De relevante økonomiske tab består i princippet af de ekstra omkostninger i forhold til de opnåede effekter, som er resultatet af den manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet, som forvaltningsmanglen medfører. Det er dog normalt ikke muligt at opgøre disse økonomiske tab. For at kunne afgøre, om potentielle eller konstaterede forvaltningsmangler er væsentlige, må revisor derfor vurdere det økonomiske omfang af de berørte aktiviteter og overveje, om det er sandsynligt, at forvaltningsmanglen vil kunne medføre væsentlige økonomiske tab.
26. Revisor skal fastsætte væsentlighed for at kunne fastlægge og prioritere de relevante plantemaer (væsentlige styringsopgaver) hen over den relevante årrække og skal desuden anvende væsentlighed ved udførelsen af hver enkelt forvaltningsrevision. Ved hver revision anvender revisor væsentlighed, når revisor udvælger og fastlægger den nærmere afgrænsning af revisionens emne, ved vurderingen af indvirkningen på revisionen af konstaterede forvaltningsmangler under revisionen, ved sammenfatningen af revisors konklusion i revisionsprotokollatet e.l. og ved vurderingen af, om konklusionen giver anledning til, at revisor rapporterer om konstaterede væsentlige forvaltningsmangler i sin udtalelse i erklæringen om den udførte offentlige revision.

Særligt om koncerner

27. Hvis opgaven vedrører revision af et koncernregnskab, skal koncernrevisor gennemføre forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med denne standard inden for den samlede koncern. De emner for revisionerne, som koncernrevisor fastlægger i overensstemmelse med pkt. 4-10, vedrører således forhold i den ledelsesmæssige styring af aktiviteter, som koncernledelsen har et overordnet ansvar for. Hvis en anden revisor (komponentrevisor) har til opgave at revidere årsregnskabet for en af de komponenter, der indgår i koncernregnskabet, og revisionen skal udføres i overensstemmelse med SOR, kan denne revisors arbejde også have relevans for koncernrevisor. De emner for revisionerne, som komponentrevisor fastlægger og konkluderer om i overensstemmelse med pkt. 4-10, vedrører således styringen af aktiviteter eller konkrete dispositioner, som gennemføres af komponenten, men som koncernledelsen efter omstændighederne også kan have et ansvar for. Koncernrevisor skal ved udformningen af koncernrevisionsstrategien tage stilling til, om koncernrevisor vil anmode komponentrevisor om at udføre et bestemt arbejde vedrørende den ledelsesmæssige styring af aktiviteter i komponenten til brug for koncernrevisors forvaltningsrevisioner. Hvis dette er tilfældet,

skal koncernrevisor fastlægge den tidsmæssige placering samt emne og væsentlighed for hver af de forvaltningsrevisioner, som skal udføres af komponentrevisor til brug for koncernrevisors opgave med revision af koncernregnskabet.

Dokumentation

28. Revisor skal udarbejde dokumentation vedrørende planlægningen og udførelsen af forvaltningsrevisioner. Revisor skal i dokumentationen især sammenfatte de betydelige faglige vurderinger, der er udøvet for at fastlægge emnet og nå frem til en konklusion.
29. Revisor skal dokumentere revisionen i overensstemmelse med revisionens samlede omstændigheder. Oplysningerne i dokumentationen skal være tilstrækkeligt fuldstændige og detaljerede til, at en erfaren revisor uden tidligere tilknytning til revisionen efterfølgende kan fastslå den tidsmæssige placering, og hvilket arbejde der blev udført for at nå frem til observationerne, konklusionerne og anbefalingerne.

PLANLÆGNING OG UDFORMNING AF HANDLINGER

Revisors forståelse

30. Revisor skal opnå en passende forståelse af økonomistyringen og forvaltningen, som er tilstrækkelig til, at revisor kan planlægge og gennemføre forvaltningsrevisionerne i overensstemmelse med SOR 7.

Præcise revisionsmål

31. Revisor skal med udgangspunkt i revisionens formål opstille præcise revisionsmål for hver revision. Det kan fx ske ved, at det overordnede formål nedbrydes i delmål, der omfatter en række mere detaljerede revisionsmål, som afspejler revisionens emne og kriterier. Revisionsmålene er styrende for revisors handlinger og vurderinger og bidrager til at sikre, at revisor opnår et logisk sammenhængene og overbevisende grundlag for konklusionen.
32. Revisor skal i løbet af hver forvaltningsrevision præcisere og justere afgrænsningen af det oprindeligt fastlagte emne og de detaljerede revisionsmål, når dette er relevant i lyset af det opnåede revisionsbevis og revisors observationer og vurderinger. Revisor skal i den forbindelse søge at fokusere revisionsindsatsen og den endelige konklusion på de forhold, som er mest væsentlige for de tiltænkte brugere (herunder regnskabets læserkreds), eller som indebærer de betydeligste risici for økonomiske tab eller bedst kan fremme sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet.

Risikovurdering

33. Revisor skal overveje risikoen for forvaltningsmangler for at identificere de relevante emner og for at fastlægge og nærmere afgrænse det udvalgte emne for hver forvaltningsrevision. Revisor skal i den forbindelse inddrage den forståelse af økonomistyringen og forvaltningen, som revisor har opnået i forbindelse med revisors accept af opgaven eller som resultat af tidligere revisioner eller tidligere gennemførte handlinger.
34. Revisor skal i hver forvaltningsrevision vurdere de generelle og specifikke risici for forvaltningsmangler med hensyn til det nærmere afgrænsede emne, som det er revisors mål at udtrykke en konklusion om, for at opnå et grundlag for yderligere revisionshandling.
35. Revisor skal i forbindelse med den samlede revisionsindsats i opgaveperioden være opmærksom på, om der er indikationer, der tyder på, at de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk uhensigtsmæssigt, og overveje, om der er risiko for væsentlige tab.

Revisionsstrategi og revisionsplan

36. Revisor skal udvikle en revisionsstrategi for opgaven, der omfatter forvaltningsrevisionernes formål, omfang, tidsmæssige placering og styring. Ved Rigsrevisionens revision af et ministerområde eller en anden bestanddel i statsregnskabet skal revisor i den forbindelse tage udgangspunkt i Rigsrevisionens overordnede revisionsstrategi for statsregnskabet. Hvis opgaven angår et andet årsregnskab, skal revisor årligt tage stilling til prioriteringen af de relevante plantemaer (styringsopgaver) eller konkrete emner, så de emner, hvor der efter revisors opfattelse er den største risiko for væsentlige forvaltningsmangler, undersøges først. Revisor skal udforme en revisionsplan for de enkelte revisioner, der bidrager til en revision af høj kvalitet, som udføres på en økonomisk hensigtsmæssig og effektiv måde.

Udformning af revisionshandlinger

37. Ved hver forvaltningsrevision skal revisor udforme og gennemføre revisionshandlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for revisors konklusion om det fastlagte emne. Revisor skal udforme revisionshandlinger, der imødegår de identificerede generelle og specifikke risici for forvaltningsmangler på revisionsmålsniveau og med hensyn til emnet som helhed.
38. Revisor skal gennemføre handlinger med henblik på at efterprøve, om de undersøgte systemer, processer eller tiltag understøtter sparsommelighed, produktivitet og effektivitet på den tilsigtede måde, eller med henblik på at vurdere, om de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk hensigtsmæssigt. De gennemførte handlinger skal omfatte substanshandlinger rettet mod de aktiviteter, som emnet omfatter.
39. Revisor skal i hele opgaveperioden reagere passende og rettidigt på konkrete indikationer, som kan indebære, at der er risiko for væsentlige økonomiske tab. Revisor skal i den forbindelse gennemføre revisionshandlinger med henblik på at søge forholdet afklaret og skal gennemføre forvaltningsrevisioner af de relevante emner, hvis der er indikationer på forvaltningsmangler, som efter revisors vurdering indebærer en betydelig risiko for væsentlige økonomiske tab.

Anvendelse af interne revisorers arbejde

40. Revisors adgang til at anvende interne revisorers arbejde i forbindelse med opgaven er fastlagt af den relevante standard for den finansielle revision af regnskabet, dvs. SOR 4 eller ISA 610. Revisor kan vælge at anvende interne revisorers arbejde i en forvaltningsrevision, når betingelserne efter denne standard er opfyldt, og revisor iagttager de krav og begrænsninger ved anvendelsen af interne revisorers arbejde, som er fastsat i denne standard, eller som i øvrigt gælder for opgaven. Dette kan – når forudsætningerne herfor er opfyldt – omfatte *a) anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde til at opnå revisionsbevis* eller *b) anvendelse af interne revisorers direkte assistance under revisors ledelse, tilsyn og gennemgang*. Revisor har eneansvar for konklusionen af forvaltningsrevisionen, og dette ansvar reduceres ikke af revisors anvendelse af den interne revisionsfunktions arbejde eller interne revisorers direkte assistance.

GRUNDLAGET FOR REVISORS KONKLUSIONER

Revisionsbevis

41. Revisor skal ved hver forvaltningsrevision opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at fastslå observationer og uddrage resultater vedrørende de enkelte revisionsmål til at sammenfatte en samlet konklusion om det undersøgte emne (de udvalgte systemer, processer, dispositioner eller andre konkrete tiltag).
42. Revisor skal analysere de indsamlede informationer og sikre, at observationer og resultater bliver sat i passende perspektiv, og at revisionens delmål og samlede formål opnås.

Vurdering og reaktion på konstaterede forvaltningsmangler

43. Revisor skal gennemgå de konstaterede forvaltningsmangler og vurdere, om de enkeltvist eller samlet set er væsentlige. Revisor skal i den forbindelse tage stilling til, hvilken indvirkning forvaltningsmanglerne skal have på revisionens videre forløb og på revisors konklusion om emnet. Revisor skal endvidere overveje forvaltningsmanglernes årsag, og om de forhold, som har ført til forvaltningsmanglerne, indikerer, at der også kan være risiko for fejlinformation i regnskabet eller for andre forvaltningsmangler eller regelbrud, der kan have betydning for revisors øvrige forpligtelser i forbindelse med opgaven.
44. Hvis revisor har konstateret forvaltningsmangler, men vurderer, at de samlet set ikke er væsentlige, skal revisor tage stilling til, om emnet for revisionen skal udvides, så det omfatter en større andel af de aktiviteter, der falder inden for plantemaet. Revisor skal udvide emnet, hvis de konstaterede forvaltningsmangler i de undersøgte aktiviteter har en karakter og forekomst, der indikerer, at der er risiko for, at de samlede forvaltningsmangler inden for plantemaet kan være væsentlige. En sådan risiko vil som udgangspunkt foreligge, hvis forekomsten og betydningen af forvaltningsmanglerne i de undersøgte aktiviteter er så stor, at der vil være tale om væsentlige forvaltningsmangler, hvis det viser sig, at der også er tilsvarende forvaltningsmangler i styringen af en tilsvarende andel af de aktiviteter, som revisor ikke har undersøgt. Revisor udvider i så fald emnet ved at undersøge styringen af yderligere aktiviteter inden for plantemaet, inden revisor udformer en konklusion og rapporterer revisionens resultater. Det udvidede emne skal omfatte styringen af en tilstrækkelig andel af alle plantemaets aktiviteter til, at revisor:

- enten kan konkludere, at der forekommer væsentlige forvaltningsmangler og rapporterer om disse i sin erklæring i overensstemmelse med pkt. 53
- eller kan konstatere, at forvaltningsmanglerne vedrører en så begrænset andel af de aktiviteter, der relevante for plantemaet, at der ikke er tale om væsentlige forvaltningsmangler, som revisor skal rapportere om i sin erklæring i overensstemmelse med pkt. 53.

Sammenfattende vurdering og feedback

45. Revisor skal ved afslutningen af hver revision tage stilling til, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for, at revisor kan sammenfatte en konklusion, som angiver, i hvilket omfang det undersøgte emne er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning.
46. Revisor skal i den forbindelse vurdere, i hvilket omfang der er opnået sikkerhed for, at der for det undersøgte emne som helhed ikke forekommer væsentlige uopdagede forvaltningsmangler. Revisor skal desuden vurdere, om de undersøgte processer, systemer, dispositioner eller andre tiltag understøtter de identificerede relevante aspekter af sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, og fastslå, om der er indikationer på, at de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk uhensigtsmæssigt.
47. Hvis revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis ikke er overbevist om, at der er høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige uopdagede forvaltningsmangler vedrørende emnet, skal revisor udføre passende handlinger for at søge usikkerhederne afklaret. Hvis dette ikke er muligt, skal revisor afspejle usikkerhederne i sin rapportering og konklusion om emnet.
48. Revisor bør give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af revisionen, mulighed for at kommentere revisors observationer, konklusioner og eventuelle anbefalinger i udkastet, inden revisor afslutter revisionen. Revisor skal gennemgå de modtagne kommentarer, analysere eventuelle uoverensstemmelser og rette faktuelle fejl. Revisor skal i den forbindelse dokumentere den modtagne feedback og de vurderinger og handlinger, revisor foretager som følge af de modtagne kommentarer. Dokumentationen skal omfatte ændringer i udkastet til revisionsrapporteringen eller årsagerne til, at revisor ikke foretager ændringer.

REVISORS RAPPORTERING

Revisionsprotokollat e.l.

49. Revisor skal i et revisionsprotokollat e.l. afgive rapporteringer, der er fyldestgørende, overbevisende, rettidige, læsevenlige og afbalancerede. Revisor skal i sin rapportering identificere det eller de undersøgte emner og de berørte dele af regnskabet og angive revisionens afgrænsning med hensyn til kriterier eller revisionsmål og omfang af de gennemførte handlinger.
50. Revisor skal sikre, at rapporteringen for hver forvaltningsrevision indeholder en klar konklusion, der på en dækkende og balanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning. Konklusionen kan fx udformes som svar på de præcise spørgsmål, som revisor har formuleret for at fastlægge revisionens formål og delformål. Revisor skal i forbindelse med konklusionen redegøre for karakteren af det revisionsbevis eller for de væsentligste observationer, som har overbevist revisor om, at revisors konklusion om emnet er passende. Hvis revisor har konstateret forvaltningsmangler, der enkeltvist eller samlet set er væsentlige, skal revisor i sin konklusion angive karakteren og omfanget af manglerne og søge at belyse de potentielle virkninger.
51. Hvis revisors observationer og konklusioner giver grundlag herfor, skal revisor desuden søge at give konstruktive anbefalinger, som kan bidrage til at udbedre forvaltningsmanglerne eller hindre fremtidig gentagelse.
52. Revisors rapporteringer med konklusionerne af de gennemførte forvaltningsrevisioner skal senest kommunikeres til den relevante øverste ledelse i et revisionsprotokollat e.l. i forbindelse med, at revisor afgiver sin erklæring om den udførte offentlige revision. Revisor skal oplyse, hvis konklusionerne giver revisor anledning til at rapportere om væsentlige forvaltningsmangler i sin erklæring.

Revisors erklæring

53. Hvis revisor har konstateret væsentlige forvaltningsmangler, som vedrører driften af de virksomheder eller forvaltningen af de midler, der er omfattet af regnskabet, skal revisor rapportere om

forvaltningsmanglerne i den *udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision*, som er fastsat i SOR 5. Rapporteringen i udtalelsen gengiver ikke nødvendigvis den fulde konklusion om det undersøgte emne, men udformes som en kritisk bemærkning, der redegør for de konstaterede forvaltningsmangler og de realiserede eller potentielle konsekvenser.

Opfølgning

54. Revisor skal følge op på tidligere revisionsresultater og anbefalinger, hvor det er relevant. Opfølgningen tager sigte på at vurdere virkningerne af de korrigerende tiltag, som de forvaltningsansvarlige har iværksat. Resultaterne af opfølgningen rapporteres på en passende måde.

Definitioner og forklaringer

Disposition	En afgørelse eller en aftale eller lignende skridt, som medfører indtægter eller udgifter eller ændringer i aktiver eller passiver, som skal registreres som led i udarbejdelsen af regnskabet, når regnskabet udarbejdes i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.
Effektivitet	Effektivitet drejer sig om at opfylde de opstillede mål og nå de tilsigtede resultater med den offentlige finansiering. Effektivitet vedrører dermed effekten af de ydelser som den offentlige myndighed eller virksomhed producerer. Formålet med den offentlige finansiering bør opfyldes med de tilsigtede virkninger, og der bør opnås den størst mulige effekt i forhold til omfanget af ydelser, de anvendte resurser og de samlede omkostninger.
Egnet	Et udtryk, der anvendes om de forudsætninger, som et emne, et kriterie eller et revisionsbevis skal opfylde, for at det meningsfuldt kan inddrages i revisionen. Se ”Emne”, ”Kriterier” og ”Revisionsbevis”.
Emne	De forhold, som revisor sammenfatter en konklusion om i sin rapportering i et revisionsprotokollat e.l. Emnet for en forvaltningsrevision er normalt den konkrete styring af bestemte aktiviteter, som indgår i regnskabet, idet emnet omfatter de konkrete systemer og processer, som har betydning for sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet i aktiviteterne. Alt efter omstændighederne kan emnet desuden omfatte konkrete økonomiske dispositioner eller bestemte ledelsesmæssige tiltag, som revisor vurderer har betydning for sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Emnet skal være egnet for en forvaltningsrevision. For at vurdere om et emne er egnet, overvejer revisor, om emnet kan identificeres og afgrænses på en måde, der er meningsfuld for de tiltænkte brugere af revisionen (herunder regnskabets læserkreds), om der findes egnede kriterier, og om der vil kunne findes revisionsbevis, der vil kunne belyse, om emnet er i overensstemmelse med kriterierne.
Forvaltningsansvarlige	En samlet betegnelse for de parter, der efter de konkrete omstændigheder er ansvarlige for, at der tages skyldige økonomiske hensyn i forbindelse med driften af de virksomheder og forvaltningen af de midler, som er omfattet af regnskabet. Dette kan fx omfatte virksomhedens øverste og daglige ledelse, tilskudsmodtagere eller de enheder i forvaltningen, som har været berørt af revisionen. Se også ”Forvaltningsmangel” og ”Forvaltningsrevision”.
Forvaltningsmangel	Ethvert forhold, der indebærer, at der ikke fuldt ud er taget skyldige økonomiske hensyn. Det kan fx være dispositioner, der er økonomisk uhensigtsmæssige, eller svagheder i systemer eller processer, der indebærer, at de ikke understøtter sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. For at vurdere, om der foreligger en forvaltningsmangel, tager revisor udgangspunkt i almindelige principper og faglige forventninger til god

offentlig økonomistyring og forvaltning med hensyn til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Se også "Forvaltningsmangel" og "Forvaltningsansvarlige".

Forvaltningsrevision	En uafhængig, objektiv og pålidelig undersøgelse af, om institutionerne har en hensigtsmæssig ledelse og styring, der fremmer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Et bestemt emne undersøges efter egnede kriterier, og årsagerne til afvigelser fra disse kriterier eller andre problemer analyseres. Resultaterne sammenfattes i en konklusion, der har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Forvaltningsrevisioner giver nye oplysninger, analyser eller indsigt og fremmer forbedringer. Forvaltningsrevision giver nye oplysninger, ny viden eller værdi ved: – at give nye analytiske indblik (bredere eller dybere analyser eller nye perspektiver) – at gøre eksisterende oplysninger mere tilgængelige for forskellige interesseparter – at give en uafhængig vurdering eller konklusion på grundlag af et revisionsbevis – at give anbefalinger baseret på en analyse af revisors observationer. Forvaltningsrevisioner kan antage mange forskellige former, og der skelnes almindeligvis mellem systemorienterede, resultatorienterede og problemorienterede tilgange. SOR 7 vedrører de forvaltningsrevisioner, der udføres af en godkendt revisor eller af Rigsrevisionen som led i en opgave med revision af et regnskab. Sådanne forvaltningsrevisioner tager udgangspunkt i forudsætningen om, at der "tages skyldige økonomiske hensyn" i driften og forvaltningen af de omfattede virksomheder og midler, jf. rigsrevisorlovens § 3. Forvaltningsrevisioner efter SOR 7 retter sig derfor især mod at sikre en systematisk vurdering af, om systemer og processer lever op til de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning (en systemorienteret tilgang). Herudover gennemfører Rigsrevisionen forvaltningsrevisioner som led i større undersøgelser med henblik på beretninger til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2, ligesom godkendte revisorer eventuelt kan udføre lignende opgaver, der heller ikke er omfattet af SOR 7.
Generelle og specifikke risici	Omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at der foreligger forvaltningsmangler vedrørende det undersøgte emne. <i>Generelle risici</i> vil sige risici, der gør sig gældende inden for et bestemt område af regnskabet eller på hele regnskabets område. Generelle risici kan fx være forhold vedrørende en bestemt virksomhed eller organisatorisk enhed (ledelsesmæssige forhold, forvaltnings- og kontrolmiljøet mv.) eller vedrørende bestemte typer aktiviteter (samfundsmæssige formål, kompleksitet, de involverede borgere mv.). <i>Specifikke risici</i> vedrører sandsynligheden for én eller flere nærmere bestemte konkrete forvaltningsmangler og kan vurderes med udgangspunkt i de detaljerede revisionsmål, som revisor har fastlagt. Det kan fx være et konkret forhold vedrørende et bestemt system eller en bestemt proces eller disposition, som indgår i revisionens emne, og kan indebære, at emnet ikke er i overensstemmelse med bestemte kriterier.

God offentlig revisionsskik	Et udtryk, der betegner de almindelige faglige kvalitetskrav, som efter dansk praksis og internationale principper for offentlig revision kan stilles til revisors ydelser med udgangspunkt i rigsrevisorlovens § 3. Det fremgår af en lang række bestemmelser om revision af stat, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder eller offentligt finansierede aktiviteter, at revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3. Det indebærer, at revisor er forpligtet til at udføre finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i en god faglig kvalitet. Princippet om, at revisionsopgaver i den offentlige sektor omfatter 3 aspekter – finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision – har været gældende siden statsregnskabsloven af 1926. Derimod har den faglige norm for, hvad der kan betragtes som god kvalitet i revisionen, udviklet sig betydeligt gennem tiden og har ikke tidligere været entydigt beskrevet. Fra 2017 er god offentlig revisionsskik blevet kodificeret og udfyldt af SOR. Rigsrevisionens publikation om god offentlig revisionsskik fra 2013 er derfor bortfaldet. SOR fastlægger således de nærmere faglige krav til revisors ydelser i alle de tilfælde, hvor revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.
Høj grad af sikkerhed	En høj, men ikke absolut sikkerhed. Udtrykket anvendes især til at beskrive det niveau af sikkerhed, som revisor efter omstændighederne bør opnå som grundlag for sin konklusion om, hvorvidt emnet er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning. I forvaltningsrevisioner anvendes ikke kvantitative estimater af den opnåede sikkerhed. Den opnåede sikkerhed har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, revisors vurderinger af, om revisionsbeviset er overbevisende, og den logiske sammenhæng mellem revisors forskellige observationer og delkonklusioner og den samlede konklusion. De iboende begrænsninger ved en revision betyder, at revisor almindeligvis ikke kan opnå absolut sikkerhed.
Kriterier	De kriterier, som revisor vurderer emnet ud fra. Et kriterium er en norm, som udgør en relevant målestok for vurdering af emnet. Kriterierne i en forvaltningsrevision identificeres af revisor på grundlag af almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og de faglige forventninger, man efter omstændighederne med rette kan stille til styringen af konkrete aktiviteter. De kriterier, som revisor inddrager i sin vurdering af emnet, skal tilsammen være egnede for vurdering af emnet. Kriteriernes egnethed vurderes af revisor ud fra deres relevans, forståelighed, fuldstændighed, pålidelighed og objektivitet.
Ledelsen	Den øverste og daglige ledelse, der har ansvaret for udarbejdelsen af regnskabet. Gennemførelsen af en finansiell revision forudsætter, at ledelsen anerkender sit ansvar for udarbejdelsen af regnskabet. Gennemførelsen af forvaltningsrevisioner forudsætter tilsvarende, at ledelsen anerkender sit ansvar for, at der tages skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der indgår i regnskabet.

Offentligt finansierede aktiviteter	Aktiviteter, som er finansieret gennem offentlige bevillinger eller gennem opkrævning af gebyrer, bidrag mv. i henhold til lov. Offentlige bevillinger omfatter bevillinger, der er fastlagt af finansloven eller tillægsbevillingsloven eller af beslutninger vedtaget af regionsråd eller kommunalbestyrelse. Selskaber eller andre virksomheder, der er offentligt ejede, kan have aktiviteter, der har et kommercielt præg, og som i altovervejende grad finansieres ved salg af varer og ydelser på markedslignende vilkår. Sådanne aktiviteter anses ikke for at være offentligt finansierede. Hos modtagere af tilskud vil de offentligt finansierede aktiviteter omfatte de dele af modtagerens aktiviteter, som tilskuddet angår. Hvis alle modtagerens udgifter eller modtagerens samlede regnskabsmæssige underskud dækkes ved tilskud eller anden offentlig finansiering, anses modtagerens samlede aktiviteter for at være offentligt finansierede.
Opgaveperiode	Den tidsperiode, hvor det er den pågældende revisors ansvar at udføre revisioner i overensstemmelse med SOR. Opgaveperioden er som udgangspunkt fastlagt af regnskabsperioden for de regnskaber, der er omfattet af revisors opgave, fx en række på hinanden følgende regnskabsår. I tilfælde, hvor der først indgås revisionsaftale for en periode (et antal regnskabsår), og der efterfølgende sker en forlængelse ved en ny revisionsaftale (et yderligere antal regnskabsår), omfatter opgaveperioden den samlede periode, der er dækket af de 2 aftaler. Se også ”opgavens tidshorisont”.
Opgavens tidshorisont	Den tidsperiode, hvor revisor med rimelighed kan forvente at have opgaven. Efter omstændighederne kan tidshorisonten være tiden frem til udløbet af den indeværende revisionsaftale eller tiden frem til en tidsfrist for revisorskift, som er fastsat i henhold til krav om rotation som led i revisionsvirksomhedens kvalitetsstyring. I tilfælde, hvor revisor vælges af en generalforsamling eller bestyrelse for et regnskabsår ad gangen, er udgangspunktet, at revisor forventer genvalg og planlægger med udgangspunkt i en flerårig tidshorisont. I tilfælde, hvor revisionsopgaven tildeles for en flerårig periode gennem udbud, der sikrer konkurrence om opgaven, kan revisor som udgangspunkt ikke forvente, at opgaven forlænges ud over kontraktperioden. I tilfælde, hvor Rigsrevisionen reviderer et årsregnskab i medfør af rigsrevisorloven eller andre lovbestemmelser, er opgavens tidshorisont som udgangspunkt ubegrænset for såvel Rigsrevisionen som en eventuel medrevisor. For opgaver med revision af tilskudsregnskaber vil tidshorisonten som udgangspunkt være afgrænset af fristen for aflæggelse af det afsluttende regnskab for tilskuddet. Se også ”Opgaveperiode”.
Plantema	Det aspekt af den øverste og daglige ledelses ansvar, som danner udgangspunkt for en revision. Forvaltningsrevisioner tager udgangspunkt i ledelsens ansvar for, at der udvises skyldige økonomiske hensyn i driften af de virksomheder og forvaltningen af de midler, der er omfattet af regnskabet, jf. rigsrevisorlovens § 3. Ledelsens ansvar omfatter en række forskellige styringsopgaver i forbindelse med de konkrete aktiviteter, der leder til indtægter, udgifter, aktiver eller passiver i regnskabet. Et plantema for en forvaltningsrevision er en bestemt styringsopgave, som er relevant for nogle eller alle de aktiviteter, som regnskabet omfatter. Ved revision af årsregnskaber fastlægger denne SOR som udgangspunkt 5 plantemaer,

nemlig *aktivitets- og resursestyring, mål- og resultatstyring, styring af offentlige indkøb, budgetstyring af flerårige investeringsprojekter og styring af offentlige tilskudsordninger*. En forvaltningsrevision omfatter et udvalgt nærmere afgrænset emne inden for plantemaet. Se også ”Emne”.

Proces	Et udtryk, der anvendes til at beskrive og afgrænse et potentielt emne for en forvaltningsrevision. En proces er en række af handlinger, der er organiseret i et sekventielt forløb, som leder frem mod et bestemt resultat. De processer, som har relevans for forvaltningsrevisionerne efter denne standard, er processer, som ledelsen har ansvar for, og som har betydning for ét eller flere aspekter af sparsommelighed, produktivitet og/eller effektivitet i forvaltningen af de midler eller driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet. Processer kan både være dokumenterede og udokumenterede og kan være helt eller delvist it-understøttede eller manuelle.
Produktivitet	Produktivitet drejer sig om at få det meste ud af de tilgængelige resurser. Det omfatter forholdet mellem de anvendte resurser og de leverede resultater med hensyn til kvantitet, kvalitet og tid. Produktivitet vedrører dermed forholdet mellem forbrugte resurser og omfanget af producerede ydelser. Resurserne bør tilpasses behovet og udnyttes bedst muligt, så der produceres flest mulige ydelser i forhold til resurseanvendelsen.
Regelbrud	Ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af regnskabsaflæggelsen, ikke er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Et regelbrud kan skyldes fejl eller uregelmæssigheder. En uregelmæssighed er en forsætlig handling eller udeladelse med et retsstridigt resultat. En besvigelser er en uregelmæssighed, der består i frembringelse af urigtige eller vildledende informationer.
Regnskabet	Det regnskab, som det er revisors opgave at gennemføre en revision af med henblik på at udforme en erklæring i overensstemmelse med SOR 5. Selv om SOR bruger udtrykket ”regnskabet”, kan der efter omstændighederne være tale om flere regnskaber. Fx kan revisor have til opgave at revidere årsregnskabet for en bestemt virksomhed for en række på hinanden følgende regnskabsår.
Revisionsbevis	De informationer, som revisor anvender for at nå til de observationer, som revisors konklusion er baseret på. Revisionsbevis omfatter både informationer, der er indeholdt i bogføringen, og andre oplysninger. Revisionsbevisets tilstrækkelighed er målestokken for mængden af revisionsbevis. Den nødvendige mængde af revisionsbevis påvirkes af revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation og af kvaliteten af det opnåede revisionsbevis. Revisionsbevisets egnethed er målestokken for revisionsbevisets kvalitet, dvs. dets relevans og pålidelighed i forhold til at understøtte de observationer, som revisors konklusion er baseret på.
Revisionsmål	En bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandling, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger.

Revisionsmålsniveau	Det mest detaljerede niveau i det hierarki af målsætninger for revisors efterprøvelse og vurderinger af emnet ud fra kriterier, som i Rigsrevisionen betegnes et ”revisionstræ”. Ved forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab er et revisionsmål en bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandling, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I Rigsrevisionens større undersøgelser specificerer revisor tilsvarende de kriterier, som det er revisors mål at vurdere faktuelle forhold eller relevante oplysninger ud fra, ved at udforme et revisionstræ. Derved lever både Rigsrevisionens større undersøgelser og de forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner, der udføres som led i en opgave med revision af et regnskab, op til det grundlæggende princip i ISSAI’erne om, at revisor skal fastlægge præcise revisionsmål. Se også ”Revisionstræ”.
Revisionsprotokollat e.l.	En betegnelse for det meddelelsesmiddel, som revisor anvender til at rapportere resultaterne af forvaltningsrevisionerne til den relevante øverste ledelse, der fx kan være en bestyrelse eller en kommunalbestyrelse. Formen og modtagerkredsen afhænger af opgavens vilkår. Ud over revisionsprotokollat kan der fx være tale om en beretning eller en rapport i brevform. Medmindre andet er fastsat, rapporteres forvaltningsrevisionerne til den part, som revisor anser for at være den øverste ledelse i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet (se eventuelt ISA 260).
Revisionstræ	Et udtryk, som anvendes i Rigsrevisionen om den logiske sammenhæng, der skal være mellem revisionens formål og de faktuelle forhold eller oplysninger, som revisor efterprøver og vurderer ved revisionen ud fra egnede kriterier. I planlægningen sikrer revisor denne sammenhæng ved at fastlægge det emne og de kriterier, som det er formålet at udforme en konklusion om, og nedbryde formålet i delmål, der hver omfatter en række faktuelle forhold eller oplysninger, som det er revisors mål at vurdere ud fra nogle bestemte relevante kriterier. Et revisionstræ er således en hierarkisk struktur af målsætninger for den efterprøvelse og vurdering, der skal udføres ved revisionen. I revisionstræet omsættes den overordnede angivelse af mulige emner og kriterier, der findes i rigsrevisorlovens § 3, til en konkret revision ved at præcisere revisionens emne og kriterier på formålsniveau, delformålsniveau og revisionsmålsniveau. Eventuelt kan delformålsniveauet være overflødigt, mens der – for at leve op til ISSAI 100, 200, 300 og 400 – altid skal fastlægges præcise revisionsmål. Revisor anvender revisionstræet til at identificere generelle og specifikke risici, idet specifikke risici er risici for, at et bestemt forhold ikke er i overensstemmelse med et bestemt kriterium (dvs. risici på revisionsmålsniveau). Revisors revisionshandling imødegår både generelle og specifikke risici. Revisor anvender også revisionstræet, når revisor foretager den sammenfattede vurdering af resultaterne af efterprøvningen af de enkelte forhold eller oplysninger og udformer en konklusion om emnet som helhed. Sikkerheden for, at konklusionen er passende, afhænger både af, at der er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og at der er en logisk sammenhæng mellem den samlede konklusion, delkonklusionerne og resultaterne af efterprøvningen og vurderingerne af de enkelte forhold eller oplysninger ud fra egnede

kriterier. Revisors udformning og vurdering af revisionstræet er derfor et vigtigt led i styringen af revisionsrisikoen.

Revisorskift	En situation, hvor opgaven med revisionen af regnskabet ophører for den godkendte revisor, der hidtil har varetaget opgaven (den fratrædende revisor), mens en anden godkendt revisor (den tiltrædende revisor) har accepteret at varetage opgaven fremover. I tilfælde, hvor revisionen af et årsregnskab både varetages af Rigsrevisionen og af en godkendt revisor (medrevisor), betragtes det ikke som revisorskift efter denne standard (SOR 7), når der sker et skift af den godkendte medrevisor, mens Rigsrevisionen fortsat varetager opgaven.
Skyldige økonomiske hensyn	Det udtryk, der anvendes i rigsrevisorlovens § 3 om ledelsens og andre forvaltningsansvarliges almindelige forpligtelse til at tilstræbe sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Der er tale om en almindelig forpligtelse, der som udgangspunkt gælder ved driften af offentligt finansierede virksomheder og forvaltningen af offentlige midler, selv om den ikke er fastslået eksplicit i lovgrundlaget for de specifikke virksomheder eller aktiviteter. Omfanget af forpligtelsen må fastlægges ud fra almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og en konkret faglig vurdering af, hvad man efter omstændighederne med rimelighed kan forvente af de forvaltningsvarlige. Se også "Forvaltningsmangel".
Sparsommelighed	Sparsommelighed drejer sig om at minimere resurseomkostningerne. De anvendte resurser bør være tilgængelige i rette tid, i en passende kvantitet og kvalitet og til den bedste pris. Sparsommelighed vedrører dermed forholdet mellem omkostninger og resurser. Omkostningerne til at tilvejebringe de resurser (personale, bygninger, maskiner, materialer mv.), der er behov for i produktionen af offentligt finansierede ydelser, bør være så lave som muligt.
Substanshandling	En forvaltningsrevision er en revisionshandling, der er udformet til at opdage og vurdere, om der er væsentlige forvaltningssvagheder af betydning for et bestemt revisionsmål. Substanshandling i forbindelse med den finansielle revision er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation og omfatter detailtest (fx inspektion og eksterne bekræftelser) af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger samt substansanalytiske handlinger. De samme metoder kan i nogle tilfælde også tjene til at blive opmærksom på forvaltningssvagheder eller til at efterprøve de oplysninger i forbindelse med økonomistyringen og forvaltningen, som er relevante for et forvaltningsrevisionsmål. Herudover omfatter substanshandling i forbindelse med forvaltningsrevisioner især handlinger, der sigter på at fastslå, om de etablerede systemer eller processer leder til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Det kan omfatte inspektion af dokumentation og observation i situationer, hvor aktiviteterne gennemføres, eller sammenligninger af oplysninger om priser, omkostninger, omfanget af resurser og producerede ydelser eller opnåede virkninger med relevante benchmarks.

System	Et udtryk, der anvendes til at beskrive og afgrænse et potentielt emne for en forvaltningsrevision. Et system er et sammenhængende hele, i hvilket de enkelte dele er indbyrdes relaterede og fungerer efter bestemte principper. De systemer, som har relevans for forvaltningsrevisionerne efter denne standard, er systemer, som ledelsen har ansvar for, og som har betydning for ét eller flere aspekter af sparsommelighed, produktivitet og/eller effektivitet i forvaltningen af de midler eller driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet. Systemer kan både være dokumenterede og udokumenterede og kan være helt eller delvist it-understøttede eller manuelle. Et system kan fx være et it-system, et indkøbs- eller tilskudssystem eller en organisering af opgaver og ansvar mv.
Tilskudsregnskab	Et regnskab med et særligt formål, der er udarbejdet af en modtager af et tilskud eller en lignende finansiering til brug for den offentlige myndighed, som har ydet tilskuddet. Formålet med et tilskudsregnskab kan være at redegøre for tilskuddets anvendelse eller opføre eller dokumentere størrelsen af det beløb, som retmæssigt tilfalder modtageren. Et tilskudsregnskab vedrører tilskud eller lignende finansiering (garanti, lån mv.), der ydes til bestemte formål eller aktiviteter snarere end virksomhedens samlede drift. I tilfælde, hvor det er udgifterne eller det regnskabsmæssige underskud for den samlede virksomhed (institution, forening, fond mv.), der dækkes gennem tilskud, vil der i stedet være tale om et årsregnskab. Ofte vil lovgrundlaget eller individuelt fastsatte vilkår indeholde bestemmelser om den retmæssige størrelse og anvendelse af de beløb, der bliver opgjort i et tilskudsregnskab. Der kan også være bestemmelser om, hvilke oplysninger om tilskudsmodtagerne eller de gennemførte aktiviteter der i øvrigt skal indgå i regnskabet. Tilskudsvilkårene fastlægger derved den regnskabsmæssige begrebsramme, der er relevant for tilskudsregnskabet.
Væsentlige beløb i regnskabet	Et udtryk, der anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af de plantemaer, der er relevante for opgaven. Plantemaer er relevante, hvis de aktiviteter, plantemaet vedrører, indgår i regnskabet med væsentlige beløb. Beløbene kan ændre sig fra år til år, og dette kan eventuelt give anledning til, at revisor i løbet af opgaveperioden ændrer sin vurdering af, om plantemaet er relevant for opgaven. For forvaltningsrevisionerne vil der normalt være tale om beløb, der indgår i bestemte udgiftsposter. Et udgiftsbeløb er et væsentligt beløb i regnskabet, hvis beløbet er stort nok til, at det vil være et væsentligt økonomisk tab, hvis beløbet i overvejende grad er spildt. Revisor må i den forbindelse sætte beløbets størrelse i forhold til det samlede regnskab og overveje sammenhængen med de tærskler for væsentlighed, som revisor fastsætter i den finansielle revision. Se ”Væsentlighed”.
Væsentlighed	Væsentlighed i en forvaltningsrevision er en sammenfattende betegnelse for de aspekter, som bør indgå, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede forvaltningsmangler bør tillægges betydning, når revisor træffer beslutning om den videre fremgangsmåde i revisionen. Beslutninger om den videre fremgangsmåde kan fx være valg af revisionshandling eller udformning af konklusionen eller rapporteringen til de tiltænkte brugere. Som et overordnet udgangspunkt kan et forhold i en revision anses for at være væsentligt, hvis

viden om forholdet sandsynligvis vil kunne påvirke de tiltænkte brugeres beslutninger. De tiltænkte brugere af revisionen kan være en bred brugerkreds (offentligheden i almindelighed) eller bestemte myndigheder, fx tilskudsyder ved revision af et tilskudsregnskab. Væsentligheden af et forhold afhænger generelt af forholdets beløbsstørrelse, forholdets karakter og forholdets kontekst. I forvaltningsrevisioner ligger betydningen af potentielle eller konstaterede forvaltningsmangler principielt set i, at forvaltningsmanglerne kan føre til økonomiske tab, som er finansieret af offentlige midler, og at ledelsen har ansvar for at begrænse sådanne tab. Når revisor fastlægger plantemaer, udvælger emner og planlægger de enkelte forvaltningsrevisioner, er det derfor relevant at overveje de sandsynlige økonomiske tab i de relevante aktiviteter for at kunne tage stilling til væsentlighed. Det er også relevant at sætte væsentligheden i forhold til størrelserne i det samlede regnskab og overveje sammenhængen med de tærskler for væsentlighed, som revisor fastlægger i den finansielle revision. Hvis en fejlinformation i regnskabet af en vis størrelse er væsentlig for de tiltænkte brugere, vil et økonomisk tab eller forbedringspotentiale af samme størrelsesorden efter omstændighederne også ofte være det. Det hører ikke til revisors opgave at beregne størrelsen af de økonomiske tab, og dette vil oftest heller ikke være muligt i praksis. I vurderinger af væsentligheden af konkrete forvaltningsmangler er det i stedet relevant at overveje beløbsstørrelse, karakter og kontekst: *Beløbsstørrelsen* af de berørte aktiviteter indikerer en øvre grænse for de mulige økonomiske tab. *Karakteren* af forvaltningsmanglen er bestemmende for, hvordan sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet konkret påvirkes, og om der er tale om et entydigt brud på klare principper for god offentlig økonomistyring, eller det er en mere skønmæssig vurdering, om der foreligger en forvaltningsmangel. *Konteksten* kan indikere de sandsynlige årsager og dermed, om forvaltningsmanglen skyldes uagtsomhed fra ledelsens side, og kan endvidere have betydning for sandsynligheden for, at forvaltningsmanglen indebærer reelle økonomiske tab. Alle 3 aspekter har således betydning for det sandsynlige økonomiske tab og ledelsens ansvar herfor og dermed for væsentligheden.

Økonomiske tab

De tab, som kan opstå som følge af en forvaltningsmangel, når forvaltningsmanglen med sandsynlighed indebærer en lavere grad af sparsommelighed, produktivitet og/eller effektivitet i aktiviteterne end den, der kunne være opnået, hvis forvaltningsmanglen ikke forelå. Økonomiske tab kan også opfattes som et forbedringspotentiale, som kan opnås, hvis forvaltningsmanglen udbedres. Det økonomiske tab består i, at der opnås en ringere effekt med hensyn til at opfylde de relevante samfundsmæssige formål i forhold til størrelsen på de offentlige udgifter, der anvendes til formålet. Det relevante tab er således finansieret af offentlige midler. Tabet vil i nogle situationer indebære øgede udgifter, der er indeholdt i regnskabsresultatet. I andre tilfælde bæres tabet af en anden finansierende myndighed, fx en tilskudsyder, eller af de borgere, virksomheder eller andre parter, som aktiviteterne skal tilgodese, og som ikke får fuld gavn af de anvendte offentlige midler, fordi omfanget eller kvaliteten af gennemførte aktiviteter eller effekten heraf er forringet. I en forvaltningsrevision er det økonomiske tab relevant for vurderingen af væsentlighed. Det er i den

forbindelse det samlede økonomiske tab, som er relevant, og dette gælder, uanset om tabet indebærer merudgifter i regnskabet eller bæres af andre parter. Se også ”Væsentlighed”.

Årsregnskab	En samlet betegnelse, der omfatter statsregnskabet og de offentliggjorte årsregnskaber for regioner, kommuner eller andre offentlige virksomheder, som er underlagt krav om udarbejdelse af et årligt regnskab (en årsrapport). Et regnskab udarbejdes i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme. For statsregnskabet er begrebsrammen fastlagt af årets bevillingslove (finanslov og tillægsbevillingslov) og statens regnskabsregler. For regioner og kommuner er der fastsat visse krav til regnskabet i medfør af lovgivningen. For andre årsregnskaber kan begrebsrammen være fastlagt i virksomhedens lovgrundlag, i en bekendtgørelse eller af virksomheden selv (fx af en bestyrelse). Det kan fx være fastlagt, at regnskabet udarbejdes efter årsregnskabslovens principper.
-------------	---

Paradigme 1

Regnskaber omfattet af statens regnskabsregler

Vejledning til paradigmet

Dette paradigme (paradigme 1) tager udgangspunkt i en situation, hvor:

- 1) revisionen er udført i overensstemmelse med *standarderne for offentlig revision (SOR)*, fordi lovbestemmelser eller andre fastsatte opgavevilkår henviser til god offentlig revisionsskik eller SOR
- 2) regnskabet er et årsregnskab, og dette er et *fuldstændigt regnskab med generelt formål*
- 3) regnskabet er omfattet af *statens regnskabsregler* og dermed udarbejdes efter en *regnskabsmæssig begrebsramme, der ikke kan fraviges*
- 4) virksomheden ikke er en *virksomhed af interesse for offentligheden (Public Interest Entity)*, jf. revisorlovens § 1a, stk. 1, nr. 3.
- 5) revisionen er udført af en godkendt revisor (statsautoriseret eller registreret revisor) i overensstemmelse med *internationale standarder om revision (ISA)*.

Paradigmet er udarbejdet af Rigsrevisionen og FSR - danske revisorer i overensstemmelse med kravene i:

- bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer (bekendtgørelse nr. 518 af 24. maj 2024)
- standard for offentlig revision nr. 5 (version 2.2) – Erklæringer om den udførte offentlige revision (SOR 5)
- international standard om revision 700 (ajourført) – Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab (ISA 700).

Det er den enkelte revisors ansvar at udforme sin erklæring ved at anvende paradigme 1 med de relevante tilpasninger, der afspejler opgavens vilkår og omstændigheder. Revisor bør især være opmærksom på:

- **Opgavens vilkår og parter:** Paradigmet tilrettes med revisors og virksomhedens navn, og erklæringen stiles til den relevante adressat. Der henvises til de bestemmelser i lov, bekendtgørelse eller anden regulering, der indebærer, at regnskabet er omfattet af et krav om revision efter god offentlig revisionsskik.

- **Regnskabet og den regnskabsmæssige begrebsramme:** Paradigmet tilrettes, så regnskabet er identificeret klart og entydigt, og oplysningerne om begrebsrammen er fyldestgørende. Hvis der – ud over statens almindelige regnskabsregler – gælder særlige krav til regnskabets oplysninger, indarbejdes en henvisning til disse krav.
- **Ledelsesberetning:** Hvis regnskabet indeholder en ledelsesberetning, udformes et afsnit herom, ellers udgår afsnittet. Det kan eventuelt være relevant i stedet at udforme et afsnit om *Andre oplysninger*; jf. ISA 720.
- **Andre rapporteringsforpligtelser:** De bestemmelser i lov eller bekendtgørelse, som danner grundlag for opgaven, kan indebære andre rapporteringsforpligtelser, der skal indgå i erklæringen. Herudover gælder den generelle bestemmelse i erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2.

På grundlag af paradigmet udarbejder FSR - danske revisorer erklæringsskabeloner for en række mere specifikke opgavetyper, der ofte vil kunne være til yderligere hjælp for revisor. Rigsrevisionen udarbejder ligeledes specifikke skabeloner for sine opgaver.

Modifikationer i konklusionen om regnskabet

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, når konklusionen om regnskabet er uden modifikationer. Hvis revisionen giver anledning til at modificere konklusionen, skal afsnittet ”Konklusion” tilpasses i overensstemmelse med ISA 705:

Forbehold

Et forbehold kan skyldes uenighed med ledelsen (dvs. fejlinformation i regnskabet, der ikke er blevet korrigeret) eller manglende revisionsbevis og er udtryk for, at forholdet er væsentligt. Hvis der skal udtrykkes en konklusion med forbehold, ændres overskrifterne ”Konklusion” og ”Grundlag for konklusion” til ”Konklusion med forbehold” og ”Grundlag for konklusion med forbehold”. Konklusionen med forbehold kan udformes således:

”Det er vores opfattelse, at årsregnskabet – bortset fra indvirkningerne af det forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit ”Grundlag for konklusion med forbehold” – i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med statens regnskabsregler”.

Det nævnte forhold uddybes og begrundes i afsnittet ”Grundlag for konklusion med forbehold”.

Afkræftende konklusion

En afkræftende konklusion er udtryk for, at revisor – efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – konkluderer, at fejlinformationer enkeltvis eller samlet er både væsentlige og gennemgribende for regnskabet. Hvis der skal udtrykkes en afkræftende konklusion, ændres overskrifterne ”Konklusion” og ”Grundlag for konklusion” til ”Afkræftende konklusion” og ”Grundlag for afkræftende konklusion”. Den afkræftende konklusion kan udformes således:

”Det er vores opfattelse, at årsregnskabet som følge af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit ”Grundlag for afkræftende konklusion”, ikke i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med statens regnskabsregler”.

Forholdet uddybes og begrundes i afsnittet ”Grundlag for afkræftende konklusion.”

Manglende konklusion

En manglende konklusion er udtryk, for at revisor er ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, og revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger på regnskabet af eventuelle uopdagede fejlinformationer kan være både væsentlige og gennemgribende.

Hvis der udformes en påtegning med manglende konklusion, ændres overskrifterne ”Konklusion” og ”Grundlag for konklusion” til ”Manglende konklusion” og ”Grundlag for manglende konklusion”. Den manglende konklusion kan udformes således:

”Vi udtrykker ingen konklusion om årsregnskabet for [virksomheden] for [regnskabsår]. På grund af betydeligheden af de forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit ”Grundlag for manglende konklusion”, har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en revisionskonklusion om årsregnskabet”.

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision

Erklæringen skal altid indeholde en udtalelse om resultaterne af de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der er gennemført i forbindelse med revisionen af årsregnskabet. Kravene til revisionerne er fastlagt i *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab* og *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, hvis der ikke er konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler. I tilfælde, hvor revisor har konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler, skal der indføres en kritisk bemærkning i udtalelsen i overensstemmelse med SOR 5:

- Overskriften på udtalelsen ændres til ”Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision” eller til ”Kritisk udtalelse om [emne]”, og det angives, hvad det er for et emne, der er undersøgt og har givet anledning til kritik.

- I udtalelsen slettes den afsluttende sætning: *"Vi har ingen væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere i den forbindelse"*. I stedet indføres: *"Vi skal derfor gøre opmærksom på følgende:"*. Herefter følger de væsentlige kritiske bemærkninger, der udformes af revisor i overensstemmelse med SOR 6 eller SOR 7.

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS REVISIONSPÅTEGNING

Til [adressat/opdragsgiver]

Revisionspåtegning på årsregnskabet

Konklusion

Vi har revideret årsregnskabet for [virksomheden] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20xx], der [fremgår på side x-y og]¹⁾ omfatter [resultatopgørelse, balance, egenkapitalopgørelse, pengestrømsopgørelse og noter, herunder anvendt regnskabspraksis]. Årsregnskabet udarbejdes efter [statens regnskabsregler]²⁾.

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med [statens regnskabsregler]³⁾.

Grundlag for konklusion

Vi har udført vores revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [bekendtgørelse/anden regulering]. Vores ansvar ifølge disse standarder og krav er nærmere beskrevet i revisionspåtegningens afsnit ”Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet”. Vi er uafhængige af [virksomheden] i overensstemmelse med International Ethics Standards Board for Accountants’ internationale retningslinjer for revisorers etiske adfærd (IESBA Code) og de yderligere etiske krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse krav og IESBA Code. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

[Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift]⁴⁾

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

[Fremhævelse af forhold i regnskabet]

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

[Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen]

[Indsættes, hvis relevant, jf. ISA 706]

Ledelsens ansvar for årsregnskabet⁵⁾

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et årsregnskab, der i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med [statens regnskabsregler⁶⁾]. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Ved udarbejdelsen af årsregnskabet er ledelsen ansvarlig for at vurdere [virksomhedens] evne til at fortsætte driften; at oplyse om forhold vedrørende fortsat drift, hvor dette er relevant; samt at udarbejde årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift, medmindre ledelsen enten har til

hensigt at likvidere [virksomheden], indstille driften eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette.

Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en revisionspåtegning med en konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [bekendtgørelse/anden regulering], altid vil afdække væsentlig fejlinformation, når sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller samlet har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af årsregnskabet.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [bekendtgørelse/anden regulering], foretager vi faglige vurderinger og opretholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici samt opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlig fejlinformation forårsaget af besvigelser er højere end ved væsentlig fejlinformation forårsaget af fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidste udeladelser, vildledning eller tilsidesættelse af intern kontrol.
- Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af [virksomhedens] interne kontrol⁷⁾.
- Tager vi stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, samt om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.
- Konkluderer vi, om ledelsens udarbejdelse af årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, samt om der på grundlag af det opnåede revisionsbevis er væsentlig usikkerhed forbundet med begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om [virksomhedens] evne til at fortsætte driften. Hvis vi konkluderer, at der er en væsentlig usikkerhed, skal vi i vores revisionspåtegning gøre opmærksom på oplysninger herom i årsregnskabet eller, hvis sådanne oplysninger ikke er tilstrækkelige, modificere vores konklusion. Vores konklusioner er baseret på det revisionsbevis, der er opnået frem til datoen for vores revisionspåtegning. Fremtidige begivenheder eller forhold kan dog medføre, at [virksomheden] ikke længere kan fortsætte driften.

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

Udtalelse om ledelsesberetningen^{8) 9)}

Ledelsen er ansvarlig for ledelsesberetningen.

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

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

Vores ansvar er derudover at overveje, om ledelsesberetningen indeholder krævede oplysninger i henhold til [statens regnskabsregler¹⁰⁾].

Baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at ledelsesberetningen er i overensstemmelse med årsregnskabet og er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i [statens regnskabsregler¹¹⁾]. Vi har ikke fundet væsentlig fejlinformation i ledelsesberetningen.

[Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering]

Rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2

Indsættes med en overskrift konkret tilpasset indholdet, hvis relevant, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2¹²⁾.

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision¹³⁾

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

I tilknytning til vores revision af årsregnskabet er det vores ansvar at gennemføre juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Dette indebærer, at vi vurderer risikoen for, at der er væsentlige regelbrud i de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, eller væsentlige forvaltningsmangler i de systemer og processer, som ledelsen har etableret. På grundlag af risikovurderingen fastlægger vi de afgrænsede emner, som vi skal udføre juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision af.

Ved en juridisk-kritisk revision efterprøver vi med høj grad af sikkerhed, om de dispositioner, der er omfattet af det udvalgte emne, er i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Ved en forvaltningsrevision vurderer vi med høj grad af sikkerhed, om de systemer, processer eller dispositioner, der er omfattet af det udvalgte emne, understøtter skyldige økonomiske hensyn ved driften af [virksomheden] og forvaltningen af de midler, der er omfattet af årsregnskabet.

Vores revision af hvert udvalgt emne tager sigte på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for en konklusion med høj grad af sikkerhed om det pågældende emne. Ved en revision kan der ikke opnås fuldstændig sikkerhed for at opdage alle regelbrud eller forvaltningsmangler. Da vi alene har udført juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision af de udvalgte emner, kan vi ikke udtale os med sikkerhed om, at der ikke kan være væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler på områder, der falder uden for de udvalgte emner.

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

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

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

[Godkendt revisionsfirma]

[CVR-nummer]¹⁴⁾

[NN]

[statsautoriseret/registreret revisor]

[MNE-nummer]¹⁵⁾

Paradigme 2

Regnskaber omfattet af årsregnskabsloven – både godkendt revisor og Rigsrevisionen

Vejledning til paradigmet

Dette paradigme (paradigme 2) tager udgangspunkt i en situation, hvor:

- 1) revisionen er udført i overensstemmelse med *standarderne for offentlig revision (SOR)*, fordi lovbestemmelser eller andre fastsatte opgavevilkår henviser til god offentlig revisionsskik eller SOR
- 2) regnskabet er et årsregnskab, og dette er et *fuldstændigt regnskab med generelt formål*
- 3) regnskabet er omfattet af *årsregnskabsloven* og dermed udarbejdes efter en *regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende regnskab*
- 4) virksomheden ikke er en *virksomhed af interesse for offentligheden (Public Interest Entity)*, jf. revisorlovens § 1a, stk. 1, nr. 3.
- 5) revisionen er udført af en godkendt revisor (statsautoriseret eller registreret revisor) i overensstemmelse med *internationale standarder om revision (ISA)* og af Rigsrevisionen.

Paradigmet er udarbejdet af Rigsrevisionen og FSR - danske revisorer i overensstemmelse med kravene i:

- bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer (bekendtgørelse nr. nr. 518 af 24. maj 2024)
- standard for offentlig revision nr. 5 (version 2.2) – Erklæringer om den udførte offentlige revision (SOR 5)
- international standard om revision 700 (ajourført) – Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab (ISA 700).

Det er den enkelte revisors ansvar at udforme sin erklæring ved at anvende paradigme 2 med de relevante tilpasninger, der afspejler opgavens vilkår og omstændigheder. Revisor bør især være opmærksom på:

- **Opgavens vilkår og parter:** Paradigmet tilrettes med revisors og virksomhedens navn, og erklæringen stiles til den relevante adressat. Der henvises til de bestemmelser i lov, bekendtgørelse eller anden regulering, der indebærer, at regnskabet er omfattet af et krav om revision efter *god offentlig revisionsskik*.
- **Regnskabet og den regnskabsmæssige begrebsramme:** Paradigmet tilrettes, så regnskabet er identificeret klart og entydigt, og oplysningerne om begrebsrammen er fyldestgørende. Hvis der – ud over årsregnskabslovens regler – gælder særlige krav til regnskabets oplysninger, indarbejdes en henvisning til disse krav.
- **Ledelsesberetning:** Hvis regnskabet indeholder en ledelsesberetning, udformes et afsnit herom, ellers udgår afsnittet. Det kan eventuelt være relevant i stedet at udforme et afsnit om *Andre oplysninger*; jf. ISA 720.
- **Andre rapporteringsforpligtelser:** De bestemmelser i lov eller bekendtgørelse, som danner grundlag for opgaven, kan indebære andre rapporteringsforpligtelser, der skal indgå i erklæringen. Herudover gælder den generelle bestemmelse i erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2.

På grundlag af paradigmet udarbejder FSR - danske revisorer erklæringsskabeloner for en række mere specifikke opgavetyper, der ofte vil kunne være til yderligere hjælp for revisor. Rigsrevisionen udarbejder ligeledes specifikke skabeloner for sine opgaver.

Modifikationer i konklusionen om regnskabet

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, når konklusionen om regnskabet er uden modifikationer. Hvis revisionen giver anledning til at modificere konklusionen, skal afsnittet ”Konklusion” tilpasses i overensstemmelse med ISA 705:

Forbehold

Et forbehold kan skyldes uenighed med ledelsen (dvs. fejlinformation i regnskabet, der ikke er blevet korrigeret) eller manglende revisionsbevis og er udtryk for, at forholdet er væsentligt. Hvis der skal udtrykkes en konklusion med forbehold, ændres overskrifterne ”Konklusion” og ”Grundlag for konklusion” til ”Konklusion med forbehold” og ”Grundlag for konklusion med forbehold”. Konklusionen med forbehold kan udformes således:

"Det er vores opfattelse, at årsregnskabet – bortset fra indvirkningerne af det forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit "Grundlag for konklusion med forbehold" – giver et retvisende billede af [virksomhedens] aktiver, passiver og finansielle stilling pr. [31. december 20XX] samt af resultatet af [virksomhedens] aktiviteter [og pengestrømme] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20XX] i overensstemmelse med årsregnskabsloven".

Det nævnte forhold uddybes og begrundes i afsnittet "Grundlag for konklusion med forbehold".

Afkræftende konklusion

En afkræftende konklusion er udtryk for, at revisor – efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – konkluderer, at fejlinformationer enkeltvis eller samlet er både væsentlige og gennemgribende for regnskabet. Hvis der skal udtrykkes en afkræftende konklusion, ændres overskrifterne "Konklusion" og "Grundlag for konklusion" til "Afkræftende konklusion" og "Grundlag for afkræftende konklusion". Den afkræftende konklusion kan udformes således:

"Det er vores opfattelse, at årsregnskabet som følge af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit "Grundlag for afkræftende konklusion", ikke giver et retvisende billede af [virksomhedens] aktiver, passiver og finansielle stilling pr. [31. december 20XX] samt af resultatet af [virksomhedens] aktiviteter [og pengestrømme] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20XX] i overensstemmelse med årsregnskabsloven".

Forholdet uddybes og begrundes i afsnittet "Grundlag for afkræftende konklusion".

Manglende konklusion

En manglende konklusion er udtryk, for at revisor er ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, og revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger på regnskabet af eventuelle uopdagede fejlinformationer kan være både væsentlige og gennemgribende.

Hvis der udformes en påtegning med manglende konklusion, ændres overskrifterne "Konklusion" og "Grundlag for konklusion" til "Manglende konklusion" og "Grundlag for manglende konklusion". Den manglende konklusion kan udformes således:

"Vi udtrykker ingen konklusion om årsregnskabet for [virksomheden] for [regnskabsår]. På grund af betydeligheden af de forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en revisionskonklusion om årsregnskabet".

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision

Erklæringen skal altid indeholde en udtalelse om resultaterne af de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der er gennemført i forbindelse med revisionen af årsregnskabet. Kravene til revisionerne er fastlagt i *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab* og *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, hvis der ikke er konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler. I tilfælde, hvor revisor har konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler, skal der indføres en kritisk bemærkning i udtalelsen i overensstemmelse med SOR 5:

- Overskriften på udtalelsen ændres til ”Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision” eller til ”Kritisk udtalelse om [emne]”, og det angives, hvad det er for et emne, der er undersøgt og har givet anledning til kritik.
- I udtalelsen slettes den afsluttende sætning: *”Vi har ingen væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere i den forbindelse”*. I stedet indføres: *”Vi skal derfor gøre opmærksom på følgende:”*. Herefter følger de væsentlige kritiske bemærkninger, der udformes af revisor i overensstemmelse med SOR 6 eller SOR 7.

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS REVISIONSPÅTEGNING

Til [adressat/opdragsgiver]

Revisionspåtegning på årsregnskabet

Konklusion

Vi har revideret årsregnskabet for [virksomheden] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20xx], der [fremgår på side x-y og]¹⁶⁾ omfatter [resultatopgørelse, balance, egenkapitalopgørelse, pengestrømsopgørelse og noter, herunder anvendt regnskabspraksis]. Årsregnskabet udarbejdes efter [årsregnskabsloven]

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

Grundlag for konklusion

Vi har udført vores revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [lov/bekendtgørelse]. Vores ansvar ifølge disse standarder og krav er nærmere beskrevet i revisionspåtegningens afsnit "Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet".

Rigsrevisor er uafhængig af [virksomheden] i overensstemmelse med rigsrevisorloven § 1, stk. 6, og den godkendte revisor er uafhængig af [virksomheden] i overensstemmelse med International Ethics Standards Board for Accountants' internationale retningslinjer for revisors etiske adfærd (IESBA Code) og de yderligere etiske krav, der er gældende i Danmark. Vi har begge opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse regler og krav.

Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

[Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift]

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

[Fremhævelse af forhold i regnskabet]

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

[Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen]

[Indsættes, hvis relevant, jf. ISA 706]

Ledelsens ansvar for årsregnskabet¹⁷⁾

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med [årsregnskabsloven]. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Ved udarbejdelsen af årsregnskabet er ledelsen ansvarlig for at vurdere [virksomhedens] evne til at fortsætte driften; at oplyse om forhold vedrørende fortsat drift, hvor dette er relevant; samt at udarbejde

årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift, medmindre ledelsen enten har til hensigt at likvidere [virksomheden], indstille driften eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette.

Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en revisionspåtegning med en konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [lov/bekendtgørelse], altid vil afdække væsentlig fejlinformation, når sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller samlet har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af årsregnskabet.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [lov/bekendtgørelse], foretager vi faglige vurderinger og oprettholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici samt opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlig fejlinformation forårsaget af besvigelser er højere end ved væsentlig fejlinformation forårsaget af fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidste udeladelser, vildledning eller tilsidesættelse af intern kontrol.
- Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af [virksomhedens] interne kontrol¹⁸⁾.
- Tager vi stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, samt om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.
- Konkluderer vi, om ledelsens udarbejdelse af årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, samt om der på grundlag af det opnåede revisionsbevis er væsentlig usikkerhed forbundet med begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om [virksomhedens] evne til at fortsætte driften. Hvis vi konkluderer, at der er en væsentlig usikkerhed, skal vi i vores revisionspåtegning gøre opmærksom på oplysninger herom i årsregnskabet eller, hvis sådanne oplysninger ikke er tilstrækkelige, modificere vores konklusion. Vores konklusioner er baseret på det revisionsbevis, der er opnået frem til datoen for vores revisionspåtegning. Fremtidige begivenheder eller forhold kan dog medføre, at [virksomheden] ikke længere kan fortsætte driften.
- Tager vi stilling til den samlede præsentation, struktur og indhold af årsregnskabet, herunder noteoplysningerne, samt om årsregnskabet afspejler de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at der gives et retvisende billede heraf¹⁹⁾.

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

Udtalelse om ledelsesberetningen²⁰⁾²¹⁾

Ledelsen er ansvarlig for ledelsesberetningen.

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

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

Vores ansvar er derudover at overveje, om ledelsesberetningen indeholder krævede oplysninger i henhold til [årsregnskabslovens] regler.

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

[Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering]

Rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2

Indsættes med en overskrift konkret tilpasset indholdet, hvis relevant, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2²²⁾.

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision²³⁾

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

{I tilknytning til vores revision af årsregnskabet er det vores ansvar at gennemføre juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Dette indebærer, at vi vurderer risikoen for, at der er væsentlige regelbrud i de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, eller væsentlige forvaltningsmangler i de systemer og processer, som ledelsen har etableret. På grundlag af risikovurderingen fastlægger vi de afgrænsede emner, som vi skal udføre juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision af.

Ved en juridisk-kritisk revision efterprøver vi med høj grad af sikkerhed, om de dispositioner, der er omfattet af det udvalgte emne, er i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Ved en forvaltningsrevision vurderer vi med høj grad af sikkerhed, om de systemer, processer eller dispositioner, der er omfattet af det udvalgte emne, understøtter skyldige økonomiske hensyn ved driften af [virksomheden] og forvaltningen af de midler, der er omfattet af årsregnskabet.

Vores revision af hvert udvalgt emne tager sigte på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for en konklusion med høj grad af sikkerhed om det pågældende emne. Ved en revision kan der ikke opnås fuldstændig sikkerhed for at opdage alle regelbrud eller forvaltningsmangler. Da vi alene har udført juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision af de udvalgte emner, kan vi ikke udtale os med sikkerhed om, at der ikke kan være væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler på områder, der falder uden for de udvalgte emner.

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

Vi har ingen væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere i den forbindelse. }²⁴⁾

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

[Godkendt revisionsfirma] [Rigsrevisionen]

[CVR-nummer]²⁵⁾ [CVR-nummer]

[NN] [NN]

[statsautoriseret/registreret revisor] [rigsrevisor]

[MNE-nummer]²⁶⁾

Paradigme 3

Regnskaber omfattet af årsregnskabsloven – godkendt revisor alene

Vejledning til paradigmet

Dette paradigme (paradigme 3) tager udgangspunkt i en situation, hvor:

- 1) revisionen er udført i overensstemmelse med *standarderne for offentlig revision (SOR)*, fordi lovbestemmelser eller andre fastsatte opgavevilkår henviser til god offentlig revisionsskik eller SOR
- 2) regnskabet er et årsregnskab, og dette er et *fuldstændigt regnskab med generelt formål*
- 3) regnskabet er omfattet af *årsregnskabsloven* og dermed udarbejdes efter en *regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede*
- 4) virksomheden ikke er en *virksomhed af interesse for offentligheden (Public Interest Entity)*, jf. revisorlovens § 1a, stk. 1, nr. 3.
- 5) revisionen er udført af en godkendt revisor (statsautoriseret eller registreret revisor) i overensstemmelse med *internationale standarder om revision (ISA)*.

Paradigmet er udarbejdet af Rigsrevisionen og FSR - danske revisorer i overensstemmelse med kravene i:

- bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer (bekendtgørelse nr. 518 af 24. december 2024)
- standard for offentlig revision nr. 5 (version 2.2) – Erklæringer om den udførte offentlige revision (SOR 5)
- international standard om revision 700 (ajourført) – Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab (ISA 700).

Det er den enkelte revisors ansvar at udforme sin erklæring ved at anvende paradigme 3 med de relevante tilpasninger, der afspejler opgavens vilkår og omstændigheder. Revisor bør især være opmærksom på:

- **Opgavens vilkår og parter:** Paradigmet tilrettes med revisors og virksomhedens navn, og erklæringen stiles til den relevante adressat. Der henvises til de bestemmelser i lov, bekendtgørelse eller anden regulering, der indebærer, at regnskabet er omfattet af et krav om revision efter *god offentlig revisionsskik*.

- **Regnskabet og den regnskabsmæssige begrebsramme:** Paradigmet tilrettes, så regnskabet er identificeret klart og entydigt, og oplysningerne om begrebsrammen er fyldestgørende. Hvis der – ud over årsregnskabslovens regler – gælder særlige krav til regnskabets oplysninger, indarbejdes en henvisning til disse krav.
- **Centrale forhold ved revisionen:** Afsnittet bortfalder, hvis revisor ikke kommunikerer centrale forhold ved revisionen, jf. ISA 701. Afsnittet er relevant for opgaver i den kommunale sektor.
- **Ledelsesberetning:** Hvis regnskabet indeholder en ledelsesberetning, udformes et afsnit herom, ellers udgår afsnittet. Det kan eventuelt være relevant i stedet at udforme et afsnit om *Andre oplysninger*; jf. ISA 720.
- **Andre rapporteringsforpligtelser:** De bestemmelser i lov eller bekendtgørelse, som danner grundlag for opgaven, kan indebære andre rapporteringsforpligtelser, der skal indgå i erklæringen. Herudover gælder den generelle bestemmelse i erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2.

På grundlag af paradigmet udarbejder FSR - danske revisorer erklæringsskabeloner for en række mere specifikke opgavetyper, der ofte vil kunne være til yderligere hjælp for revisor. Rigsrevisionen udarbejder ligeledes specifikke skabeloner for sine opgaver.

Modifikationer i konklusionen om regnskabet

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, når konklusionen om regnskabet er uden modifikationer. Hvis revisionen giver anledning til at modificere konklusionen, skal afsnittet ”Konklusion” tilpasses i overensstemmelse med ISA 705:

Forbehold

Et forbehold kan skyldes uenighed med ledelsen (dvs. fejlinformation i regnskabet, der ikke er blevet korrigeret) eller manglende revisionsbevis og er udtryk for, at forholdet er væsentligt. Hvis der skal udtrykkes en konklusion med forbehold, ændres overskrifterne ”Konklusion” og ”Grundlag for konklusion” til ”Konklusion med forbehold” og ”Grundlag for konklusion med forbehold”. Konklusionen med forbehold kan udformes således:

"Det er vores opfattelse, at årsregnskabet – bortset fra indvirkningerne af det forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit "Grundlag for konklusion med forbehold" – giver et retvisende billede af [virksomhedens] aktiver, passiver og finansielle stilling pr. [31. december 20XX] samt af resultatet af [virksomhedens] aktiviteter [og pengestrømme] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20XX] i overensstemmelse med årsregnskabsloven".

Det nævnte forhold uddybes og begrundes i afsnittet "Grundlag for konklusion med forbehold".

Afkræftende konklusion

En afkræftende konklusion er udtryk for, at revisor – efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – konkluderer, at fejlinformationer enkeltvis eller samlet er både væsentlige og gennemgribende for regnskabet. Hvis der skal udtrykkes en afkræftende konklusion, ændres overskrifterne "Konklusion" og "Grundlag for konklusion" til "Afkræftende konklusion" og "Grundlag for afkræftende konklusion". Den afkræftende konklusion kan udformes således:

"Det er vores opfattelse, at årsregnskabet som følge af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit "Grundlag for afkræftende konklusion", ikke giver et retvisende billede af [virksomhedens] aktiver, passiver og finansielle stilling pr. [31. december 20XX] samt af resultatet af [virksomhedens] aktiviteter [og pengestrømme] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20XX] i overensstemmelse med årsregnskabsloven".

Forholdet uddybes og begrundes i afsnittet "Grundlag for afkræftende konklusion".

Manglende konklusion

En manglende konklusion er udtryk, for at revisor er ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, og revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger på regnskabet af eventuelle uopdagede fejlinformationer kan være både væsentlige og gennemgribende.

Hvis der udformes en påtegning med manglende konklusion, ændres overskrifterne "Konklusion" og "Grundlag for konklusion" til "Manglende konklusion" og "Grundlag for manglende konklusion". Den manglende konklusion kan udformes således:

"Vi udtrykker ingen konklusion om årsregnskabet for [virksomheden] for [regnskabsår]. På grund af betydeligheden af de forhold, der er beskrevet i erklæringens afsnit "Grundlag for manglende konklusion", har vi ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for en revisionskonklusion om årsregnskabet".

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision

Erklæringen skal altid indeholde en udtalelse om resultaterne af de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der er gennemført i forbindelse med revisionen af årsregnskabet. Kravene til revisionerne er fastlagt i *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab* og *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, hvis der ikke er konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler. I tilfælde, hvor revisor har konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler, skal der indføres en kritisk bemærkning i udtalelsen i overensstemmelse med SOR 5:

- Overskriften på udtalelsen ændres til ”Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision” eller til ”Kritisk udtalelse om [emne]”, og det angives, hvad det er for et emne, der er undersøgt og har givet anledning til kritik.
- I udtalelsen slettes den afsluttende sætning: *”Vi har ingen væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere i den forbindelse”*. I stedet indføres: *”Vi skal derfor gøre opmærksom på følgende:”*. Herefter følger de væsentlige kritiske bemærkninger, der udformes af revisor i overensstemmelse med SOR 6 eller SOR 7.

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS REVISIONSPÅTEGNING

Til [adressat/opdragsgiver]

Revisionspåtegning på årsregnskabet

Konklusion

Vi har revideret årsregnskabet for [virksomheden] for regnskabsåret [1. januar - 31. december 20xx], der [fremgår på side x-y og]²⁷⁾ omfatter [resultatopgørelse, balance, egenkapitalopgørelse, pengestrømsopgørelse og noter, herunder anvendt regnskabspraksis]. Årsregnskabet udarbejdes efter [årsregnskabsloven].

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

Grundlag for konklusion

Vi har udført vores revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [lov/bekendtgørelse]²⁸⁾. Vores ansvar ifølge disse standarder og krav er nærmere beskrevet i revisionspåtegningens afsnit "Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet". Vi er uafhængige af [virksomheden] i overensstemmelse med International Ethics Standards Board for Accountants' internationale retningslinjer for revisors etiske adfærd (IESBA Code) og de yderligere etiske krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse krav og IESBA Code. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

[Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift]

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

[Fremhævelse af forhold i regnskabet]

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

[Centrale forhold ved revisionen]²⁹⁾

Centrale forhold ved revisionen er de forhold, der efter vores faglige vurdering var mest betydelige ved vores revision af årsregnskabet for regnskabsåret 202X. Disse forhold blev behandlet som led i vores revision af årsregnskabet som helhed og udformningen af vores konklusion herom. Vi afgiver ikke nogen særskilt konklusion om disse forhold.

[Indsæt beskrivelse af hvert centralt forhold ved revisionen i overensstemmelse med ISA 701.]]

[Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen]

[Indsættes, hvis relevant, jf. ISA 706]

Ledelsens ansvar for årsregnskabet³⁰⁾

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med [årsregnskabsloven]. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

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

Revisors ansvar for revisionen af årsregnskabet

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om årsregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en revisionspåtegning med en konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [lov/bekendtgørelse], altid vil afdække væsentlig fejlinformation, når sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller samlet har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af årsregnskabet.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [lov/bekendtgørelse], foretager vi faglige vurderinger og oprettholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici samt opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlig fejlinformation forårsaget af besvigelser er højere end ved væsentlig fejlinformation forårsaget af fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidste udeladelser, vildledning eller tilsidesættelse af intern kontrol.
- Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af [virksomhedens] interne kontrol.³¹⁾
- Tager vi stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, samt om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.
- Konkluderer vi, om ledelsens udarbejdelse af årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, samt om der på grundlag af det opnåede revisionsbevis er væsentlig usikkerhed forbundet med begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om [virksomhedens] evne til at fortsætte driften. Hvis vi konkluderer, at der er en væsentlig usikkerhed, skal vi i vores revisionspåtegning gøre opmærksom på oplysninger herom i årsregnskabet eller, hvis sådanne oplysninger ikke er tilstrækkelige, modificere vores konklusion. Vores konklusioner er baseret på det revisionsbevis, der er opnået frem til datoen for vores revisionspåtegning. Fremtidige begivenheder eller forhold kan dog medføre, at [virksomheden] ikke længere kan fortsætte driften.
- Tager vi stilling til den samlede præsentation, struktur og indhold af årsregnskabet, herunder noteoplysningerne, samt om årsregnskabet afspejler de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at der gives et retvisende billede heraf³²⁾.

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

Udtalelse om ledelsesberetningen^{33) 34)}

Ledelsen er ansvarlig for ledelsesberetningen.

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

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

Vores ansvar er derudover at overveje, om ledelsesberetningen indeholder krævede oplysninger i henhold til [årsregnskabslovens] regler.

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

[Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering]

Rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2

Indsættes med en overskrift konkret tilpasset indholdet, hvis relevant, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2³⁵⁾.

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision³⁶⁾

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

I tilknytning til vores revision af årsregnskabet er det vores ansvar at gennemføre juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Dette indebærer, at vi vurderer risikoen for, at der er væsentlige regelbrud i de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, eller væsentlige forvaltningsmangler i de systemer og processer, som ledelsen har etableret. På grundlag af risikovurderingen fastlægger vi de afgrænsede emner, som vi skal udføre juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision af.

Ved en juridisk-kritisk revision efterprøver vi med høj grad af sikkerhed, om de dispositioner, der er omfattet af det udvalgte emne, er i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Ved en forvaltningsrevision vurderer vi med høj grad af sikkerhed, om de systemer, processer eller dispositioner, der er omfattet af det udvalgte emne, understøtter skyldige økonomiske hensyn ved driften af [virksomheden] og forvaltningen af de midler, der er omfattet af årsregnskabet.

Vores revision af hvert udvalgt emne tager sigte på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for en konklusion med høj grad af sikkerhed om det pågældende emne. Ved en revision kan der ikke opnås fuldstændig sikkerhed for at opdage alle regelbrud eller forvaltningsmangler. Da vi alene har udført juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision af de udvalgte emner, kan vi ikke udtale os med sikkerhed om, at der ikke kan være væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler på områder, der falder uden for de udvalgte emner.

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

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

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

[Godkendt revisionsfirma]

[CVR-nummer]³⁷⁾

[NN]

[statsautoriseret/registreret revisor]

[MNE-nummer]³⁸⁾

Paradigme 4

Tilskudsregnskaber

Vejledning til paradigmet

Dette paradigme (paradigme 4) tager udgangspunkt i en situation, hvor:

- 1) revisionen er udført i overensstemmelse med *standarderne for offentlig revision (SOR)*, fordi lovbestemmelser, tilskudsvilkår eller andre fastsatte opgavevilkår henviser til god offentlig revisionsskik eller SOR
- 2) regnskabet er et tilskudsregnskab, dvs. et regnskab med et særligt formål, der er udarbejdet af en modtager af et tilskud eller en lignende finansiering til brug for den offentlige myndighed, som har ydet tilskuddet
- 3) regnskabet udarbejdes efter en *regnskabsmæssig begrebsramme, der ikke kan fraviges*
- 4) revisionen er udført af en godkendt revisor (statsautoriseret eller registreret revisor) i overensstemmelse med *internationale standarder om revision (ISA)*.

Paradigmet er udarbejdet af Rigsrevisionen og FSR - danske revisorer i overensstemmelse med kravene i:

- bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer (bekendtgørelse nr. 518 af 24. maj 2024), §§ 18-21 (andre erklæringer med sikkerhed)
- standard for offentlig revision nr. 5 (version 2.2) – Erklæringer om den udførte offentlige revision (SOR 5)
- ISA 700 Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab
- ISA 800 Særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med særligt formål.

Det er den enkelte revisors ansvar at udforme sin erklæring ved at anvende paradigme 4 med de relevante tilpasninger, der afspejler opgavens vilkår og omstændigheder. Revisor bør især være opmærksom på:

- **Opgavens vilkår og parter:** Paradigmet tilrettes med revisors og virksomhedens navn, og erklæringen stiles til den relevante tilskudsyder. Der henvises til de bestemmelser i lov, bekendtgørelse, tilsagnsbrev eller anden regulering, der indebærer, at regnskabet er omfattet af et krav om revision efter god offentlig revisionsskik/i overensstemmelse med SOR.
- **Regnskabet og den regnskabsmæssige begrebsramme:** Paradigmet tilrettes, så regnskabet er identificeret klart og entydigt, og oplysningerne om begrebsrammen er fyldestgørende.

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, når konklusionen om regnskabet er uden modifikationer. Hvis revisionen giver anledning til at modificere konklusionen, skal afsnittet "Konklusion" tilpasses i overensstemmelse med ISA 705.

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision

Erklæringen skal altid indeholde en udtalelse om resultaterne af de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der er gennemført i forbindelse med revisionen af årsregnskabet. Kravene til revisionerne er fastlagt i *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab* og *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

Paradigmet viser, hvordan erklæringen udformes, hvis der ikke er konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler. I tilfælde, hvor revisor har konstateret væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler, skal der indføres en kritisk bemærkning i udtalelsen i overensstemmelse med SOR 5:

- Overskriften på udtalelsen ændres til "*Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision*" eller til "*Kritisk udtalelse om [emne]*", og det angives, hvad det er for et emne, der er undersøgt og har givet anledning til kritik.
- I udtalelsen slettes den afsluttende sætning: "*Vi har ingen væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere i den forbindelse*". I stedet indføres: "*Vi skal derfor gøre opmærksom på følgende:*". Herefter følger de væsentlige kritiske bemærkninger, der udformes af revisor i overensstemmelse med SOR 6 eller SOR 7.

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS REVISIONSPÅTEGNING

Til [tilskudsmodtager] (tilskudsmodtager) og [tilskudsgiver] (tilskudsgiver)

Erklæring på [tilskudsregnskabet]³⁹⁾

Konklusion

Vi har revideret [tilskudsregnskabet] for [tilskudsmodtager] for tilskud modtaget under [tilskudsordning], [projektnummer], [eventuelt yderligere identifikation af det reviderede, fx projektets omkostninger og/eller sidenr.] for perioden [dato] - [dato]. Projektregnskabet udarbejdes efter retningslinjerne i [angiv regnskabsmæssig begrebsramme, fx tilsagnsbrev, regnskabsinstruks o.l.] (i det følgende kaldet "tilskudsgivers retningslinjer").

Det er vores opfattelse, at projektregnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med tilskudsgivers retningslinjer.

Grundlag for konklusion

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

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

Vi henleder opmærksomheden på, at [tilskudsregnskabet] er udarbejdet i henhold til tilskudsgivers retningslinjer. [Tilskudsregnskabet] er udarbejdet med henblik på at hjælpe tilskudsmodtager til at overholde de regnskabsmæssige bestemmelser i tilskudsgivers retningslinjer. Som følge heraf kan [tilskudsregnskabet] være uegnet til andet formål.

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

Vores konklusion er ikke modificeret som følge af disse forhold.

[Fremhævelse af forhold i regnskabet]⁴⁰⁾

Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen

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

[Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen]⁴¹⁾

Ledelsens ansvar for projektregnskabet

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

Revisors ansvar for revisionen af projektregnskabet

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om [tilskudsregnskabet] som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en erklæring med en konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [tilskudsgivers revisionsinstruks af [dato] for revision af projekttilskud], altid vil afdække væsentlig fejlinformation, når sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller samlet har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af projektregnskabet.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, samt standarderne for offentlig revision, idet revisionen udføres på grundlag af bestemmelserne i [tilskudsgivers revisionsinstruks af [dato] for revision af projekttilskud], foretager vi faglige vurderinger og opretholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i [tilskudsregnskabet], uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici samt opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlig fejlinformation forårsaget af besvigelser er højere end ved væsentlig fejlinformation forårsaget af fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidste udeladelser, vildledning eller tilsidesættelse af intern kontrol.
- Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen af [tilskudsregnskabet] for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af tilskudsmodtagers interne kontrol.
- Tager vi stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, samt om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.

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

Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision⁴²⁾

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

I tilknytning til vores revision af [tilskudsregnskabet] er det vores ansvar at gennemføre juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Ved en juridisk-kritisk revision efterprøver vi med høj grad af sikkerhed, om de modtagne tilskud er anvendt i

overensstemmelse med formålet og de relevante bestemmelser i bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Ved en forvaltningsrevision vurderer vi med høj grad af sikkerhed, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved driften af aktiviteterne og forvaltningen af de modtagne tilskud, der er omfattet af [tilskudsregnskabet].

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

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

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

[Godkendt revisionsfirma]

[CVR-nummer]⁴³⁾

[NN]

[statsautoriseret/registreret revisor]

[MNE-nummer]⁴⁴⁾

Rigsrevisionen, den 1. december 2016

LONE STRØM

- 1) Indsættes, såfremt det er nødvendigt at præcisere, hvilken del af årsrapporten der er omfattet af revisionen.
- 2) Statens regnskabsregler er fastsat i bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. (bekendtgørelse nr. 116 af 19. februar 2018) og i Finansministeriets "Økonomisk Administrativ Vejledning". Hvis der herudover er fastsat bestemte krav til regnskabet, tilføjes disse, så der gives en præcis og dækkende beskrivelse af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, som revisor har vurderet regnskabet efter, fx lov om YY samt bekendtgørelse YY (statens regnskabsregler). Det angives også, hvis virksomheden har fraveget statens regnskabsregler som følge af dispensationer eller særregler for den pågældende virksomhed.
- 3) Tilpasses, jf. note 2.
- 4) En godkendt revisor skal tage stilling til fortsat drift, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 5. Dette gælder, selv om regnskabet aflægges efter statens regnskabsregler.
- 5) Der kan eventuelt være behov for at erstatte begrebet ledelsen med "den øverste ledelse og den daglige ledelse" eller andre begreber, der er passende.
- 6) Tilpasses, jf. note 2.
- 7) Denne sætning tilpasses i de tilfælde, hvor revisor i forbindelse med revisionen også har ansvaret for at afgive en erklæring om effektiviteten af intern kontrol.
- 8) Afsnittet kan udelades, hvis der ikke er en ledelsesberetning. Det skal imidlertid overvejes, om der skal rapporteres i henhold til ISA 720 om *Andre Oplysninger*.
- 9) Rapportering i overensstemmelse med ISA 720. Overskriften *Andre Oplysninger* er ændret til *Udtalelse om ledelsesberetningen*, fordi der kun er det ene forhold, som rapporteres under *Andre Oplysninger*. ISA stiller ikke eksplicitte krav til placering af *Andre Oplysninger*. Rapportering af *Andre Oplysninger* er derfor placeret til sidst i erklæringen. Derved fremgår afsnittene om revisionen af årsregnskabet samlet.
- 10) Tilpasses, jf. note 2.
- 11) Tilpasses, jf. note 2.
- 12) Hvis der er andre rapporteringsforpligtelser end udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, indsættes overskriften "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering". De enkelte rapporteringsforpligtelser indsættes som underafsnit. Overskriften "Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision" gøres således mindre, så denne udtalelse bliver et underafsnit.
- 13) Denne overskrift bliver til en underoverskrift, hvis overskriften "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering" indsættes. Se note 12.
- 14) Der er kun krav om angivelse af revisors CVR-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.
- 15) Der er kun krav om angivelse af revisors MNE-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.
- 16) Indsættes, såfremt det er nødvendigt at præcisere, hvilken del af årsrapporten der er omfattet af revisionen.
- 17) Der kan eventuelt være behov for at erstatte begrebet ledelsen med "den øverste ledelse og den daglige ledelse" eller andre begreber, der er passende.
- 18) Denne sætning tilpasses i de tilfælde, hvor revisor i forbindelse med revisionen også har ansvaret for at afgive en erklæring om effektiviteten af intern kontrol.
- 19) Denne sætning medtages kun, når årsrapporten aflægges efter en begrebsramme, der giver et retvisende billede.
- 20) Afsnittet kan udelades, hvis der ikke er en ledelsesberetning. Det skal imidlertid overvejes, om der skal rapporteres i henhold til ISA 720 om *Andre Oplysninger*.
- 21) Rapportering i overensstemmelse med ISA 720. Overskriften *Andre Oplysninger* er ændret til *Udtalelse om ledelsesberetningen*, fordi der kun er det ene forhold, som rapporteres under *Andre Oplysninger*. ISA stiller ikke eksplicitte krav til placering af *Andre Oplysninger*. Rapportering af *Andre Oplysninger* er derfor placeret til sidst i erklæringen. Derved fremgår afsnittene om revisionen af årsregnskabet samlet.
- 22) Hvis der er andre rapporteringsforpligtelser end udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, indsættes overskriften "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering". De enkelte rapporteringsforpligtelser indsættes som underafsnit. Overskriften "Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision" gøres således mindre, så denne udtalelse bliver et underafsnit.
- 23) Denne overskrift bliver til en underoverskrift, hvis overskriften "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering" indsættes. Se note 22.
- 24) I tilfælde, hvor der i overensstemmelse med kravene i SOR ikke er konkluderet om emner for det pågældende regnskabsår, kan de 5 afsnit, der er afgrænset af tuborgklammer { }, erstattes af følgende afsnit: "Vi har ved revisionen af årsregnskabet iagttaget vores forpligtelser efter standarderne for offentlig revision. Dette indebærer, at vi har vurderet, om der er risiko for væsentlige regelbrud i de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, eller risiko for væsentlige forvaltningsmangler i de systemer og processer, som ledelsen har etableret. Vores risikovurdering har ikke givet os anledning til at gennemføre juridisk-kritiske revisioner af bestemte dispositioner eller forvaltningsrevisioner af bestemte systemer eller processer i tilknytning til årsregnskabet for regnskabsåret [regnskabsår]. Da vi alene har foretaget en risikovurdering, kan vi ikke udtale os med sikkerhed om, at der ikke kan være væsentlige regelbrud i de dispositioner, der er omfattet af regnskabet, eller væsentlige forvaltningsmangler i de systemer og processer, som ledelsen har etableret.
- 25) Der er kun krav om angivelse af revisors CVR-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.
- 26) Der er kun krav om angivelse af revisors MNE-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.
- 27) Indsættes, såfremt det er nødvendigt at præcisere, hvilken del af årsrapporten der er omfattet af revisionen.
- 28) For § 60-selskaber vil det være "lov om kommunernes styrelse".
- 29) Afsnittet om "Centrale forhold ved revisionen" skal medtages for kommuner og store § 60-selskaber, fordi disse er omfattet af kravene i EU-forordning 537/2014, artikel 10, jf. bekendtgørelse nr. 965 af 28. juni 2016 om kommunal og regional revision, § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 2.
- 30) Der kan eventuelt være behov for at erstatte begrebet ledelsen med "den øverste ledelse og den daglige ledelse" eller andre begreber, der er passende.
- 31) Denne sætning tilpasses i de tilfælde, hvor revisor i forbindelse med revisionen også har ansvaret for at afgive en erklæring om effektiviteten af intern kontrol.
- 32) Denne sætning medtages kun, når årsrapporten aflægges efter en begrebsramme, der giver et retvisende billede.
- 33) Afsnittet kan udelades, hvis der ikke er en ledelsesberetning. Det skal imidlertid overvejes, om der skal rapporteres i henhold til ISA 720 om *Andre Oplysninger*.
- 34) Rapportering i overensstemmelse med ISA 720. Overskriften *Andre Oplysninger* er ændret til *Udtalelse om ledelsesberetningen*, fordi der kun er det ene forhold, som rapporteres under *Andre Oplysninger*. ISA stiller ikke eksplicitte krav til placering af *Andre Oplysninger*. Rapportering af *Andre Oplysninger* er derfor placeret til sidst i erklæringen. Derved fremgår afsnittene om revisionen af årsregnskabet samlet.
- 35) Hvis der er andre rapporteringsforpligtelser end udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, indsættes overskriften "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering". De enkelte rapporteringsforpligtelser indsættes som underafsnit. Overskriften "Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision" gøres således mindre, så denne udtalelse bliver et underafsnit.
- 36) Denne overskrift bliver til en underoverskrift, hvis overskriften "Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering" indsættes. Se note 35.
- 37) Der er kun krav om angivelse af revisors CVR-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.
- 38) Der er kun krav om angivelse af revisors MNE-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.

- ³⁹⁾ Indsæt den relevante betegnelse for det konkrete tilskudsregnskab, fx ”Regnskab for tilskud til...” eller ”Projektregnskab for...”.
- ⁴⁰⁾ Indsæt flere afsnit med fremhævelser, hvis det er relevant, jf. ISA 800, ISA 706 og erklæringsbekendtgørelsens § 19.
- ⁴¹⁾ Indsæt flere afsnit med fremhævelser, hvis det er relevant, jf. ISA 800 og ISA 706.
- ⁴²⁾ I tilfælde, hvor der er andre rapporteringsforpligtelser end udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, indsættes overskriften ”Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering”. De enkelte rapporteringsforpligtelser indsættes som underafsnit. Overskriften ”Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision” gøres således mindre, så denne udtalelse bliver et underafsnit.
- ⁴³⁾ Der er kun krav om angivelse af revisors CVR-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.
- ⁴⁴⁾ Der er kun krav om angivelse af revisors MNE-nummer, hvis regnskabet er omfattet af indsendelsesbekendtgørelsen.