



God offentlig revisionskik – normen for offentlig revision

Januar
2013



Indholdsfortegnelse

Forord	1
I. Den offentlige revision – en del af den parlamentariske kontrol	2
A. De forskellige revisionsordninger i den offentlige revision	2
B. God offentlig revisionskik – normen for den offentlige revision	4
C. Rigsrevisionens rolle i fastlæggelsen af god offentlig revisionskik	4
D. De faglige principper og standarder for offentlig revision	5
II. Indholdet af offentlige revisionsopgaver	7
A. De 3 aspekter i offentlig revision – forskellige emner og kriterier	8
a. Finansiell revision	8
b. Juridisk-kritisk revision	8
c. Forvaltningsrevision	9
B. Årlig revision – revisionens genstand og mål	10
a. Revisionen af ministerierne	10
b. Revisionen af virksomhederne	11
C. Større undersøgelser – revisors opgaver	13

Forord

Rigsrevisionen er som offentlig revisionsmyndighed sikret uafhængighed. Rigsrevisionen fastlægger på grundlag af rigsrevisorloven, hvordan revisionen af offentlige myndigheder, institutioner og virksomheder inden for rigsrevisorlovens område udføres. Den offentlige revision varetages i et samspil mellem Rigsrevisionen, private revisionsfirmaer og interne revisorer.

Denne publikation udtrykker, hvad Rigsrevisionen opfatter som god offentlig revisionsskik. Publikationen henvender sig både til revisorer og brugerne af revisionens resultater og alle andre, der har brug for at vide, hvad man kan forvente af offentlig revision.

Rigsrevisionen har senest i en vejledning fra 1999 fastlagt normen for den professionelle ydelse, som revisorer skal præstere, når revisionen udføres i henhold til god offentlig revisionsskik. Der har siden været en betydelig faglig udvikling. Denne publikation afløser den tidligere vejledning og skal give en sammenhængende beskrivelse af revisionsopgaven.

Vi ønsker med den nye publikation at sikre, at revisionen udføres i overensstemmelse med de grundlæggende revisionsprincipper i rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI). Som noget nyt har Rigsrevisionen desuden oprettet en side om god offentlig revisionsskik på www.rigsrevisionen.dk, der vil samle de vejledninger, som er relevante for de revisorer, der har opgaver med offentlig revision. Publikationen giver således en overordnet beskrivelse af god offentlig revisionsskik og skal læses i sammenhæng med de internationale principper og de uddybende vejledninger, der fremover løbende offentliggøres på www.rigsrevisionen.dk.

Lone Strøm
rigsrevisor

I. Den offentlige revision – en del af den parlamentariske kontrol

Revision er en professionel ydelse, hvor en revisor systematisk indsamler og vurderer den relevante dokumentation med det formål at udtrykke konklusioner, der kan styrke de tiltænkte brugeres beslutningsgrundlag. For den *offentlige revision* er opgaven at udtrykke konklusioner om, hvorvidt forvaltningen af offentlige midler og driften af offentlige virksomheder lever op til de krav, som offentligheden med rette kan stille til forvaltningen. De tiltænkte brugere af revisionens resultater er først og fremmest Folketinget og Statsrevisorerne, der i henhold til grundloven udøver en parlamentarisk kontrol med de forvaltningsansvarlige. Brugere kan desuden være regionsråd, kommunalbestyrelser og bestyrelser i offentlige virksomheder. De forvaltningsansvarlige er de myndigheder og offentlige eller private organisationer, der har et ansvar for forvaltningen af offentlige midler og for gennemførelsen af offentligt finansierede aktiviteter.

Den offentlige revision har til formål at:

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

En effektiv offentlig revision forudsætter, at resultaterne anvendes af de forvaltningsansvarlige, og at de tiltænkte brugere lægger revisors konklusioner til grund for den parlamentariske kontrol. Det er derfor væsentligt, at der findes faglige normer og standarder, der fastlægger, hvad brugerne og offentligheden kan forvente af revisors ydelser. Den måde, statsautoriserede og registrerede revisorer normalt udfører revisionsopgaver på, tager udgangspunkt i de almindelige krav, som lovgivningen og internationale revisionsstandarder fastsætter for revision af private virksomheders regnskaber. Men når revisionen omfatter offentligt finansierede aktiviteter, gælder en særlig faglig norm. Det er denne norm, der kaldes *god offentlig revisionsetik*.

A. De forskellige revisionsordninger i den offentlige revision

Rigsrevisorloven (bekendtgørelse af lov om revisionen af statens regnskaber m.m.) fastlægger revisionskompetencen for en stor del af de offentligt finansierede aktiviteter. En væsentlig del af de midler, der er omfattet af statens regnskaber, udbetales af ministerierne til regioner, kommuner og andre modtagere af statslige tilskud. Lovens område omfatter desuden en række virksomheder, der ikke er omfattet af statsregnskabet.

Der er 2 overordnede typer af opgaver i den offentlige revision: årlig revision og større undersøgelser. Større undersøgelser udføres af Rigsrevisionen på grundlag af rigsrevisorloven og resulterer i beretninger til Statsrevisorerne og Folketinget. For den årlige revision er der derimod fastlagt en række forskellige revisionsordninger, der betyder, at revisionen varetages i et samspil mellem Rigsrevisionen og en række private revisorer (statsautoriserede og registrerede revisorer).

Rigsrevisionens årlige revision omfatter ministerierne og en række offentlige virksomheder, der er omfattet af rigsrevisorloven eller særlige revisionsbestemmelser i anden lovgivning. I nogle tilfælde revideres disse virksomheder også af et revisionsfirma (en medrevisor). Rigsrevisionen får endvidere bistand fra ministeriernes og virksomhedernes interne revisorer.

Private revisorer varetager den årlige revision på en række områder, hvor offentligt finansierede aktiviteter gennemføres uden for ministerierne. Til disse områder hører regionerne, der både er omfattet af rigsrevisorloven og regionslovens revisionsbestemmelser, og en række uddannelsesinstitutioner. Revisionen af kommunerne varetages af private revisorer efter den kommunale styrelseslovs bestemmelser. Den andel af midlerne, der er omfattet af refusionsordninger, som indebærer, at der skal ske afregning over for staten, er dog samtidig omfattet af rigsrevisorloven.

En del af statens midler udbetales endvidere af ministerierne som tilskud til konkrete projekter eller aktiviteter til offentlige eller private organisationer, institutioner og andre virksomheder. Den årlige revision af de enkelte tilskudsmodtageres regnskaber og anvendelse af midlerne udføres af de forskellige private revisorer, som regioner, kommuner og andre modtagere af statslige midler har indgået aftale med.

Det er ministeriernes ansvar at sikre, at de statslige midler på disse områder anvendes effektivt i overensstemmelse med formålet og er undergivet en betryggende revision i overensstemmelse med god offentlig revisionskik. Rigsrevisionens revision omfatter opgørelserne i det samlede statsregnskab og ministeriernes overordnede tilrettelæggelse og forvaltning af ordningerne. Rigsrevisionen kan i den forbindelse gennemgå de enkelte regioners, kommuners og tilskudsmodtageres regnskaber og anvendelse af midlerne og påse, at revisionen er betryggende.

[Læs mere ▶ Revisionsordninger i offentlig revision](#)

[Læs mere ▶ Forvaltning og revision af offentlige tilskud, 2015](#)

Rigsrevisorlovens § 2, stk. 1:

Revisionen omfatter:

- 1. statens regnskaber,*
- 2. regnskaber for institutioner, foreninger, fonde m.v., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved statstilskud eller ved bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov,*
- 3. regnskaber for selvstændige forvaltningssubjekter, der er oprettet ved lov, herunder ved bevillingslov, eller ved Folketingets Finansudvalgs tiltrædelse af en bevillingsansøgning, og*
- 4. regnskaber for interessentskaber og virksomheder, hvori staten, en af de i nr. 2 nævnte institutioner, foreninger, fonde m.v., eller en af de i nr. 3 nævnte selvstændige forvaltningssubjekter, deltager som interressent eller personligt ansvarlig virksomhedsdeltager.*

Rigsrevisorloven § 3:

Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Endvidere foretages en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet.

God offentlig revisionsskik

Baggrunden for brugen af udtrykket "god offentlig revisionsskik" blev beskrevet i beretning nr. 6/1981 om udarbejdelse af vejledende retningslinjer for revisionen af institutioner, foreninger, fonde mv., der modtager statsstøtte (rigsrevisorlovens § 4).

Rigsrevisionen og revisionsbranchens organisationer ønskede at undgå, at god revisionsskik blev til et harmonikabegreb, der ville få forskelligt indhold, alt efter om der var tale om et privat eller offentligt regnskab.

B. God offentlig revisionsskik – normen for den offentlige revision

Revisionen af offentligt finansierede aktiviteter skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. Denne fælles faglige norm er forudsætningen for, at arbejdsdelingen mellem de forskellige revisorer kan fungere hensigtsmæssigt, så dobbeltarbejde undgås.

Normen har grundlag i rigsrevisorlovens § 3, som fastlægger, at revisionen af de virksomheder og andre aktiviteter, der falder inden for lovens område, skal omfatte 3 aspekter, som betegnes finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

REVISIONSOPGAVENS 3 ASPEKTER I HENHOLD TIL RIGSREVISORLOVENS § 3**Finansiel revision**

Revisor efterprøver, om regnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler.

Juridisk-kritisk revision

Revisor efterprøver, 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.

Forvaltningsrevision

Revisor vurderer, om der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet.

C. Rigsrevisionens rolle i fastlæggelsen af god offentlig revisionsskik

I rigsrevisorloven er rigsrevisor sikret uafhængighed. Det er derfor Rigsrevisionen, der udfylder rigsrevisorlovens § 3 ved at fastlægge, hvordan den finansielle revision, den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen nærmere bør udføres. Normen udvikler sig dynamisk i takt med den faglige udvikling.

Princippet om, at den offentlige revision omfatter 3 aspekter (finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision), går tilbage til statsregnskabsloven fra 1926. Udtrykket "god offentlig revisionsskik" er oprindeligt udviklet i samarbejde mellem Rigsrevisionen, de øvrige revisorer af offentlige midler og revisionsbranchens organisationer. Det skete for at tydeliggøre, at kravene til den offentlige revision er mere vidtgående, end hvad der almindeligvis følger af "god revisionsskik", når det er regnskabet for en privat virksomhed, der skal revideres.

Rigsrevisionens udvikling af normen for revisionen påvirker ikke kun Rigsrevisionens eget arbejde og de revisionsopgaver, der varetages sammen med en privat revisor (medrevisor) eller en intern revisor. Rigsrevisionen påvirker også den faglige norm for revisionen af regionerne og for den del af statens midler, der udbetales som refusion til kommuner eller som tilskud, hvor det er en del af tilskudsbetingelserne, at der aflægges et revideret regnskab. Rigsrevisionen kan påvirke revisionsnormen for midlerne i forbindelse med, at ministerierne hører Rigsrevisionen om revisionsbestemmelserne i henhold til rigsrevisorlovens § 8, stk. 2, eller § 10. Efterfølgende har Rigsrevisionen hjemmel til at påse, at normen er anvendt, idet Rigsrevisionen kan påse, at midlerne er undergivet betryggende revision efter rigsrevisorlovens §§ 4, 5 og 6.

Rigsrevisionens publikation om god offentlig revisionsskik er endvidere et bidrag til fortolkning af den kommunale styrelseslovs § 42 om revisionen af kommuner. Bestemmelsen indebærer, at den årlige revision af kommunerne skal ske i henhold til god offentlig revisionsskik. I lighed med den årlige revision på det statslige område omfatter revisionen finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Kommunestyrelsesloven angiver desuden en nærmere afgrænsning af den årlige revisionsopgave. Ud over den løbende obligatoriske forvaltningsrevision kan kommunalbestyrelsen særskilt bede et revisionsfirma om at foretage en udvidet forvaltningsrevision af et bestemt emne.

D. De faglige principper og standarder for offentlig revision

Det er internationalt anerkendt, at offentlig revision omfatter finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. De internationale principper og standarder for offentlig revision er fastlagt i rigsrevisionernes internationale standarder – International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). ISSAI'erne udstedes af INTOSAI, der er den internationale sammenslutning af rigsrevisioner og lignende myndigheder.

INTOSAI samarbejder med revisorbranchens internationale organisation, IFAC. IFAC udsteder de revisionsstandarder – International Standards on Auditing (ISA) – der anvendes af private revisionsfirmaer i Danmark og andre lande ved revision af virksomheders regnskaber. ISA'erne indgår i ISSAI'erne, der herudover især fastlægger principper og standarder for juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

Rigsrevisionen finder, at udførelsen af den offentlige revision i Danmark bør følge de internationale principper. Når revisionen sker efter god offentlig revisionsskik, skal revisionen altid planlægges og udføres på en måde, der lever op til de grundlæggende revisionsprincipper i rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI 100-999). Dette afspejles på følgende måde i revisors rapportering, når revisor fx i en revisionserklæring henviser til god offentlig revisionsskik:

HENVISNING TIL GOD OFFENTLIG REVISIONSSKIK

Revisionen er udført i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, som er baseret på de grundlæggende revisionsprincipper i rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI 100-999).

ISSAI'erne indeholder også generelle revisionsvejledninger, der uddyber de grundlæggende revisionsprincipper. ISSAI 1000-1999 om finansiel revision beskriver, hvordan de internationale revisionstandarder (ISA) kan anvendes i den offentlige revision, mens ISSAI 3000-3999 giver vejledning om forvaltningsrevision, og ISSAI 4000-4999 vejleder om juridisk-kritisk revision. Når der henvises til god offentlig revisionsskik, som det fremgår ovenfor, afspejler det, at ISSAI 1000-4999 alene er vejledende for revisor.

Det kan på nogle områder – især hvor revisionen udføres af revisionsfirmaer – være relevant også at henvise til andre revisionsstandarder.

FN's generalforsamling har i december 2011 vedtaget resolution A/66/209, *Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening Supreme Audit Institutions*.

FN henviser til ISSAI 1 (Limaerklæringen), der udgør grundlaget for rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI).

Det er rigsrevisorloven og det øvrige lovgrundlag samt revisionsinstrukser og revisionsaftaler, der fastlægger de opgaver, som revisorerne skal løse. De grundlæggende revisionsprincipper (ISSAI 100-999) angiver retningslinjer for, hvordan opgaverne nærmere bør udføres, for at der er tale om en god faglig ydelse. Kravene til revisors ydelse afhænger af opgaven. De internationale principper må således anvendes med udgangspunkt i den konkrete opgave, som revisor skal løse. De væsentligste karakteristika ved en revisionsopgave er:

REVISIONSOPGAVENS KARAKTERISTIKA

Genstand

Den enhed, fx et ministerområde eller en virksomhed, eller den aktivitet, som revideres.

Emne

Det emne, som revisor skal eller kan udtrykke konklusioner om. Hvis emnet ikke på forhånd er præcist fastlagt, vil det være revisor, som udvælger de konkrete emner, der udtrykkes konklusioner om.

Kriterier

De kriterier, som revisor i sine konklusioner vurderer, om emnet er i overensstemmelse med. Revisor planlægger og udfører revisionshandlinger for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for sine konklusioner om, hvorvidt emnet er i overensstemmelse med kriterierne.

Mål med revisionen

Det nærmere mål, som revisor skal opnå gennem sin revision af genstanden. Målet kan fx være, at væsentlige emner vurderes, eller at revisor årligt kan afgive en bestemt type revisionsklæring.

Det følgende kapitel beskriver indholdet – dvs. emne og kriterier – af revisionsopgaver, der udføres i henhold til god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3. Kapitlet beskriver endvidere genstanden og målet for de væsentligste overordnede typer af opgaver – årlig revision og større undersøgelser. Der kan herudover være en række andre typer af opgaver eller krav til revisionen, som følger af de instrukser eller revisionsaftaler, der fastlægger opgavens nærmere vilkår. Revisor skal i sin udførelse af revisionen efterleve de grundlæggende revisionsprincipper i ISSAI 100-999, der er relevante for den konkrete opgaves genstand, emne, kriterier og mål.

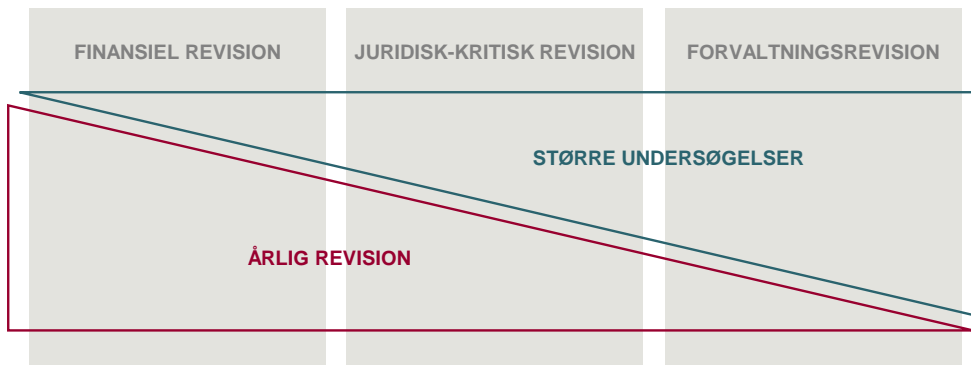
Læs mere ► [Rigsrevisionernes internationale standarder, www.issai.org](http://www.issai.org)

II. Indholdet af offentlige revisionsopgaver

Som det fremgår af kap. I, indebærer revisionsordningerne, at der er 2 overordnede typer af opgaver i den offentlige revision:

- årlig revision, der udføres af Rigsrevisionen i samspil med private revisorer og interne revisioner
- større undersøgelser, der gennemføres af Rigsrevisionen.

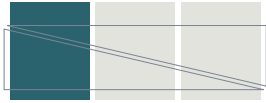
Den årlige revision skal sikre en systematisk, grundlæggende revisionsindsats, mens Rigsrevisionen i de større undersøgelser vurderer udvalgte væsentlige emner.



God offentlig revisionssskik indebærer, at revisionen omfatter 3 aspekter: finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Den finansielle revision, den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen adskiller sig fra hinanden ved, at revisionens emne og kriterier er forskellige. Som figuren viser, gennemføres den finansielle revision hovedsageligt som led i den årlige revision, mens Rigsrevisionen i sin prioritering og planlægning af de større undersøgelser især lægger vægt på forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision. I de følgende afsnit gennemgås revisionsopgavernes indhold nærmere med udgangspunkt i figuren.

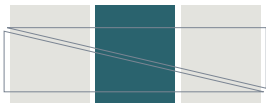
A. De 3 aspekter i offentlig revision – forskellige emner og kriterier

a. Finansiell revision



Den finansielle revisions emne er de regnskabsmæssige oplysninger, som de forvaltningsansvarlige har fremlagt i statsregnskabet, i en årsrapport eller i et andet regnskab. Ved revision i henhold til rigsrevisorloven er kriteriet, at regnskabet skal være *rigtigt*. Det vil for det statslige område sige, at regnskabet skal være udarbejdet i overensstemmelse med de regnskabsregler, der er udstedt i medfør af lov om statens regnskabsvæsen mv., mens der for fx offentligt ejede selskaber også kan være tale om årsregnskabsloven eller andre regnskabsprincipper og regnskabsstandarder. Regnskabet skal være uden væsentlige fejl og mangler. Det betyder, at regnskabet skal give brugerne og offentligheden et dækkende og pålideligt billede af, hvad de offentlige midler anvendes til, og udgøre et tilfredsstillende regnskabsmæssigt grundlag for parlamentarisk kontrol og politiske beslutninger om resurseanvendelse.

b. Juridisk-kritisk revision



Den juridisk-kritiske revisions emne er som udgangspunkt de konkrete dispositioner, som de forvaltningsansvarlige har foretaget. Revisor vil normalt afgrænse emnet nærmere, så den enkelte konklusion fx vedrører dispositioner af en bestemt art eller en bestemt aktivitet. For det første kan den juridisk-kritiske revision omfatte en bevillingskontrol, hvor kriteriet er, at dispositionerne skal være i overensstemmelse med de meddelte bevillinger og bevillingerenes forudsætninger. Bevillingskontrol forudsætter, at der samtidig foretages finansiell revision af regnskabstallene, så der er tilstrækkelig sikkerhed for, at indtægter, udgifter og andre omkostninger er korrekt opgjort for de relevante bevillingsmæssige formål. For det andet kan den juridisk-kritiske revision omfatte en legalitetskontrol af, om forvaltningen af midlerne og de foretagne dispositioner er i overensstemmelse med det øvrige (materielle) retsgrundlag. Heri ligger også en vurdering af, om forvaltningen er i overensstemmelse med de målsætninger og intentioner, som Folketinget har udtrykt i lovgivningen og forarbejderne hertil. For det tredje vil revisor som led i den juridisk-kritiske revision kunne vurdere de tiltag, som de forvaltningsansvarlige har taget for at sikre, at der kun foretages dispositioner, som er i overensstemmelse med retsgrundlaget.

Revisor bør vurdere dispositionerne ud fra det kriterie, at dispositionerne skal være i overensstemmelse med den gældende retstilstand på det tidspunkt, hvor dispositionerne blev foretaget. Dette kan 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.

Læs mere ► [Rigsrevisionens politik for juridisk-kritisk revision, 2003](#)

c. Forvaltningsrevision

Ved forvaltningsrevisionen skal revisor vurdere, i hvilket omfang de forvaltningsansvarlige har taget skyldige økonomiske hensyn, jf. rigsrevisorlovens § 3. Dvs. at revisor skal vurdere, om de forvaltningsansvarlige har gjort, hvad der er muligt og rimeligt for at sikre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i anvendelsen af offentlige midler.



SKYLDIGE ØKONOMISKE HENSYN I FORVALTNINGSREVISIONEN

Sparsommelighed

Sparsommelighed vedrører forholdet mellem *omkostninger* og *ressurser*. Omkostningerne til at tilvejebringe de ressourcer (personale, bygninger, maskiner, materialer mv.), der er behov for i produktionen af offentligt finansierede ydelser, bør være så lave som muligt.

Produktivitet

Produktivitet vedrører forholdet mellem *ressurser* og omfanget af *ydelser*. Ressurserne bør tilpasses behovet og udnyttes bedst muligt, så der produceres flest mulige ydelser i forhold til ressourceanvendelsen.

Effektivitet

Effektivitet vedrører *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 ressourcer og de samlede omkostninger.

Revisors konklusioner i forvaltningsrevisionen vil normalt vedrøre et nærmere afgrænset emne. Det kan for det første være helt konkrete forhold, fx økonomiske dispositioner, som de forvaltningsansvarlige har foretaget, eller forhold i den praktiske tilrettelæggelse af opgavevaretagelsen, som kan hindre, at opgaverne løses effektivt, eller at virksomheden løser opgaver, den ikke skal.

Emnet kan for det andet vedrøre virksomhedernes ledelse og økonomistyring. Revisor kan vurdere, om virksomheden lever op til almindelige krav til god offentlig ledelse og har etableret de relevante løbende styringsprocesser med henblik på at styre og begrænse omkostningerne, udnytte ressourcerne og tilrettelægge aktiviteterne, så virksomhedernes målsætninger opfyldes, og de tilsigtede virkninger opnås. Revisor kan også vurdere, om de forvaltningsansvarlige har gennemført de faglige og økonomiske analyser og evalueringer, der er relevante for at opnå sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i opgavevaretagelsen.

Forvaltningsrevisionen kan for det tredje bestå i, at den offentlige revisor gennem systematisk analyse og sammenligning efterprøver, om en aktivitet udføres så sparsommeligt, produktivt og effektivt som muligt. Udviklingen i produktivitet kan belyses hen over tid eller gennem relevante sammenligninger mellem flere enheder. Effektivitet belyses ud fra 3 forskellige tilgange:

- *Undersøgelser af målopfyldelse* sammenligner det faktisk realiserede resultat med de opstillede mål.
- *Effektundersøgelser* undersøger, om den forventede effekt med en indsats er indtruffet, om der er andre virkninger end de tilsigtede, og i hvilket omfang resultatet er en konsekvens af den indsats, der er iværksat (årsag-virkningssammenhængen).
- *Undersøgelser af omkostningseffektiviteten* vurderer forholdet mellem de samlede omkostninger og den effekt, indsatsen har medført.

Forvaltningsrevisionen adskiller sig således fra finansiel revision og juridisk-kritisk revision ved, at de kriterier, som revisor vurderer efter, kan være bredere og mere åbne for fortolkning. Det er derfor særligt væsentligt, at revisor i sin rapportering tydeligt redegør for de kriterier, forudsætninger og vurderinger, som revisors konklusioner hviler på.

Læs mere ► [Vejledning om sparsommelighed, 2003](#)

Læs mere ► [Vejledning om produktivitetsundersøgelser, 2000](#)

Læs mere ► [Vejledning om effektivitetsundersøgelser, 2011](#)

B. Årlig revision – revisionens genstand og mål

Den årlige revision planlægges og udføres på 2 niveauer, nemlig for det samlede ministerie og for de enkelte offentlige virksomheder. Virksomhederne kan enten indgå i statsregnskabet eller være uden for statsregnskabet.

a. Revisionen af ministerierne

Når Rigsrevisionen reviderer statens regnskaber, er formålet med revisionen at udtrykke konklusioner om hvert ministeransvarsområde. Konklusionerne om hvert ministerie bygger på resultaterne af en lang række forskellige revisionshandlinger, der er udført af Rigsrevisionen, de interne revisorer og de forskellige revisionsfirmaer, som løser opgaver på det offentlige område.

MÅLET MED REVISIONEN AF MINISTERIERNE

Revisionen skal planlægges og udføres, så følgende mål nås:

- Rigsrevisionen sættes i stand til at udtrykke en årlig konklusion for hvert ministeransvarsområde og om statsregnskabet som helhed om, hvorvidt:
 - statsregnskabet for det pågældende år samlet set er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler
 - der er etableret forretningsgange og interne kontroller, som understøtter, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.
- Rigsrevisionen sættes i stand til at sammenholde de reviderede regnskabstal med bevillingerne (finanslovens hovedkonti og eventuelle tillægsbevillinger) og konstatere, om de årlige bevillinger og de statslige bevillingsregler er overholdt (bevillingskontrol). Rigsrevisionen vurderer årligt ud fra væsentlighed og risiko, hvilke emner der herudover bør indgå i den juridisk-kritiske revision.
- Rigsrevisionen vurderer hen over en årrække, om ministeriet på afgrænsede områder varetager skyldige økonomiske hensyn. Emnerne udvælges ud fra risiko og væsentlighed, og revisionen skal fremme en god og effektiv forvaltning.

Ifølge bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. er hvert ministerie opdelt i en række virksomheder. Rigsrevisorloven indebærer, at Rigsrevisionen har kompetencen til at vurdere, hvilken revisionsindsats der er behov for i den enkelte virksomhed inden for ministerområdet. Den årlige revision planlægges ud fra væsentlighed og risiko og vil derfor variere i omfang og indhold. Der skal dog altid tilvejebringes et revisionsbevis, som er tilstrækkeligt og egnet til, at revisionsmålene for det samlede ministerområde nås. Rigsrevisionen skal kunne konstatere, om bevillingerne er overholdt, og udtrykke konklusioner om regnskabet, forretningsgangene og forvaltningen på ministeriets område.

Statens regnskaber

Efter rigsrevisorlovens § 2, stk. 1, nr. 1, omfatter revisionen statens regnskaber. Reglerne om statens regnskaber findes i grundloven, i lov om statens regnskaber mv. og i statsregnskabsbekendtgørelsen.

I de årlige statsregnskaber redegør ministerierne for anvendelsen af statens midler i forhold til de bevillinger, som Folketinget har vedtaget i finansloven og tillægsbevillingsloven.

Efter rigsrevisorlovens § 17, stk. 1, skal rigsrevisor undersøge fuldstændigheden af statsregnskabet og sammenholde bevillings- og regnskabstal. Rigsrevisor afgiver en beretning herom til Statsrevisorerne inden en frist, der aftales mellem Statsrevisorerne og rigsrevisor.

De enkelte virksomheder inden for ministerområdet skal herudover årligt aflægge en årsrapport. Disse revideres normalt ikke.

I de årlige vurderinger af ministerierne inddrager Rigsrevisionen også det kendskab og de resultater, Rigsrevisionen har fra den øvrige revision. Det kan fx være resultater af større undersøgelser eller forhold, som Rigsrevisionen har indsigt i fra sin revision af offentlige og halvoftentlige virksomheder, der ikke indgår i statsregnskabet. En del af revisionen, fx lønrevision og it-revision, kan udføres som specialiserede opgaver på tværs af ministerierne. Revisionsordningen indebærer desuden, at Rigsrevisionen kan gennemføre tværgående undersøgelser, hvor et bestemt emne undersøges i en række forskellige virksomheder. Derved kan Rigsrevisionen sætte fokus på områder, hvor der er særlige risici, eller hvor revisionen kan bidrage til at forbedre forvaltningen ved at uddrage erfaringer på tværs af ministerier og virksomheder.

Læs mere ► [Revisionspolitik for årsrevision, 2010](#)

Læs mere ► [Rigsrevisionens Revisionsstandarder \(RRS\)](#)

Læs mere ► [Vejledning i juridisk-kritisk revision i relation til RRS for årsrevision, 2012](#)

b. Revisionen af virksomhederne

Genstanden for den årlige revision kan også være en virksomheds aktiviteter i et bestemt regnskabsår. Dette kan enten være en virksomhed, som er en del af et ministerie, eller en af de øvrige virksomheder, som revideres af Rigsrevisionen og/eller et revisionsfirma efter en af de forskellige revisionsordninger på det offentlige område. Der kan fx være tale om en styrelse, en region eller en uddannelsesinstitution.

En årlig revision i henhold til god offentlig revisionsskik tager udgangspunkt i den enkelte virksomheds specifikke retsgrundlag og formål. Revisionen retter sig mod virksomheden som helhed, og både finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision udføres i en samlet revisionsproces. Revisionen planlægges og udføres på grundlag af en vurdering (strategisk analyse) af, hvordan virksomheden håndterer de risici, der kan føre til fejl i virksomhedens regnskaber, dispositioner i strid med retsgrundlaget eller en ineffektiv anvendelse af offentlige midler. Resultaterne formidles i rapporter til virksomhedens øverste ledelse eller i påtegninger på virksomhedens årsrapporter. Hvis der er særligt væsentlige resultater, vil Rigsrevisionen endvidere kunne videreformidle disse til Statsrevisorerne.

MÅLET MED REVISIONEN AF VIRKSOMHEDERNE

Revisionen skal planlægges og udføres, så følgende mål nås:

- Revisor sættes i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt:
 - virksomhedens regnskab for det pågældende år er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler
 - virksomheden har etableret forretningsgange og interne kontroller, som understøtter, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.
- Revisor sættes i stand til at konstatere, om de fastsatte rammer for den offentlige finansiering er overholdt. Revisor skal årligt vurdere ud fra væsentlighed og risiko, hvilke emner der herudover bør indgå i den juridisk-kritiske revision, herunder om forudsætninger og vilkår for finansieringen er opfyldt.
- Revisor vurderer hen over en årrække, om virksomheden på afgrænsede områder varetager skyldige økonomiske hensyn. Emnerne udvælges ud fra risiko og væsentlighed, og revisionen skal fremme en god og effektiv forvaltning.

Virksomhed

Begrebet virksomhed bruges her om:

- de virksomheder, ministerierne er opdelt i efter reglerne om statens regnskaber
- enheder, der ikke er omfattet af statsregnskabet, men som falder under rigsrevisorloven, jf. § 2, stk. 1, nr. 2-4
- tilskudsmodtagere, hvis årlige regnskab er omfattet af rigsrevisorlovens § 4
- regioner og kommuner.

I den årlige revision tilvejebringer og vurderer revisor revisionsbeviset for at opnå en begrundet overbevisning om, at regnskabet er rigtigt, dvs. uden væsentlige fejl og mangler, og at virksomheden har etableret forretningsgange og interne kontroller, som understøtter, at dispositionerne er i overensstemmelse med retsgrundlaget.

Revisor skal som led i revisionen efterprøve, om de kontroller, som er indbygget i systemer og forretningsgange, imødegår såvel risici for fejl i regnskabet som risici for dispositioner, der ikke er i overensstemmelse med bevillingerne og det øvrige retsgrundlag. Revisor skal teste, om kontrollerne er effektive, og udføre revisionshandlinger, der sigter mod at opdage væsentlig fejlinformation i regnskabet. Revisor skal i sin vurdering af væsentlighed særligt lægge vægt på, om eventuel fejlinformation i regnskabet kan have bevillingsmæssig betydning. Dette kan fx være tilfældet, hvis den fejlagtige information er afgørende for, om bevillingsretlige regler eller tilskudsvilkår er overholdt, eller hvis fejlinformationen kan påvirke beslutninger om fremtidige bevillinger eller tilskud.

Revisor skal sammenholde de reviderede regnskaber med de fastsatte rammer for den offentlige finansiering, fx de vedtagne bevillinger, eller de rammer for tilskud, kapitalindskud, lån garantier eller anden offentlig finansiering, der kan være fastlagt i tilsagn, aftaler, love eller andre bestemmelser om finansieringen. Revisor skal konstatere, om de fastlagte vilkår og forudsætninger for den offentlige finansiering af virksomheden er overholdt, og gøre opmærksom på eventuelle væsentlige afvigelser i sin rapportering til brugerne. Revisor skal årligt vurdere ud fra væsentlighed og risiko, hvilke emner der herudover bør indgå i den juridisk-kritiske revision af, om virksomhedens dispositioner i regnskabsåret er i overensstemmelse med love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Forvaltningsrevisionen foretages ved, at revisor løbende ud fra væsentlighed og risiko udvælger emner, hvor revisor vurderer, om de forvaltningsansvarlige tager skyldige hensyn til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i de offentligt finansierede aktiviteter.

Revisor skal planlægge revisionen, så konklusionerne hen over en afgrænset årrække dækker de emner, hvor der samlet set er væsentlige risici, der kan betyde, at virksomheden ikke opnår de tilsigtede virkninger af aktiviteterne med de lavest mulige omkostninger.

Rigsrevisionen har i samarbejde med revisorbranchens organisation, FSR - danske revisorer, fastlagt retningslinjer for de private revisors udførelse af juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision og udarbejdet paradigmer for de revisionserklæringer, der anvendes i den årlige revision.

Læs mere ► [Notat om omfanget af juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i den løbende revision/årsrevisionen i henhold til God Offentlig Revisionsskik, 2012](#)

Læs mere ► [Gældende paradigmer for revisors erklæringer og påtegninger](#)

Læs mere ► [Juridisk-kritisk revision – anbefalinger til bedste praksis, 2006](#)

Læs mere ► [Forvaltningsrevision i praksis – eksempler fra revisionen af amter og kommuner, 2003](#)

C. Større undersøgelser – revisors opgaver

En større undersøgelse er en revisionsopgave, hvor Rigsrevisionen undersøger et udvalgt emne. Emnet kan fx handle om den statslige indsats inden for et politikområde eller forvaltningen af en bestemt ordning, driften af én eller flere virksomheder eller et større anlægs- eller it-projekt.

Statsrevisorerne kan som de eneste anmode Rigsrevisionen om at undersøge et bestemt emne. Hovedparten af de emner, der undersøges, udvælges dog af Rigsrevisionen på grundlag af en vurdering af væsentlighed og risiko. De udvalgte emner afgrænses nærmere i løbet af undersøgelsesprocessen.

Rigsrevisionen drager konklusioner ud fra egnede kriterier. Kriterierne er udtryk for, hvad brugerne (Folketinget, Statsrevisorerne mfl.) og offentligheden efter revisors faglige vurdering med rimelighed kan forvente, at de forvaltningsansvarlige lever op til. Kriterierne fastlægges med udgangspunkt i de offentligt finansierede aktiviteterets formål og retlige grundlag og de konkrete omstændigheder, som de gennemføres under. Rigsrevisionen indgår i en løbende dialog med de forvaltningsansvarlige om revisionsopgavens vilkår, planlægning, udførelse og resultater og drøfter i den forbindelse fastlæggelsen af egnede kriterier.

MÅLET MED DE STØRRE UNDERSØGELSER

Rigsrevisionens større undersøgelser skal planlægges og udføres, så følgende mål nås:

- Rigsrevisionen er i stand til at afgive en beretning til Statsrevisorerne med dækkende, sammenhængende og afbalancerede konklusioner om et emne, som har væsentlig økonomisk eller principiel betydning.

Emnet kan vedrøre de forvaltningsansvarliges ansvar for:

- ▶ at tage skyldige hensyn til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet
- ▶ at økonomiske dispositioner er i overensstemmelse med bevillingerne og det øvrige retsgrundlag
- ▶ at regnskabsmæssige og andre oplysninger til Folketinget om anvendelsen af bevillinger er rigtige.

Rigsrevisionen vurderer i konklusionerne, i hvilket omfang det undersøgte emne er i overensstemmelse med de kriterier, der udgør det relevante grundlag for, at Statsrevisorerne og Folketinget kan bedømme de forvaltningsansvarliges tiltag.

Der er et væsentligt element af faglig vurdering involveret, når Rigsrevisionen udvælger emner til undersøgelse, afgrænser undersøgelsens omfang og fastlægger de kriterier, som Rigsrevisionen vurderer emnet ud fra. Rigsrevisionen udøver endvidere en faglig vurdering, når Rigsrevisionen sammenfatter og vurderer det opnåede revisionsbevis, uddrager delkonklusioner og formulerer den samlede vurdering i beretningens hovedkonklusion om det undersøgte emne. Rigsrevisionen udøver i disse vurderinger den skønsmæssige kompetence, Rigsrevisionen som offentlig myndighed har i henhold til rigsrevisorloven.

Resultaterne af revisionen offentliggøres i en beretning til Statsrevisorerne. Beretningen indeholder Rigsrevisionens konklusioner og de væsentligste informationer om afgrænsningen af det emne, konklusionerne vedrører, og om de kriterier, revisionsbevis og vurderinger, som udgør grundlaget for Rigsrevisionens konklusioner.

Læs mere ▶ [Revisionsstandarder for større undersøgelser, 2012](#)

Læs mere ▶ [Rigsrevisionens strategiske planlægning for de større undersøgelser](#)

Større undersøgelser

Større undersøgelser skal danne grundlag for beretningerne, som Rigsrevisionen afgiver i medfør af rigsrevisorlovens § 17, stk. 2:

Rigsrevisor afgiver beretning til statsrevisorerne ved afslutningen af sådanne revisions-sager, som rigsrevisor under hensyn til deres økonomiske eller principielle betydning finder anledning til at fremdrage.

Statsrevisorerne kan anmode rigsrevisor om at foretage undersøgelser og afgive beretninger i henhold til rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, 1. og 2. punktum:

Rigsrevisor bistår statsrevisorerne ved deres gennemgang af statsregnskabet. Rigsrevisor foretager undersøgelser og afgiver beretning vedrørende forhold, som statsrevisorerne ønsker belyst.