



Juridisk-kritisk revision –  
anbefalinger til bedste praksis

Oktober  
2006

---



revisionen

rigsrevisionen

rigsrevisionen

## Indholdsfortegnelse

I.	Indledning .....	1
II.	ERFA-gruppens kommissorium og sammensætning .....	2
III.	Anbefalinger.....	3
IV.	Revisors planlægning af revisionen .....	5
	A. Informationsindsamling .....	5
	a. Revisionsgrundlaget (overordnede revisionskrav) samt revisionens konkrete formål og afgrænsning .....	5
	b. Den revideredes rammebetingelser .....	6
	c. Forventningerne til revisors arbejde.....	6
	B. Vurdering og fastlæggelse af risiko og væsentlighed .....	7
	C. Beskrivelse af revisionsopgaven.....	8
	D. Valg af den konkrete revisionstilgang .....	9
	E. Revisors resurseanvendelse (krav til kompetencer) og habilitet.....	9
	F. Tidsmæssig relevans .....	10
V.	Revisors afrapportering af revisionen .....	11
	A. Rapporteringens indhold.....	11
	B. Brugen af erklæringer eller påtegninger .....	12
VI.	Forholdet til nationale og internationale revisionsstandarder.....	13
VII.	Afsluttende bemærkninger.....	14
	Bilag 1. Vurdering af risiko og væsentlighed.....	15



## I. Indledning

1. På mødet i Kontaktudvalget for Offentlig Revision den 10. juni 2004 blev det besluttet at etablere en uformel ERFA-gruppe, som skulle drøfte juridisk-kritisk revision inden for det offentlige område på baggrund af den rapport, som en arbejdsgruppe i Rigsrevisionen i 2003 havde udarbejdet om emnet.

Den tiltagende offentlige regulering har medført øgede krav til den politisk valgte ledelse – fx ministerens, borgmesterens, rådmandens/udvalgsformandens, regionsrådsformandens – indseende med, at dispositioner, som kommer til udtryk i offentlige regnskaber mv., er lovlige, og at borgernes krav på retssikkerhed samtidig tilgodeses. Ledelsen af underliggende institutioner (styrelser, skoler mv.) må nødvendigvis også have fokus på disse forhold. Der er derfor også et øget krav til udførelse af juridisk-kritisk revision inden for det offentlige område, som indebærer, at revisor vurderer og rapporterer om de nævnte forhold. Ved revisors rapportering sikres en yderligere ledelsesmæssig opmærksomhed på overholdelsen af lovgivningen og indgåede aftaler mv. samt borgernes krav på retssikkerhed.

Revisor skal som en konsekvens af, at rapporteringen om revisionen af offentlige regnskaber mv. i sidste instans ofte behandles i politiske fora, medinddrage dette i sin vurdering af væsentlighed og risiko vedrørende de undersøgte forhold.

I denne rapport er "regioner" og sammenstillede ord hermed anvendt i stedet for "amter" og sammenstillede ord hermed.

## II. ERFA-gruppens kommissorium og sammensætning

2. ERFA-gruppen udarbejdede på sit første møde den 29. september 2004 et kommissorium med følgende hovedformål:

*"ERFA-gruppen finder, at den tiltagende retlige regulering nødvendiggør en øget fokus på den juridisk-kritiske revision. ERFA-gruppen har derfor til formål at drøfte juridisk-kritisk revision ud fra et (stort set) fælles retsgrundlag og ud fra medlemmernes erfaringer.*

*På baggrund heraf udarbejder ERFA-gruppen en række anbefalinger til "bedste praksis" på området, der dækker organisationer helt eller delvist finansieret af offentlige midler."*

3. I ERFA-gruppens kommissorium var det endvidere angivet, at der ved udarbejdelsen af anbefalinger til "bedste praksis" vedrørende juridisk-kritisk revision særligt skulle lægges vægt på følgende opgaver:

- revisors overvejelser ved planlægningen af denne revision
- revisors afrapportering af den udførte juridisk-kritiske revision
- hvordan juridisk-kritisk revision skal ses i forhold til revisionsstandarderne (RS'erne)
- følge arbejdet i INTOSAI's arbejdsgruppe om "compliance audit" sideløbende med udarbejdelsen af anbefalingerne.

4. ERFA-gruppen har holdt 8 møder. Herudover har ERFA-gruppen afholdt et møde med statsamtmanden for København og et møde med Undervisningsministeriet. Disse møder blev bl.a. holdt for, at ERFA-gruppen i forbindelse med analysen af forventningerne til revisors arbejde, jf. kap. IV.A.c, kunne henvise til praktiske, konkrete erfaringer.

Rigsrevisionen har fungeret som sekretariat for ERFA-gruppen.

I ERFA-gruppen har deltaget:

- Ib Ketelsen (Kommunernes Revision)
- Lyng Skovgaard (FSR)
- Tommy Jacobsen (Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune)
- Ole Nielsen (Revisionsaktieselskabet af 1.12.1962)
- Søren Larsen (Rigsrevisionen)
- Lene Boisen (Rigsrevisionen) som sekretær.

### III. anbefalinger

5. ERFA-gruppens kommissorium lagde op til, at drøftelserne af juridisk-kritisk revision skulle munde ud i en række anbefalinger. Anbefalingerne skulle på enkel og praktisk vis sætte fokus på de særlige juridisk-kritiske elementer og kunne bruges af revisor i forbindelse med henholdsvis planlægningen og afrapporteringen af den "almindelige" revision.

6. Hvad enten *juridisk-kritisk revision* tager sit udspring i den finansielle revision, i forvaltningsrevision eller sker i forbindelse med større revisionsundersøgelser, er ERFA-gruppens drøftelser og resultater baseret på følgende definition:

*"På baggrund af det forelagte eller indhentede materiale efterprøver revisor, om foretagne dispositioner, som er omfattet af regnskabsaflæggelsen (i vid betydning), er i overensstemmelse med love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Efterprøvelsen vedrører en vurdering af, om der er (eller mangler) lovligt grundlag for de foretagne aktiviteter, og om grundlaget i øvrigt er anvendt korrekt."*

7. ERFA-gruppens *anbefalinger*, som er opstillet nedenfor, kan genfindes i rapportens kap. IV og V.

#### ERFA-GRUPPENS ANBEFALINGER

##### Revisors planlægning af juridisk-kritisk revision

- Revisor bør sikre sig alle nødvendige oplysninger og rapportere til den reviderede/opdragsgiver, hvis indhentelse heraf ikke er mulig.
- Der må ikke være uoverensstemmelse mellem de enkelte led i revisionsgrundlaget (overordnede revisionskrav), og den reviderede/opdragsgiver skal gøres opmærksom herpå, hvis dette alligevel er tilfældet, så der træffes beslutning om et entydigt grundlag for revisionen.
- Revisor må i den konkrete revisionssituation altid afgøre, hvor mange "lag" af nationale og EU-retlige regler der skal afdækkes i forhold til revisionsopgaven. Typen af revision/revisionsopgave afgør, hvilke oplysninger revisor i øvrigt søger.
- Revisor bør undersøge den revideredes rammebetingelser, fx:
  - om den revideredes formål/opgaver er klart defineret
  - om der for nylig er sket ændringer i formål/aktiviteter
  - om der er ny eller ændret lovgivning på området
  - om den reviderede udøver legal risk management ved at fastsætte interne forretningsgange/kontroller og ledelsesmæssige tilsyn.

- Revisor må sikre sig, at den reviderede/opdragsgiver bliver bekendt med afgrænsningen af revisionen og dermed kan afstemme forventningerne til denne, herunder må revisor gøre det klart, at når tvivsspørgsmål om lovgivning opstår, kan revisor ikke fastsætte, hvad der er gældende ret på et område.
- Vurdering af risikoniveauet tillige med vurderingen af væsentlighedsniveauet udgør den samlede vurdering, ud fra hvilken revisor må afgøre, om der skal udføres en mere detaljeret juridisk-kritisk revision med sædvanlig rapportering og nødvendig opfølgning herpå til følge.
- Revisor skal uanset fastsatte krav til revisionen altid sikre sig, at der bevares en sådan grad af frihed i tilrettelæggelsen af revisionen – og i valg af revisionsmetode – at revisors uafhængighed og metodefrihed ikke antastes.
- Revisor skal overveje, om revisor (revisionsorganet) besidder de nødvendige kompetencer/resurser til at udføre revisionen, ligesom revisor skal overveje sin habilitet.

#### **Revisors afrapportering af juridisk-kritisk revision**

- Revisors afrapportering skal angive revisionsgrundlag, afgrænsning og revisions-tilgangen samt afspejle forståelse for den revideredes retsgrundlag og for de centrale bevillings- og regnskabsretlige og juridiske problemstillinger i øvrigt.
- De juridiske begreber og argumenter skal anvendes og gengives korrekt, og rapporteringen skal ske i overensstemmelse med begrænsningerne i den juridisk-kritiske revision, fx at revisor kun kan opfordre den reviderede til at få afklaret, men ikke selv kan fastlægge, hvad der er gældende ret.
- Revisor skal ved afrapporteringen have fokus på, at resultaterne af revisionen knytter sig direkte til revisionsbeviserne, at konklusionerne kan henføres til de beskrevne resultater og logisk kan udledes heraf, og at eventuelle anbefalinger fremstår som sådanne og er klare.
- Erklæringen respektive påtegningen skal fremstå så klar og enkel, at der hos læseren – det være sig den reviderede, tilskudsgiver, tilsynsmyndighed, det relevante politiske forum eller borgeren – ikke kan opstå tvivl om revisors vurdering af de reviderede forhold.

## IV. Revisors planlægning af revisionen

### A. Informationsindsamling

8. Revisors planlægning af revisionen sker med udgangspunkt i indsamling af informationer set i lyset af revisionsgrundlaget (overordnede revisionskrav) og den konkrete revisionsopgave samt oplysningerne om den reviderede, herunder dennes opgaver og organisation mv.

Det gælder generelt for informationsindsamlingsfasen, at revisor i tilfælde af manglende konkrete oplysninger må tage stilling til, hvordan disse indhentes. Hvis indhentelse af nødvendige oplysninger ikke er mulig, må revisor rapportere herom til sin opdragsgiver.

#### a. Revisionsgrundlaget (overordnede revisionskrav) samt revisionens konkrete formål og afgrænsning

9. Oplysninger, der belyser de overordnede revisionskrav, og som følger af lovgivning, vedtægter, interessentskabskontrakt mv., er uden videre tilgængelige for revisor. De overordnede revisionskrav, som på nogle punkter vil være forskellige – fx også fra kommune til kommune – kan bestå af flere led. Der er lovgrundlaget (styrelsesloven, rigsrevisorloven, særlovgivning, fx støttelovgivning og herunder regnskabs- og revisionsbekendtgørelser), revisionsinstrukser, revisionsregulativ og/eller revisionskontrakt samt eventuelle aftaler om tillægsydelser. Revisor bør sikre sig, at der ikke er uoverensstemmelse mellem de enkelte led i revisionsgrundlaget og gøre den reviderede/opdragsgiver opmærksom herpå, hvis dette alligevel er tilfældet, så der træffes beslutning om et entydigt grundlag for revisionen.

10. Det konkrete revisionsgrundlag fastlægges indledningsvist som oftest i et aftalebrev/kommissorium, som afgrænser revisionen, dvs. hvilke forhold er omfattet af revisionen, og hvilke er ikke. Det er i denne fase, at der skabes grobund for en forventningsafstemning i forhold til den reviderede og eventuelt dennes politiske ledelse, jf. pkt. 15.

11. Udførelsen af juridisk-kritisk revision er ofte forskellig, alt efter hvilken type revision der er tale om. Det er således vigtigt, at revisionens formål og afgrænsning altid på forhånd bliver klarlagt helt konkret.

Ved årsrevisionen vil den juridisk-kritiske revision typisk koncentrere sig om de nære regelsæt, dvs. revisor efterprøver, om bevillingsregler/-forudsætninger, regnskabsregler og disponeringsregler samt interne kompetenceregler er overholdt af den reviderede. Herudover må det vurderes, om foretagne dispositioner i øvrigt savner hjemmel.

I forbindelse med en særberetning eller anden større undersøgelse vil omfanget (dybden) af den juridisk-kritiske revision – afhængig af undersøgelsestemaerne – typisk være større end ved den årlige finansielle revision. Denne type revision vil således ofte betyde indkrævning af mange flere oplysninger end dem, der vedrører den lovgivning og de regelsæt i øvrigt, som den reviderede administrerer. I den konkrete revisionssituation må revisor i øvrigt altid afgøre, hvor mange "lag" af nationale og EU-retlige regler, der skal afdækkes i forhold til revisionsopgaven, sådan som den er afgrænset på baggrund af revisionens formål.

Således må der også ske efterprøvelse af, om dispositionerne er udtryk for gennemførelse af konkret indgåede aftaler, og om disse er lovlige og/eller i overensstemmelse med sædvanlig praksis, samt om de bevilgende myndigheders formålsangivelse (bevillingsforudsætningerne) kan indeholdes heri.

Typen af revision/revisionsopgave afgør således, hvilke oplysninger revisor i øvrigt søger.

12. En central del af den juridisk-kritiske revision vedrører således vurderingen af, om der er disponeret efter gældende regler eller i strid hermed, eller om der i øvrigt er disponeret uden tilstrækkelig hjemmel. Årsagerne til, at der eventuelt ikke er forvaltet i overensstemmelse med gældende regler, vil ofte være, at administrationen har misforstået eller fejlfortolket rækkevidden af en hjemmel eller urigtigt har fundet, at dens dispositioner var i overensstemmelse med bevillingsforudsætningerne. De økonomiske konsekvenser af fejladministration kan være vanskelige at vurdere, men de kan være meget store for såvel de reviderede og eventuelle tilskudsydere som for borgerne. I sidstnævnte tilfælde står borgernes retssikkerhed – i hvert fald for de resurssvage borgere – på spil, også selv om der altid vil være adgang til rekurs, hvor borgerne kan opnå fornyet bedømmelse af deres sager og opnå den ret, de skulle have haft i første omgang.

#### **b. Den revideredes rammebetingelser**

13. Den revideredes rammebetingelser sætter den reviderede i fokus. Oplysningerne om rammebetingelserne hentes bl.a. fra den revideredes lovgrundlag, herunder bevillingslove, og i beskrivelsen af bevillingernes forudsætninger, styringsgrundlaget (minister eller folkevalgt organ og eventuelt andre former for styring, fx en bestyrelse for en skole e.l.) og organisationens struktur i øvrigt. Opgavevaretagelsen knytter sig til disse forhold og udføres på baggrund af de tilstedeværende kompetencer (besidder den reviderede den nødvendige viden?) og resurser (er der tilstrækkelige finansielle og menneskelige resurser?).

Revisor bør fx undersøge:

- om den revideredes formål/opgaver er klart defineret
- om der for nylig er sket ændringer i formål/aktiviteter
- om der er ny eller ændret lovgivning på området
- om den reviderede udøver legal risk management ved at fastsætte interne forretningsgange/kontroller og ledelsesmæssige tilsyn.

Undersøgelsen af rammebetingelserne skal bruges til revisors efterfølgende vurdering af den revideredes forhold, herunder navnlig fastlæggelse af risiko og væsentlighed i den juridisk-kritiske revision.

#### **c. Forventningerne til revisors arbejde**

14. Når der er tale om forventningerne til revisors arbejde, tænkes der først og fremmest på den revideredes/opdragsgivers forventninger, men også andre kan have forventninger til revisors arbejde, såsom tilskudsyderne, tilsynsmyndighederne og i visse tilfælde også borgerne. Revisor kan vanskeligt forholde sig til borgernes eventuelle forventninger, men i visse situationer er det væsentligt, at revisor er opmærksom på forventningerne og forholder sig til dem.

15. En væsentlig faktor for revisors planlægning af revisionen er således den revideredes/opdragsgivers forventninger til revisor. Det er derfor vigtigt, at revisor klart melder ud, hvis det undervejs opdages, at disse forventninger er urealistiske, jf. pkt. 10. Forventningerne kan vedrøre såvel revisionens omfang som resultat. I den forbindelse skal det pointeres, at uanset at revisor undersøger et forhold, medfører det ikke, at der sker en overflytning af ansvaret for dette forhold. Ledelsen af den reviderede enhed er altid ansvarlig for de trufne beslutninger og de konsekvenser af enhver art, som følger af disse. Eventuel forudgående rådgivning fra revisor ændrer ikke på dette.

Revisor må løbende sikre sig, at den reviderede/opdragsgiver bliver bekendt med afgrænsningen af revisionen, og herunder gøre klart, at når tvivlsspørgsmål om lovgivning opstår, kan revisor ikke fastsætte, hvad der er gældende ret på et område. Der bør i disse tilfælde gives den reviderede rådgivning om at søge afklaret sådanne forhold hos de relevante myndigheder mv., dvs. hos det relevante fagministerium (fx Finansministeriet, Indenrigs- og Sundhedsministeriet, Undervisningsministeriet mv.), Konkurrencerådet eller domstolene. I EU-retlige spørgsmål kan tvivlstillfælde afklares hos Europa-Kommissionen og/eller ved undersøgelse af EF-Domstolens afgørelser og afgørelser fra Retten i 1. instans, som ikke er indbragt for EF-Domstolen.

16. Ud over den reviderede kan der, som nævnt i pkt. 14, være en række andre, der har forventninger til revisors arbejde. Det kan fx være et ministerium, som har givet tilskud eller refusion til dækning af udgifter. Det kan for det kommunale og det regionale område være tilsynsmyndighederne, dvs. statsamterne (efter 1. januar 2007 statsforvaltningerne, som også vil være tilsynsmyndigheder for regionerne).

I de tilfælde, hvor revisors erklæring er direkte henvendt til fx et ministerium/en tilskudsgiver, må revisor endvidere tage særligt hensyn til de forhold, som er relevante for ministeriet i relation til kontrollen af, at anvendelsen af tilskuddet er sket i overensstemmelse med de betingelser, hvorunder det er ydet. Ministeriet kan for at hjælpe revisor hermed have opstillet en række tjeklister, som revisor skal udfylde. I disse tilfælde må revisor dog have skærpet fokus på, hvordan sådanne lister kan påvirke metodefriheden og dermed også uafhængigheden, jf. også pkt. 23. Tjeklisterne må ikke forveksles med revisors rapportering, da de alene kan betragtes som serviceoplysninger til den udstedende myndighed, fx et ministerium.

## **B. Vurdering og fastlæggelse af risiko og væsentlighed**

17. Revisor skal holde sig for øje, at de beslutninger, som revisor tager ved fastlæggelsen af risiko og væsentlighed, får meget stor indflydelse på resten af planlægningens faser. Fokus i den juridisk-kritiske revision kan i givet fald komme til at afvige betydeligt fra den revideredes og andres forventninger til denne revision.

Formålet med dette afsnit er bl.a. at søge at gøre begreberne risiko og væsentlighed mere operationelle. Til brug herfor er udarbejdet en række separate elementer, som kan vurderes i forhold til henholdsvis risiko og væsentlighed, jf. bilag 1.

18. Det skal dog bemærkes, at der kan være visse situationer, hvor revisors muligheder for at foretage en selvstændig vurdering af risiko og væsentlighed er fjernet/indskrænket betydeligt. Væsentlighedsniveauet kan således være fastlagt på forhånd i særlovgivningen, fx ved revision af EU-midler, hvor væsentlighedsniveauet i mange tilfælde er endog meget lavt.

19. Risiko i juridisk-kritisk revision vedrører spørgsmålet om, hvor stor sandsynligheden er for overtrædelse/tilsidesættelse af gældende regler eller brud på/misligholdelse af indgåede aftaler og dermed for et fejlbehæftet regnskab. Indikatorerne herpå kan fx være kompliceret eller uklar lovgivning eller anvendelsen af skøn eller tilsvarende forhold for indgåede aftaler. Det samlede risikoniveau må bl.a. vurderes på baggrund af undersøgelsen af de i bilag 1 omtalte 6 niveauer af risikoelementer.

Risikoniveauet vil nå et uacceptabelt niveau, såfremt den foreløbige undersøgelse efterlader usikkerhed om:

- rækkevidden af den reviderede enheds lovgrundlag
- rækkevidden af øvrige regelsæt eller indgåede aftaler, som den reviderede skal anvende/er forpligtet af
- hensigtsmæssigheden af den revideredes organisering
- tilstedeværelsen af nødvendige kompetencer.

Risikoniveauet vil endvidere være uacceptabelt, hvis det konstateres, at:

- materielle og/eller finansielle bestemmelser er overtrådt
- indgåede kontrakter er uopfyldte/misligholdte af nogen af parterne

– i begge disse tilfælde uden at ledelsen er blevet opmærksom herpå og har reageret på en måde, så fremtidige overtrædelser mv. undgås.

De forannævnte 6 tilfælde med uacceptabelt risikoniveau kan i høj grad henføres til manglende udøvelse af legal risk management fra ledelsens side, jf. pkt. 13.

Ved vurderingen af den politiske risiko kan det være en særskilt risiko, såfremt fx et regionsråd, et byråd eller en bestyrelse i særlig grad er præget af konsensus, navnlig hvis det skyldes et svagt og/eller passivt mindretal. Det samme gør sig gældende, hvis den politiske ledelse udviser manglende opmærksomhed i forhold til den daglige administration.

I disse situationer vil der også være risiko for, at der på det administrative og/eller det politiske niveau træffes beslutninger, hvor borgernes krav på retssikkerhed ikke tilgodeses.

20. Ved vurderingen af væsentlighed ved juridisk-kritisk revision tages der hensyn til:

- antallet af personer/institutioner, der berøres af reglerne eller de indgåede aftaler
- beløbets størrelse
- sagens eller informationens karakter
- den sammenhæng, hvori den indgår.

Det har også betydning, hvilken vægt statsrevisorerne eller et regionsråd/byråd tillægger sagen, dvs. den politiske væsentlighed, eller en tilsynsmyndigheds fokus på et område, jf. herom ovenfor under kap. IV.A.c. Forventningerne til revisors arbejde.

Vurderingen af væsentlighed må tage sit udgangspunkt i forhold til et på forhånd fastlagt væsentlighedsniveau, jf. bilag 1. De heri omtalte elementer inden for hver af de opstillede 3 kategorier af væsentlighed (1. Forhold, der uden videre anses for væsentlige, 2. Forhold af kvantitativ karakter og 3. Særlige kvalitative forhold) kan således medføre, at væsentlighedsniveauet bliver uacceptabelt højt. I så fald må revisor foretage substansrevision og herunder eventuelt udvide sin stikprøvekontrol mv. vedrørende det eller de pågældende væsentlighedselementer.

Vurdering af risikoniveauet tillige med vurderingen af væsentlighedsniveauet udgør den samlede vurdering, ud fra hvilken revisor må afgøre, om der skal udføres en mere detaljeret juridisk-kritisk revision med sædvanlig rapportering og nødvendig opfølgning herpå til følge.

### C. Beskrivelse af revisionsopgaven

21. Revisor bør ved beskrivelse af den konkrete revisionsopgave have fokus på det forannævnte revisionsgrundlag (overordnede revisionskrav), herunder typen af den forudsatte revision og den konkrete afgrænsning heraf, den revideredes rammebetingelser, forventningerne i øvrigt til revisors arbejde og fastlæggelsen af risiko og væsentlighed. Når revisor har foretaget overvejelser i relation til disse fokusområder, kan der opstilles en samlet beskrivelse af revisionsopgaven.

De nævnte forhold skal klart fremgå af beskrivelsen, så der ikke er tvivl om, på hvilken lovmæssig og anden baggrund revisionen er iværksat, ligesom der må ske en tydelig identifikation af den reviderede og det regnskab eller regnskabsområde, som omfattes af revisionen og den nærmere afgrænsning af denne.

Herudover skal af beskrivelsen også fremgå valget af den konkrete revisionstilgang (revisionsmetoder), forventet resurseanvendelse (krav til kompetencer) og habilitet samt den tidsmæssige planlægning (tidsmæssig relevans), jf. efterfølgende afsnit D, E og F.

Den samlede beskrivelse sikrer tillige en afstemning vedrørende revisionens mulige konklusioner i forhold til forventningerne, bl.a. hos ledelsen af den reviderede enhed, jf. pkt. 9 og 10 om aftalebrev/kommissorium. Såfremt der på dette tidspunkt kan konstateres afvigelser i forhold til det aftalebrev/kommissorium, som blev fastlagt indledningsvist, må der ske justering heraf.

22. Ved mere specielle og/eller større revisionsopgaver kan revisor endvidere have brug for at udføre en forundersøgelse (indledende revision) af det område, der skal revideres, som kan danne grundlag for såvel beskrivelsen af revisionsopgaven som tilgangen til denne. I dette tilfælde må forundersøgelsen adviseres særskilt og kortfattet over for den reviderede, og resultatet heraf skal kort fremhæves i beskrivelsen af revisionsopgaven.

#### **D. Valg af den konkrete revisionstilgang**

23. Revisors konkrete tilgang vil bl.a. afhænge af opgavedefinitionen, dvs. hvor specifik er revisionsopgaven, og hvor stor er friheden for revisor til selv at skære opgaven til. Revisor kan således i visse tilfælde være bundet af krav fra opdragsgiver/tilskudsyder til et bestemt omfang og type af revision, eventuelt som følge af specifik lovgivning eller på baggrund af en revisionskontrakt, jf. pkt. 9 og 10. Sådanne krav kan dog kun være minimumskrav til revisionen. Støder revisor under revisionen på problematiske forhold, som ligger uden for revisionsopgaven, bør der ske underretning herom til opdragsgiver med henblik på eventuelt at foretage en undersøgelse heraf, enten i forlængelse af den eksisterende revision eller som en efterfølgende selvstændig revision.

Revisor skal uanset fastsatte krav til revisionen altid sikre sig, at der bevares en sådan grad af frihed i tilrettelæggelsen af revisionen – og i valg af revisionsmetode – at revisors uafhængighed og metodefrihed ikke antastes.

Revisor skal i den forbindelse – ud fra revisionsopgaven/kommissoriet – også tage stilling til, hvorvidt det er muligt/formålstjæntligt at kombinere den juridisk-kritiske revision med den finansielle revision, forvaltningsrevisionen, eller om den skal foretages som en særskilt større undersøgelse.

#### **E. Revisors resurseanvendelse (krav til kompetencer) og habilitet**

24. På baggrund af den konkrete revisionsopgave sammenholdt med den tidsmæssige faktor, dvs. eventuelle deadlines mv., må revisor definere, hvilke samlede resurser/kompetencer der er nødvendige for at løfte opgaven. Som udgangspunkt må det antages, at revisor (revisionsorganet) selv besidder de nødvendige kompetencer til at udføre revisionen. I de tilfælde, hvor revisor ikke er i besiddelse af nødvendige specialistkompetencer, kan det være nødvendigt at søge ekstern bistand fra fx et advokatfirma e.l. Dette skal meddeles opdragsgiver, som i givet fald må betale særskilt for sådan ekstraordinær assistance.

Ud over afklaring af spørgsmålet om kompetencer er det i øvrigt altid nødvendigt, at revisor overvejer sin habilitet. Dette er en generel overvejelse, som skal gennemføres allerede inden opstarten af revisionen, og som skal gælde for alle revisorer hos revisionsorganet, som er involveret i revisionsprocessen. Revisor bør endvidere sikre sig, at der ikke i lovgivningsgrundlaget, fx rigsrevisorloven, lovgivningen om statsautoriserede og registrerede revisorer eller kommunestyrelsesloven/regionsloven, er forhold, som medfører, at revisor ikke har kompetence (hjemmel) til at foretage den anmodede undersøgelse/revision.

## F. Tidsmæssig relevans

25. Dette er en faktor, som kan have stor indflydelse på planlægningen. Umiddelbart kan der være tale om 2 ydersituationer med en række mellemliggende situationer. For det første er der de optimale situationer, nemlig hvor den juridisk-kritiske revision uden tidsmæssige problemer kan udføres og afrapporteres efter forud fastlagte (faste) turnusplaner for den samlede revision.

For det andet er der de situationer, hvor de juridisk-kritiske revisionsundersøgelser har en sådan hastende karakter, at de ikke kan afvente medtagelse i forbindelse med turnusplaner, men som omhandler forhold, der skal undersøges uden forsinkelse. Dette medfører derfor fastlæggelse af særlige tidsplaner for sådanne revisioner, herunder for rapporteringen.

Endelig vil der være situationer, hvor det er muligt at udføre en del af en separat juridisk-kritisk revision sammen med revisionen efter en turnusplan, fordi dette kan indpasses tids- og opgavemæssigt, mens eventuelle supplerende eller særlige undersøgelser i tilknytning til den separate revision må udføres særskilt.

## V. Revisors afrapportering af revisionen

### A. Rapporteringens indhold

26. I afrapporteringen til den reviderede/opdragsgiver er det vigtigt, at det lovmæssige og/eller andet grundlag for revisionen, den konkrete afgrænsning af revisionen og den anvendte konkrete revisionstilgang anføres, dvs. gentages fra beskrivelsen af revisionsopgaven, jf. pkt. 21. Disse forhold danner sammen med revisionsbeviserne grundlaget for revisors vurdering og den deraf følgende erklæring om eller påtegning på regnskabet. Revisors afrapportering skal afspejle forståelse for den revideredes retsgrundlag og for de centrale bevillings- og regnskabsretlige og juridiske problemstillinger i øvrigt. Det er i den forbindelse vigtigt, at de juridiske begreber og argumenter anvendes og gengives korrekt, samt at rapporteringen sker i overensstemmelse med begrænsningerne i den juridisk-kritiske revision, fx at revisor ikke kan fastsætte, hvad der er gældende ret, jf. pkt. 15.

27. Da tilsynsmyndighederne, dvs. statsamterne (statsforvaltningerne) og de ministerier, som giver tilskud/refusion, ofte har mange institutioner under deres tilsyn, er de afhængige af en sagkyndig revision af høj kvalitet. Tilsynsmyndighederne har endvidere en berettiget forventning om, at revisor i protokollatet eller beretningen medtager alle relevante og væsentlige konstateringer/bemærkninger. Disse "interessenter" skal have mulighed for hurtigt at danne sig et overblik over revisors vurdering af den revideredes dispositioner. Derfor er det vigtigt, at revisor formulerer sig klart og tydeligt med en forståelse for de enkelte forholds revisionsmæssige væsentlighed.

28. Endelig kan også andre interessenter, fx borgerne, have en berettiget forventning om at få en vis indsigt i offentlige regnskaber og dermed i den revideredes økonomiske forhold, herunder navnlig på baggrund af revisionens bemærkninger til disse regnskaber. Borgerne skal således kunne stole på oplysningerne i de offentlige regnskaber. Revisor bør endelig være opmærksom på, at offentlige regnskaber også kan have mediernes bevågenhed.

29. Revisor skal ved afrapporteringen have fokus på, at resultaterne af den juridisk-kritiske revision knytter sig direkte til revisionsbeviserne, at konklusionerne kan henføres til de beskrevne resultater og logisk kan udledes heraf, og at eventuelle anbefalinger fremstår som sådanne og er klare. Herved kan den reviderede/opdragsgiver eller andre "interessenter" umiddelbart anvende revisors afrapportering. Der skal være balance i rapporteringen med fokus på de væsentligste konstateringer/bemærkninger.

Endvidere skal der rapporteres loyalt – både i forhold til den reviderede og disses interessenter (som regel politiske fora) og i forhold til tilsynsmyndigheder. Dette kan bedst opnås ved, at der inden den endelige rapportering sker en høring hos den reviderede – og i visse tilfælde endvidere hos andre (tilskudsydere) afhængigt af lovgrundlaget – af beskrivelsen af de faktiske forhold og ofte tillige af de heraf udledte (foreløbige) konklusioner af revisionen. Høringssvarene må da indgå i revisors overvejelser om, hvorvidt fremstillingen af de faktiske forhold skal justeres for at undgå fejl og uklårheder. Derved opnås også, at de revisionsmæssige konklusioner uddrages på et så korrekt og klart grundlag som muligt.

30. Såfremt der er sket opdeling af en separat juridisk-kritisk revision, som derfor udføres dels i forbindelse med en fast turnus, dels uafhængigt heraf, jf. pkt. 25 in fine, må der i rapporteringen om revisionen ske gensidig henvisning til de 2 dele af den separate revision. Resultaterne af sådanne undersøgelser vil således dels kunne blive medtaget løbende i revisionsprotokollen, efterhånden som de særlige revisionsmæssige spørgsmål behandles og vurderes af revisor, dels kunne blive sammenskrevet i en særskilt revisionsrapport eller -beretning til institutionens ledelse og eventuelle andre interessenter.

## **B. Brugen af erklæringer eller påtegninger**

31. Revisors erklæring om eller påtegning på årsrapporten er en samlet konklusion vedrørende revisionsarbejdet. I en erklæring/påtegning vil det som altovervejende hovedregel ikke direkte fremgå, at der er foretaget juridisk-kritisk revision, og hvad der var resultatet heraf. En enkelt undtagelse kan dog være, hvis der for en del af regnskabet er foretaget særskilt juridisk-kritisk revision, og opdragsgiver har ønsket en separat erklæring herom, jf. fx i pkt. 25 og 30. Hvis revisor finder, at det er dokumenteret, at der er sket brud på gældende regler eller indgåede kontrakter, eller at der er betydelig risiko for, at dette er sket, uden at den reviderede efter revisionens opfordring hertil har søgt dette afklaret, skal det fremgå af de nævnte konklusioner.

32. Revisor skal være meget bevidst om formuleringen af konklusionen i erklæringer og påtegninger. Dette er særlig vigtigt, når det vedrører de juridiske begreber. Erklæringen respektive påtegningen skal fremstå så klar og enkel, at der hos læseren – det være sig den reviderede, tilskudsgiver, tilsynsmyndighed eller borgeren – ikke kan opstå tvivl om revisors vurdering af de reviderede forhold.

Også ikke-regnskabskyndige skal kunne forstå erklæringen/påtegningen, så også de får det nødvendige grundlag for efterfølgende at tage hånd om de problemer, som revisor kan have gjort opmærksom på.

Tilsynsmyndighederne har også behov for, at revisor formulerer sig klart, jf. pkt. 27. Ud over selve erklæringen/påtegningen vil disse interessenter endvidere være opmærksomme på, om revisor ud over bemærkningerne i revisionsberetningen kommer med eventuelle henstillinger e.l. til den reviderede. Disse skal derfor også formuleres præcist.

## VI. Forholdet til nationale og internationale revisionsstandarder

33. Såvel på nationalt som på internationalt plan er juridisk-kritisk revision med den tiltagende regulering af de revideredes forhold i de seneste år blevet vigtig.

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) har nedsat en arbejdsgruppe, som har fået til opgave at udarbejde internationale guidelines om "compliance audit" inden for den offentlige sektor. Arbejdsgruppen, hvori Rigsrevisionen er repræsenteret, skal efter planen præsentere disse guidelines på INTOSAI's kongres i Mexico i november 2007. Arbejdsgruppen har endnu ikke udarbejdet udkast til de nævnte guidelines, som bl.a. skal indeholde en definition af, hvad begrebet "compliance audit" indeholder, som kan anvendes generelt. ERFA-gruppen har derfor ikke i sit arbejde kunnet lade sig inspirere heraf.

34. I forbindelse med juridisk-kritisk revision bør man endvidere holde sig for øje, at der af IFAC (International Federation of Accountants) er udarbejdet 35 internationale revisionsstandarder (opgjort pr. september 2006), som navnlig retter sig mod private selskaber o.l. (ISA'er), fx ISA 300 (Planning an Audit of Financial Statements) og ISA 315 (Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement). Disse ISA'er er derfor ikke udarbejdet med henblik på de særlige revisionsforhold, der gør sig gældende for det offentlige område, men der er en særlig omtale heraf i IFAC's Public Sector Perspectives, som dog ikke er oversat fra engelsk til dansk. Der er ikke udarbejdet en specifik ISA-revisionsstandard om offentlig revision.

ISA'erne er for hovedpartens vedkommende oversat til dansk og udgivet som RS-standarder i FSR-regi, fx RS 250 (Overvejelse af lovgivningen ved revision af et regnskab).

Det må således pointeres, at der ikke findes en enkelt ISA (RS), der kan karakteriseres som en egentlig standard for juridisk-kritisk revision. Dog er der særlig omtale af Public Sector Perspectives i en del af standarderne.

## VII. Afsluttende bemærkninger

35. Som følge af den stigende internationale og nationale fokus på juridisk-kritisk revision, som ERFA-gruppen har haft for øje ved rapportens udarbejdelse, finder gruppen det vigtigt, at rapporten og dennes anbefalinger om planlægning og afrapportering af juridisk-kritisk revision, jf. kap. III, drøftes nærmere i Kontaktudvalget for Offentlig Revision. Dette understreges af, at den nærmere fastlæggelse af indholdet og udførelsen af juridisk-kritisk revision efter ERFA-gruppens opfattelse ikke hidtil er sket i de eksisterende internationale revisionsstandarder og kun i begrænset omfang i nogle få kendte nationale. Det skal i den forbindelse bemærkes, at ERFA-gruppens tidsfrister ikke muliggjorde at inddrage de kommende INTOSAI-guidelines, som bl.a. vil indeholde en definition af begrebet "compliance audit", jf. pkt. 33.

På denne baggrund indstiller ERFA-gruppen, at Kontaktudvalget for Offentlig Revision under behandlingen af rapporten tager beslutning om, hvordan rapporten – eller eventuelt alene dens anbefalinger – skal gøres tilgængelig for et større forum. Denne indstilling skal endvidere ses i lyset af, at rapporten sammen med bilag 1. Vurdering af risiko og væsentlighed er udformet, så den på en enkel og praktisk måde kan bruges af alle revisorer, som i et eller andet omfang udfører juridisk-kritisk revision. Endvidere finder ERFA-gruppen, at rapporten er velegnet til undervisningsbrug.

## Bilag 1. Vurdering af risiko og væsentlighed

Bilaget indeholder indledningsvist en bruttoliste af overvejelser, der kan indgå i en risikovurdering. Den reviderede enheds (i det efterfølgende omtalt som enheden) forhold kan variere og dermed gøre nogle af overvejelserne mere eller mindre relevante, ligesom de enkelte elementer kan have forskellig vægt.

Risikoelementerne er opdelt i følgende 6 kategorier:

### 1. OPGAVER OG RAMMEBETINGELSER

- 1.1. Har enheden et fast og klart defineret formål, og hvoraf fremgår dette?
- 1.2. Er der for nylig sket ændringer i enhedens formål med heraf følgende ændringer i institutionens aktiviteter? Eller har enheden fx fået nye opgaver og/eller er blevet omfattet af ny eller ændret lovgivning? (jf. herved også pkt. 2.4).

### 2. ORGANISATORISKE FORHOLD

Enhedens organisatoriske forhold retter sig først og fremmest mod ledelsen og medarbejderne.

- 2.1. Er man generelt opmærksom i enheden på at identificere og forholde sig til risici, eller er fokus i højere grad rettet mod at opnå resultater? Gælder dette i givet fald alle afdelinger i enheden?
- 2.2. Er der tale om en enhed, der erfaringsmæssigt er sikker i regelanvendelsen – eller det modsatte? Er der eventuelt sket ændringer, der kan have indvirkning herpå?
- 2.3. Har enheden en veldefineret rollefordeling – kender ledelsen og medarbejderne sine ansvarsområder, og er disse tilstrækkeligt afgrænsede? Kender de ansatte grænserne for deres egne kompetencer og habilitet, og fordeler ledelsen opgaver til de i forhold til opgaven kompetente personer?
- 2.4. Er der for nylig foretaget organisationsændringer? Fx nedskæringer/udvidelser på centrale områder, udskiftning af centrale medarbejdere eller ny fordeling af eksisterende opgaver.
- 2.5. Skaffer enheden/medarbejderne sig nødvendig og relevant information? Dette er specielt relevant i forbindelse med ændringer i opgaver eller organisation, fx flytning af medarbejdere, nye opgaver til medarbejdere mv.
- 2.6. Bliver information kommunikeret til relevante personer, og sker dette hurtigt nok?

### 3. POLITISKE FORHOLD

- 3.1. Er området statsligt eller kommunalt/regionalt?
- 3.2. Hvilke beføjelser og pligter har ministeren?
  - 3.2.1. Hvilke erfaringer har revisor med det pågældende ministerium?
  - 3.2.2. Har ministeren indhentet relevante oplysninger hos administrationen, og er dette sket rettidigt (belysning af faktiske og retlige forhold)?
  - 3.2.3. Har ministeren fuld instruktionsbeføjelse eller kun delvis, fx over for visse bestyrelsesmedlemmer, men ikke over for andre?
  - 3.2.4. Har ministeren fulgt udviklingen og taget nødvendige initiativer, herunder fx i form af lovforslag?
  - 3.2.5. Informerer ministeren Folketinget (Finansudvalget) fyldestgørende og rettidigt?
- 3.3. Hvordan er de kommunale/regionale "spilleregler"?
  - 3.3.1. Hvordan fungerer den kommunale/regionale politiske ledelse?
  - 3.3.2. Hvilke erfaringer har revisor med enhedens politiske ledelse?
  - 3.3.3. Er der udpræget politisk konsensus?
  - 3.3.4. Hvordan er den politiske ledelse sammensat?
  - 3.3.5. Er der meget politisk fokus på udvalgte områder?
  - 3.3.6. Er der fra den politiske ledelse mangel på opmærksomhed på den daglige administration?
- 3.4. Er der på baggrund af den politiske fokus meget fokus fra mediernes side?
- 3.5. Har området fx Folketingets (lovgivers) bevågenhed?
- 3.6. Må statsrevisorerne eller andre tilsvarende kontrolorganer, fx Europa-Parlamentets Budgetkontroludvalg, forventes at interessere sig for området og/eller specifikt for enhedens opgavevaretagelse?

#### 4. IDENTIFIKATION AF RISICI FORBUNDET MED ET GIVENT REGELSÆT

##### 4.1. Reglernes fuldstændighed og klarhed:

###### 4.1.1. Relevante love og andre regelsæt:

- 4.1.1.1. Har enheden disponeret uden hjemmel? Har hjemmelsgrundlaget (lov, finanslov, tekstanmærkning på bevillingslove, aktstykke) været tilstrækkeligt klart set i forhold til enhedens disponering?
- 4.1.1.2. Kan der være tvivl om, hvilke(t) regelsæt, der skal anvendes (regelkonflikt)?
- 4.1.1.3. Har enheden udnyttet en i lov forudsat bemyndigelse til at udstede regler? Hvis ikke, hvilken betydning har det haft, herunder for borgernes/virksomhedernes krav på retssikkerhed?
- 4.1.1.4. Har enheden lovligt delegeret myndighedsudøvelse – fx til en privat enhed? Og i givet fald hvilke(t) område(r)?
- 4.1.1.5. Er der perifere regelsæt, der kun finder anvendelse i få tilfælde?

###### 4.1.2. Er der tale om nye eller gammelkendte regler?

- 4.1.2.1. Såfremt der er tale om nye regler, er disse da klare både indholdsmæssigt og sprogligt? Såfremt der er behov herfor, kan bidrag til forståelsen af reglerne søges i den skriftlige fremsættelse af lovforslaget, i lovbemærkningerne, i udvalgsbetænkninger og i Folketingets forhandlinger.
- 4.1.2.2. Såfremt der er tale om gamle regler, har disse da fundet en klar og fast forståelse, fx gennem retspraksis? Hvis dette ikke er tilfældet, bør der søges vejledning til forståelsen af reglerne, jf. pkt. 4.1.2.1.

###### 4.1.3. Er der til reglernes anvendelse knyttet anvendelsen af skønsbeføjelser?

- 4.1.3.1. Udøves skønsbeføjelsen i overensstemmelse med lovgivningens hensigt?
- 4.1.3.2. Udøves skønsbeføjelsen i de konkrete tilfælde?
- 4.1.3.3. Udøves skønsbeføjelsen ensartet?

###### 4.1.4. Fortolkes eller udfyldes reglerne autoritativt af andre myndigheder mv.? Her tænkes særligt på klagenævn, Justitsministeriet mv. og EF-Domstolen.

###### 4.1.5. Har enheden udnyttet sine beføjelser (rettigheder og pligter, herunder tilsyn) rettidigt? Er der som følge af manglende udnyttelse heraf (passivitet) sket rettighedsfortabelse, fx økonomisk tab for staten og/eller for borgerne/virksomhederne?

#### 4.2. Særlige procedurer og konsekvenser ved regelanvendelsen:

- 4.2.1. Er der klage- og/eller rekursadgang for de berørte (sædvanligvis borgere/virksomhederne)?
- 4.2.2. Opfyldes borgernes/virksomhedernes krav på retssikkerhed i forbindelse med den eller de konkrete regelanvendelse(r)/disposition(er)?

### 5. IDENTIFIKATION AF RISICI FORBUNDET MED ENKELTSTÅENDE DISPOSITIONER

#### 5.1. Vidtrækkende eller usædvanlige dispositioner, herunder indgåelse af aftaler:

- 5.1.1. Har enheden foretaget dispositioner eller indgået aftaler, der er vidtrækkende eller usædvanlige for den pågældende enhed, herunder iværksættelse af større projekter (fx aftaler på privatretligt grundlag, byggeri, privatisering mv.)?
- 5.1.2. Besidder enheden den for den omhandlede disposition nødvendige viden, eller har man modtaget ekstern rådgivning? Og er de juridiske aspekter blevet undersøgt forud for dispositionerne?

### 6. REAKTIONER OVER FOR RISIKOELEMENTERNE 1-5

- 6.1. Har ledelsen vurderet konsekvenserne af ændrede opgaver og rammebetingelser og tidligere reageret i tilfælde af manglende overholdelse af love og regler/indgåede aftaler, og i givet fald hvordan?
- 6.2. Har enheden taget skridt til at undgå/forebygge omstændigheder, der kan være risikofyldte, så udbetalinger (omkostninger) og/eller indbetalinger (indtægter) ikke finder sted på et forkert grundlag? Har ledelsen fx vedtaget relevante interne guidelines/vejledninger o.l.? Hvis der er etableret sådanne foranstaltninger, overvåges det da, at disse følges effektivt?
- 6.3. Bliver resultaterne af vurderingen, overvågningen og eventuelle evalueringer kommunikeret effektivt til de rette personer, herunder til ledelsen, så fejladministration forebygges? Er der i givet fald sket klar udmelding til det øverste forvaltningsorgan om, at den gældende lovgivning vurderes ikke at kunne medvirke til en fuldstændig opfyldelse af enhedens formål på en hensigtsmæssig måde, og eventuelt om, at lovgivningen i øvrigt på særlige områder ikke virker efter hensigten?

**Fastlæggelse af væsentlighedsniveau (3 kategorier af væsentlighed)**

Afgørende for vurderingen af væsentlighed er, om det undersøgte forhold ligger over eller under et forud fastlagt væsentlighedsniveau. De enkelte elementer, der indgår i vurderingen af, om væsentlighedsniveauet overskrides, kan opdeles i en kategori, hvori de elementer, der uden videre anses for væsentlige, indgår, og i kvantitative og kvalitative kategorier. Selv om nogle elementer i sidstnævnte kategorier ikke i sig selv er væsentlige, vil disse samlet set kunne overskride det fastlagte væsentlighedsniveau.

**1. FORHOLD, DER UDEN VIDERE ANSES FOR VÆSENTLIGE, ER:**

- 1.1. Bevidst ulovlig forvaltning.
- 1.2. Fejlagtige eller ufyldstgørende oplysninger til ledelsen og/eller revisionen.
- 1.3. Manglende efterlevelse af tidligere afgivne løfter til eller henstillinger/anbefalinger fra ledelsen, en tilsynsmyndighed og/eller revisionen.
- 1.4. Handlinger foretaget *på trods af* viden om, at det juridiske grundlag er utilstrækkeligt eller uafklaret (som identificeret under risikovurderingens pkt. 4).

**2. FORHOLD AF KVANTITATIV KARAKTER VIL NAVNLIG VÆRE:**

- 2.1. Størrelse af det omhandlede beløb.
- 2.2. Antallet af berørte institutioner.
- 2.3. Antallet af berørte borgere/virksomheder.

**3. SÆRLIGE KVALITATIVE FORHOLD KAN VÆRE:**

- 3.1. Sagens eller informationens karakter i øvrigt.
- 3.2. Den betydning ledelsen, en tilsynsmyndighed og/eller politiske fora må antages at tillægge sagen.
- 3.3. Statsrevisorernes eller andre tilsvarende kontrolorganers formodede interesse for sagen/anmodning om en undersøgelse.
- 3.4. Mulighederne for eventuelle krænkelse af borgernes retssikkerhed.