



FOLKETINGET
RIGSREVISIONEN

DANSKE
REVISORER

FSK*

Vejledning om revision af årsregnskaber efter standarderne for offentlig revision



Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	1
1.1. Formålet med vejledningen.....	1
1.2. Den konkrete opgave og virksomhedens størrelse og kompleksitet	2
1.3. Vejledningens opbygning.....	3
2. Den overordnede planlægning	5
2.1. Fastsæt en generel væsentlighedstærskel	5
2.2. Fastlæg plantemaerne	7
2.3. Vurdér risikoen og fastlæg en flerårsplan	11
3. Den enkelte revision	15
3.1. Vælg et emne.....	15
3.2. Identificér kriterier og fastlæg delmål	18
3.3. Fastlæg revisionshandling, der afspejler risikoen.....	24
3.4. Sammenfat resultaterne	28
4. Rapporteringen	35
4.1. Udform en udtalelse i påtegningen.....	35
4.2. Rapportér om emnet til øverste ledelse	36
5. Særlige opmærksomhedspunkter	37
5.1. Væsentligheden af regelbrud i store virksomheder	37
5.2. Reaktion på konkrete risikoindikationer	38
5.3. Udvidelse af revisionen som reaktion på regelbrud mv.	39
5.4. Tilfælde, hvor ministeriet har fastsat særlige krav i tillæg til SOR	41
5.5. Koncerner.....	44
5.6. Private organisationer med tilskud.....	45

1. Indledning

1.1. Formålet med vejledningen

Denne vejledning er henvendt til revisorer, der har til opgave at revidere et årsregnskab i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision (SOR). Vejledningen giver gode råd om, hvordan du som revisor i praksis kan efterleve kravene i SOR. Vejledningen er udarbejdet for at imødekomme behovet for en samlet fremstilling af de forskellige trin i revisionsprocessen ved gennemførelsen af juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner efter SOR.

Vejledningen er relevant for opgaver med revision af årsregnskaber i regioner, kommuner, offentlige selvejende institutioner, selvstændige offentlige virksomheder m.m. I nogle selvstændige offentlige virksomheder udføres revisionen i et samarbejde mellem Rigsrevisionen og en godkendt revisor (statsautoriseret eller registreret revisor). Vejledningen kan i den forbindelse understøtte samarbejdet. Vejledningen omfatter **ikke** opgaver med projektrenskaber eller andre tilskudsregnskaber. Vejledningen omfatter heller **ikke** Rigsrevisionens opgave med revision af statsregnskabet.

Vejledningen er ment som en praktisk støtte og er ikke bindende for revisor. Vejledningen behandler i hovedtræk SOR's krav om juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, men gengiver ikke kravene i deres fulde ordlyd og behandler ikke alle krav i SOR. Vejledningen fokuserer især på de beslutninger i revisionsprocessen, som revisor skal træffe ud fra sin faglige vurdering af risiko og væsentlighed.

Vejledningen kan ikke lægges til grund for afgørelser om, hvorvidt en konkret revisionsydelse har levet op til kravene i SOR. Sådanne spørgsmål vil i stedet skulle afgøres ud fra SOR og opgavens konkrete vilkår og omstændigheder.

Vejledningen er udarbejdet af Rigsrevisionen og udvalget for offentlig revision hos FSR - danske revisorer i november 2024. Vejledningen afløser de 3 tidligere vejledninger, som samtidig bortfalder:

- FSR - danske revisorerers vejledning om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i henhold til SOR 6 og SOR 7 (november 2021)
- FSR - danske revisorerers vejledning om rapportering af væsentlige kritiske bemærkninger i udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision (november 2021).
- Rigsrevisionen og FSR - danske revisorerers vejledning om fastlæggelse af væsentlighed og risiko ved revision af årsregnskaber efter SOR (oktober 2022/maj 2023).

1.2. Den konkrete opgave og virksomhedens størrelse og kompleksitet

SOR er bindende for revisor ved udførelse af revision i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. Henvisninger til god offentlig revisionsskik i lovbestemmelser 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.

Når opgaven udføres af en godkendt revisor, udføres den finansielle revision i overensstemmelse med de internationale standarder for revision (ISA). De yderligere krav, som er relevante for godkendte revisorer, findes 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.

Vejledningen uddyber SOR 6 og SOR 7 for at give hjælp til den praktiske udførelse af revisionen, så du kan påtage virksomhedens årsrapport i overensstemmelse med SOR 5 og de tilhørende erklæringsparadigmer.

Den konkrete opgave udføres på grundlag af de revisionsbestemmelser, der er fastsat i virksomhedens lovgrundlag, i en bekendtgørelse eller i en revisionsinstruks. Både den finansielle revision og den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen er desuden afhængig af det formål med den konkrete virksomhed, som er fastsat i lovgivning, vedtægter mv., samt af regnskabets formål og brugerreds.

Kravene i ISA og SOR vil derfor ofte skulle anvendes med de tilpasninger, der følger af de konkrete revisionsbestemmelser og under hensyn til den konkrete virksomheds retsgrundlag, formål, størrelse og kompleksitet. Alt andet lige forventes større og mere komplekse virksomheder at have etableret flere og mere detaljerede forretningsgangsbeskrivelser og interne kontrolprocedurer, for at ledelsen kan styre virksomhedens hensigtsmæssigt og undgå regelbrud og forvaltningsmangler.

Tilsvarende forventes revisors forståelse af virksomheden, vurderinger af risikoen for væsentlige regelbrud og væsentlige forvaltningsmangler, revisionsstrategi og -plan samt reaktioner på identificerede risici alt andet lige at være mere detaljeret beskrevet og dokumenteret for større og mere komplekse virksomheder. Kravene i SOR 6 og SOR 7 samt denne vejledning skal læses og forstås i denne kontekst.

1.3. Vejledningens opbygning

Vejledningen behandler 9 skridt i revisionsprocessen, hvor du som revisor skal anvende væsentlighed og risiko i de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisionerne efter SOR:

Den overordnede planlægning

- **Fastsæt en generel væsentlighedstærskel.** Som udgangspunkt anvendes samme væsentlighed for regnskabet som helhed ved den finansielle revision og i revisionerne efter SOR 6 og SOR 7 (afsnit 2.1)
- **Fastlæg plantemaerne.** Væsentlighedstærsklen anvendes på regnskabets størrelse for at fastlægge de relevante plantemaer (afsnit 2.2).
- **Vurdér risikoen og fastlæg en flerårsplan.** Plantemaerne prioriteres ud fra risiko over den relevante årrække (afsnit 2.3).

Den enkelte revision

- **Vælg et emne.** Ud fra risiko vælges og afgrænses et egnet emne inden for plantemaet for hver af årets SOR 6- eller SOR 7-revisioner (afsnit 3.1).
- **Identificér kriterier og fastlæg delmål.** Det identificeres, hvilke kriterier der afgør, om der er væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler, og kriterierne grupperes i delmål, som strukturerer revisionen og konklusionen (afsnit 3.2).
- **Fastlæg revisionshandlinger, der afspejler risikoen.** For hvert kriterie imødegås risikoen for regelbrud eller forvaltningsmangler med de relevante revisionshandlinger (afsnit 3.2).
- **Sammenfat resultaterne.** Der tages stilling til væsentligheden af konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangler, og der udformes en konklusion om emnet (afsnit 3.4).

Rapporteringen

- **Udform en udtalelse i påtegningen.** Udtalelsen udformes på grundlag af konklusionerne om de udvalgte emner og indeholder en kritisk bemærkning, hvis der er konstateret væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler (afsnit 4.1).
- **Rapportér om emnet til øverste ledelse.** Konklusionen om hvert emne og relevante uddybninger af resultaterne for de enkelte delmål rapporteres i et protokollat eller i et lignende format (afsnit 4.2).

Særlige opmærksomhedspunkter

Afslutningsvis behandler vejledningen 6 særlige opmærksomhedspunkter, som kun vil være relevante i bestemte situationer:

- **Væsentligheden af regelbrud i store virksomheder.** Af hensyn til de berørte borgere kan det være relevant at sætte en supplerende lavere tærskel for juridisk-kritisk revision (afsnit 5.1).
- **Reaktion på konkrete risikoindikationer.** Uanset flerårsplanlægningen bør der altid reageres på konkrete indikationer på, at der er væsentlige regelbrud eller væsentlige økonomiske tab som følge af manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet (afsnit 5.1).

- **Udvidelse af revisionen som reaktion på regelbrud mv.** Det kan eventuelt være relevant at udvide det oprindelige emne for at afklare, om konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangler er væsentlige (afsnit 5.2).
- **Tilfælde, hvor ministeriet har fastsat særlige krav i tillæg til SOR.** Revisionen må tilrettelægges, så både SOR og eventuelle særlige krav efterleves (afsnit 5.3).
- **Koncerner.** Revisorer i datterselskaber reviderer datterselskabets årsregnskab i overensstemmelse med SOR og yder bistand til koncernrevisors revisioner efter SOR 6 og SOR 7 inden for koncernen (afsnit 5.4).
- **Private organisationer med tilskud.** Revisionen efter SOR omfatter som udgangspunkt hele årsregnskabet, men der kan ses bort fra de dele af regnskabet, som udelukkende er finansieret med private midler, hvis disse dele er regnskabsmæssigt afgrænset (afsnit 5.5).

I hvert afsnit sammenfatter vejledningen indledningsvist de centrale krav i SOR. I tilknytning til kravene giver vejledningen dernæst en række praktiske råd og forslag til, hvordan du kan udføre de vurderinger og handlinger, som fremgår af kravene.

2. Den overordnede planlægning

2.1. Fastsæt en generel væsentlighedstærskel

Krav i SOR

Revisor skal fastsætte væsentlighed for at kunne fastlægge og prioritere de relevante plantemaer hen over den relevante årrække og skal desuden anvende væsentlighed ved udførelsen af hver enkelt juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

► Pkt. 26 i SOR 6 og i SOR 7. Se desuden "Væsentlighed" i SOR's definitioner og ordforklaringer.

Som udgangspunkt kan du fastsætte en samlet væsentlighedstærskel for årsregnskabet, som du anvender i den finansielle revision efter ISA, i de juridisk-kritiske revisioner efter SOR 6 og i forvaltningsrevisionerne efter SOR 7. I ISA er denne tærskel benævnt "væsentlighed for regnskabet som helhed".

Fastsættelsen af væsentlighed sker ud fra overvejelser om regnskabets formål og brugerkreds samt offentlighedens interesse i, at regnskabets oplysninger er retvisende. I praksis identificeres normalt ét eller flere benchmarks, der udgør basen for fastsættelsen af væsentlighedsniveauet. Fx kan omkostningerne være et relevant benchmark for en offentligt finansieret virksomhed, som ikke drives for at generere et overskud, men har til formål at levere bestemte ydelser til borgerne. Væsentlighedstærskelen kan fastsættes som en procentandel af det relevante benchmark.

Nogle benchmarks og væsentlighedsniveauer kan fx være:

- omsætning (som udgangspunkt op til 3 %)
- omkostninger (som udgangspunkt op til 3 %)
- balancesum (som udgangspunkt op til 3 %)
- årets resultat (som udgangspunkt op til 10 %)
- egenkapital (som udgangspunkt op til 3 %).

Beregningen af et væsentlighedsniveau skal altid ledsages af konkrete begrundelser og en samlet, faglig vurdering af væsentlighedsniveauet.

Der er forskel på, hvilke forhold der kan være væsentlige i de 3 forskellige typer af revisioner. Selv om du anvender den samme beløbstærskel for væsentlighed, er det derfor ikke de samme størrelser, som tærsklen skal anvendes på i den finansielle revision efter ISA, i de juridisk kritiske revisioner efter SOR 6 og i forvaltningsrevisionerne efter SOR 7.

I den finansielle revision efter ISA er det *fejlinformation i regnskabet*, som kan være væsentligt, og som derfor sammenlignes med væsentlighedstærsklerne.

Regelbrud

Et regelbud kan være ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af regnskabsaflæggelsen, ikke er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter. Et regelbrud kan skyldes fejl eller forsætlige handlinger eller undladelser.

I de juridisk-kritiske revisioner efter SOR 6 er det derimod *regelbrud* ved afgørelser eller indgåelse af aftaler, der kan være væsentlige. Det er derfor størrelsen på et regelbrud, der sammenlignes med tærsklen. Størrelsen er i udgangspunktet det beløb, der uretmæssigt er blevet opkrævet eller tildelt bestemte borgere eller virksomheder.

I forvaltningsrevisionerne efter SOR 7 er det *forvaltningsmangler*, der kan være væsentlige. Væsentligheden består i, at forvaltningsmanglerne kan føre til økonomiske tab for det offentlige og samfundet. Tabet kan bestå i et spild af resurser i virksomheden eller opstå ved, at virksomhedens aktiviteter får en reduceret effekt, så det samfundsmæssige formål med resurseindsatsen ikke bliver opnået fuldt ud. Man vil dog sjældent kunne opgøre det konkrete økonomiske tab. I stedet bør du derfor vurdere væsentligheden ud fra den betydning, som forvaltningsmanglen kan have for sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i aktiviteterne. Er det rimeligt at antage, at betydningen er så stor, at den overstiger væsentlighedstærsklen?

Forvaltningsmangel

En forvaltningsmangel kan være 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.

I den finansielle revision kan der godt være et betydeligt element af faglig vurdering, når du opgør størrelsen på visse typer fejlinformation (fx skønsmæssige værdiansættelser). Det samme gør sig gældende, når du opgør størrelsen på regelbrud i en juridisk-kritisk revision. I en forvaltningsrevision vil overvejelser om væsentligheden af forvaltningsmangler næsten altid være en vurderingssag, som kræver, at revisor udviser en ret stor faglig dømmekraft. Derfor har den præcise kvantitative tærskel mindre betydning ved opgørelsen af forvaltningsmangler.

Der er altid et element af faglig vurdering i beslutningen om, hvor højt væsentlighedstærsklen bør sættes. Der kan godt være situationer, hvor der er grund til at sætte en lavere væsentlighed for revisioner efter SOR 6 eller SOR 7 end den generelle tærskel, som du anvender for regnskabet som helhed.

Efter ISA skal du overveje, om der er bestemte dele af regnskabet, hvor der bør sættes lavere tærskler af hensyn til brugerne af regnskabet. Selvstændige offentlige virksomheder eller kommuner, der har store aktiver og passiver, vil have en tilsvarende høj væsentlighed for regnskabet som helhed, men det kan være relevant, at der af hensyn til brugerne sættes en lavere væsentlighedstærskel for oplysninger på regnskabet's resultatside (årets indtægter og omkostninger). Hvis du fastsætter en lavere tærskel for regnskabet's resultatoplysninger i den finansielle revision efter ISA, bør du normalt også anvende denne lavere tærskel i revisionerne efter SOR 6 og SOR 7. De brugere af regnskabet, der har interesse i oplysninger om indtægter og omkostninger, vil nemlig ofte også have interesse i at få besked, hvis de oplyste indtægter og omkostninger dækker over regelbrud, eller hvis resultatet afspejler en uøkonomisk drift eller dårlig forvaltning af midlerne.

I store virksomheder og kommuner mv. bør du desuden være opmærksom på, at den finansielle væsentlighedstærskel kan være for høj til, at den med rimelighed kan anvendes i juridisk-kritiske revisioner efter SOR 6. Se afsnit 5.1.

2.2. Fastlæg plantemaerne

Krav i SOR

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, som giver anledning dertil.

SOR 6 – Juridisk-kritisk revision

De relevante plantemaer er de typer af dispositioner, som revisor må forvente vil indgå med væsentlige beløb i det regnskab – eller i ét af de regnskaber – som er omfattet af opgaven.

Hvert plantema omfatter dispositioner, som leder til nogle bestemte udgifter, indtægter, 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.

SOR 7 – Forvaltningsrevision

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, som 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, som 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.

- Pkt. 5 i SOR 6 og i SOR 7. Se desuden "Væsentlige beløb i regnskabet" i SOR's definitioner og ordforklaringer.

SOR angiver 11 plantemaer for årsregnskaber, som du kan starte med at tage udgangspunkt i.

Tabel 1 og tabel 2 angiver for hvert plantema, hvilke regnskabsposter plantemaet normalt kan angå.

Tabel 1

Plantemaer i SOR 6, pkt. 6, og forslag til tilhørende regnskabsposter

Plantemaer for juridisk-kritisk revision	Regnskabsposter
SOR 6a – Gennemførelse af køb	• Andre eksterne omkostninger¹⁾ • Omkostninger til indkøb • Køb af materielle anlægsaktiver • Udviklingsprojekter (under opførelse)
SOR 6b – Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner	• Personaleomkostninger • Lønninger
SOR 6c – Gennemførelse af salg	• Indtægter fra salg af varer • Omsætning
SOR 6d – Myndigheders gebyropkrævning	• Gebyrindtægter, opkrævede bidrag mv.
SOR 6e – Afgørelser om tildeling af tilskud mv.	• Omkostninger til tilskud, lån, garantier og tilhørende indtægter (bidrag, præmie mv.)
SOR 6f – Rettighedsbestemte overførsler	• Ydelser/overførsler, hvis modtager har et lovkrav e.l., fx kontanthjælp eller andre sociale ydelser eller erstatninger på grundlag af en garanti

¹⁾ Andre eksterne omkostninger omfatter omkostninger til distribution, salg, reklame, administration, lokaler, operationelle leasingomkostninger mv. Desuden medtages husleje-, advokat- og revisionsomkostninger mv.

Tabel 2

Plantemaer i SOR 7, pkt. 6, og forslag til tilhørende regnskabsposter

Plantemaer for forvaltningsrevision	Regnskabsposter
SOR 7a – Aktivitets- og resursestyring	• Rammer alle regnskabsposter og er som udgangspunkt altid relevant
SOR 7b – Mål- og resultatstyring	• Rammer alle regnskabsposter og er som udgangspunkt altid relevant
SOR 7c – Styring af offentlige indkøb	Som SOR 6a
SOR 7d – Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter	• Omkostninger • Ændringer på: • Materielle anlægsaktiver • Udviklingsprojekter (under opførelse)
SOR 7e – Styring af offentlige tilskudsordninger	Som SOR 6e

Du kan anvende regnskabet kontoplan og de budgetterede beløb, de registrerede beløb eller sidste års regnskab til at fastlægge plantemaerne på denne måde:

- Først opgør du, hvordan det seneste års omkostninger og indtægter og aktiver og passiver fordelte sig efter art. Du grupperer arterne efter de 11 faste plantemaer. Hvis der er plantemaer, hvor der ikke var nogen indtægter/omkostninger eller aktiver/passiver, tager du stilling til, om der er udsigt til, at der kommer det. Hvis ikke, er plantemaet ikke relevant og bortfalder.
- Dernæst fastslår du, hvilke af de 11 faste plantemaer der overstiger væsentlighedstærsklen. Du opgør størrelsen på et plantema ved at anslå det årlige beløbsmæssige omfang af de dispositioner, der registreres i regnskabet. Overvej desuden, hvilke plantemaer der i indeværende eller kommende regnskabsår må forventes at overstige væsentlighedstærsklen. Fx kan større køb eller flerårige investeringsprojekter have et flerårigt udgiftsforløb med en ujævn fordeling over regnskabsår. Hvis du kan forudse, at plantemaet bliver væsentligt i et regnskabsår, hvor revisionen af regnskabet stadig er din opgave, så betragt det allerede nu som relevant. Du bør planlægge at dække plantemaet i ét af de regnskabsår, hvor det er væsentligt.
- Til sidst fastslår du, om der er andre væsentlige og relevante plantemaer end de 11, der er angivet i SOR.

Disposition

En disposition er en afgørelse eller en aftale, som medfører omkostninger, indtægter eller til- og afgang af aktiver eller passiver, der skal registreres i regnskabet.

Når du vurderer størrelsen på plantemaerne, bør du være opmærksom på, at de enkelte dispositioner så vidt muligt kun skal regnes med én gang. Hvis du kommer til at lægge 2 modposter sammen, fordobles beløbet, og du overvurderer plantemaets størrelse. De samme dispositioner kan dog godt tælle med i flere plantemaer, fx indkøb, der tælles med under både SOR 7c og SOR 7d og kan indgå i SOR 7a og SOR 7b.

Andre væsentlige og relevante plantemaer

Som udgangspunkt bør alle dele af regnskabet indgå i et plantema. Hvis der er bestemte arter af omkostninger og indtægter eller klasser af aktiver og passiver, som ikke kan indplaceres i ét af de faste plantemaer, vil det være relevant at definere disse ekstra plantemaer. De pågældende omkostninger, indtægter, aktiver eller passiver vil ofte både give anledning til et juridisk-kritisk plantema og et forvaltningsrevisionsplantema.

Offentlige virksomheder kan fx have en væsentlig opsparet kapital, som virksomheden løbende disponerer over ved at anbringe midlerne på en bankkonto eller investere midlerne, indtil de skal anvendes til de aktiviteter, som er virksomhedens formål. Hvis virksomheden er underlagt regler om kapitalanbringelse, vil der være tale om et juridisk-kritisk plantema. Hvis der ikke er fastsat regler, eller hvis reglerne giver virksomheden et væsentligt råderum, vil virksomhedens styring af kapitalanbringelsen desuden være et plantema for forvaltningsrevision. Det kan således både være relevant at undersøge, om virksomheden overholder reglerne, og om virksomheden selv har taget stilling til forholdet mellem risici og potentielt afkast og styrer kapitalanbringelserne derefter.

Du fastlægger *det juridisk-kritiske plantema* ved:

- at bestemme, hvad det er for en type af dispositioner der giver anledning til de pågældende indtægter eller omkostninger eller aktiver eller passiver
- at fastslå, om dispositionerne er omfattet af et regelsæt, der fastsætter nogle kriterier for, hvordan der kan disponeres.

Der er et juridisk-kritisk plantema, hvis den ledelse, som har ansvaret for regnskabet, også har ansvaret for at overholde de regler, der er relevante for den pågældende type af dispositioner. Se afsnit 3.2 om, hvilke regler der er relevante.

Du fastlægger *forvaltningsrevisionsplantemaet* ved:

- at bestemme, hvad det er for en styringsopgave, som de pågældende indtægter eller omkostninger eller aktiver eller passiver giver anledning til
- at vurdere, om der ud fra en faglig, økonomistyringsmæssig betragtning kan defineres nogle kriterier, som styringen må leve op til, for at man kan sige, at styringsopgaven bliver varetaget.

Der er et forvaltningsrevisionsplantema, hvis den ledelse, som har ansvaret for regnskabet, også har ansvaret for at varetage en økonomistyring/forvaltning af de aktiviteter, der udløser de pågældende omkostninger, indtægter, aktiver eller passiver. Se afsnit 3.2 om, hvilke kriterier der er relevante.

Første og sidste regnskabsår

I forbindelse med opstart eller nedlæggelse af virksomheder vil det indledende eller afsluttende regnskabsår ofte være atypisk. Ved opstart og nedlæggelse foretages ofte en række ekstraordinære dispositioner, som kan indebære særlige risici, og som det kan være relevant at betragte som et særligt plantema i dette ene år. Du fokuserer revisionen på det emne, der er risikofyldt i forbindelse med oprettelsen eller nedlæggelsen.

Ved opstart af en virksomhed kan du vente med at udforme en flerårsplan for revisionerne, indtil virksomheden har påbegyndt sin drift, og du har mulighed for at fastslå, hvilke plantemaer der vil blive relevante og væsentlige for virksomheden i kommende år. Ved nedlæggelse af en virksomhed bør du sikre dig, at alle relevante og væsentlige plantemaer er dækket, inden aktiviteterne ophører.

I nogle tilfælde kan der også opstå et regnskabsår, hvor der ikke er nogen væsentlige dispositioner eller aktiviteter, der kan give anledning til plantemaer. Selv om der ikke er dispositioner eller aktiviteter i den indledende eller afsluttende regnskabsperiode, skal du fortsat angive i påtegningen, at regnskabet er revideret i overensstemmelse med SOR. Revisors forpligtelser efter SOR er løst ved, at du har fastslået, at der ikke er nogen relevante og væsentlige plantemaer i regnskabet. Du skal desuden altid iagttage forpligtelsen efter SOR til at reagere, hvis du bliver opmærksom på konkrete indikationer på væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler (se afsnit 5.2).

2.3. Vurdér risikoen og fastlæg en flerårsplan

Krav i SOR

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 eller væsentlige forvaltningsmangler.

Revisor skal 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 eller forvaltningsrevision af et udvalgt emne inden for plantemaet i overensstemmelse med kravene i SOR 6 og SOR 7.

Den tiltrædende revisor skal ved opgavens start udforme en plan, 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 tidshorizont
- at den tiltrædende revisor gennemfører en forvaltningsrevision af et udvalgt emne (konkrete systemer og processer eller andre tiltag) for alle relevante plantemaer (styringsopgaver) i løbet af opgavens tidshorizont
- 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 inden for alle relevante plantemaer senest i det 5. regnskabsår efter, at et emne inden for samme plantema sidst har været undersøgt.

► Pkt. 9 og pkt. 10 i SOR 6 og SOR 7.

Plantemaernes risiko

Hvert år vurderer du risikoen for hvert af de væsentlige plantemaer. Du vurderer risikoen for væsentlige regelbrud inden for SOR 6-plantemaerne og risikoen for væsentlige forvaltningsmangler inden for SOR 7-plantemaerne. Som led i risikovurderingen vil det ofte være nødvendigt at begynde at underopdele plantemaerne i forskellige potentielle emner. I praksis kan forskellige emner inden for samme plantema have meget forskellig risikoprofil, og det kan være nemmere at tage stilling til risikoen for de forskellige konkrete emner.

Opgaveperiode

Opgaveperioden er den række af regnskabsår, hvor revisor har ansvaret for revisionen. 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.

Opgavens tidshorizont

Tidshorizonten er den periode, hvor revisor med rimelighed kan forvente at have opgaven. I tilfælde, hvor revisor vælges af en generalforsamling eller bestyrelse for ét regnskabsår ad gangen, kan revisor som udgangspunkt forvente genvalg og planlægge over 5 år. 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. Tidshorizonten kan desuden være begrænset af revisorskift i henhold til krav om rotation som led i revisionsvirksomhedens kvalitetsstyring. Hvis Rigsrevisionen er medrevisor, er tidshorizonten ubegrænset.

Formålet med risikovurderingen er at prioritere plantemaerne (og dermed de potentielle emner) i en flerårsplan. Risikovurderingen sker på grundlag af:

- Det kendskab, som du i forvejen har til virksomheden, fx fra den finansielle revision.
- Resultaterne af de supplerende risikovurderingshandling, som du udfører for at opnå et tilstrækkeligt grundlag for risikovurderingen.
- Plantemaer og emners størrelser, da det alt andet lige er mere sandsynligt, at eventuelle regelbrud eller forvaltningsmangler vil være væsentlige, hvis emnet er stort.
- Hvornår plantemaet sidst har været dækket, om emnet tidligere har været omfattet af en revision, og hvilke regelbrud eller forvaltningsmangler der tidligere er fundet. Hvis der tidligere er fundet regelbrud eller forvaltningsmangler, er der alt andet lige større risiko for det berørte emne og plantema og for virksomheden som helhed (andre plantemaer).

En praktisk metode kan fx være at kategorisere den iboende risiko for hvert plantema som "høj", "mellem" eller "lav" og samtidig angive det emne, som vurderes at være mest risikofyldt og dermed det relevante for plantemaet. Plantemaer med samme iboende risiko må så prioriteres ud fra størrelse, og/eller hvornår plantemaet sidst er dækket.

Flerårsplan

I flerårsplanen fastlægger du, hvilke plantemaer du vil dække i hvilket regnskabsår. Du skal opdatere planen hvert år. Planen tager udgangspunkt i listen over de plantemaer, som du har fastslået overstiger væsentlighedstærsklen. Planen kan herefter udformes i følgende skridt:

- Først fastslår du, hvilke plantemaer der har været dækket de 4 foregående år. Der har siden 2021 været et krav i SOR om, at dette skal fremgå som en oversigt i et protokollat e.l. De plantemaer, som ikke har været dækket i de 4 foregående år, skal dækkes i revisionsåret.
- Dernæst tager du stilling til, om planen kan være 5-årig, eller du må regne med, at din opgave som revisor på årsregnskabet stopper inden da. Planen bør i så fald dække opgavens tidshorisont. Hvis opgaven fx stopper om 2 år, skal du således kun planlægge 2 år frem.
- I planen skal du fastlægge, i hvilket regnskabsår du vil dække hvilket plantema. Planen skal omfatte alle plantemaerne på listen:
 - Hvis planen er 5-årig, skal du sørge for, at hvert plantema dækkes senest i det 5. år efter, at det sidst har været dækket.
 - Hvis din tidshorisont er kortere, skal du planlægge frem mod opgavens afslutning. I det år, hvor du forventer at afslutte opgaven, skal du have dækket alle plantemaer inden for de seneste 5 regnskabsår. Du skal altså planlægge, så du i løbet af den samlede opgaveperiode behandler hele regnskabet og ikke overlader væsentlige plantemaer til den næste revisor.

I de første år, hvor du er revisor på årsregnskabet, bør du normalt dække mindst ét SOR 6-plantema og mindst ét SOR 7-plantema hvert år. Det gælder, indtil alle relevante og væsentlige plantemaer er dækket første gang. Efterfølgende giver SOR mulighed for en mere fleksibel planlægning over årene (se afsnittet "Når alle plantemaer allerede er dækket én gang" nedenfor).

I flerårsplanen skal du forsøge at forene flere forskellige hensyn, så du samlet set opnår en effektiv revision. De relevante hensyn er (i prioriteret orden):

- **Rette timing ud fra risiko.** Nogle plantemaer (og potentielle emner) kan være præget af et konkret gennemførelsesforløb hen over en årrække. Det kan fx være, hvis virksomheden gennemfører større ekstraordinære køb eller salg eller gennemfører flerårige investeringsprojekter. Du bør indplacere plantemaet i det år, hvor det er mest sandsynligt, at du vil kunne påvise væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler.
- **Prioritering efter risiko:** De plantemaer, hvor der er størst risiko for væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler, skal undersøges først. Hvis du vurderer, at der er forskel på risikoen mellem 2 plantemaer, er dette således afgørende.
- **Sammenhængende emner.** Hvis der er plantemaer, hvor de relevante emner hænger naturligt sammen, kan det overvejes, om plantemaerne skal indplaceres i det samme år. Fx vil det juridiske-kritiske plantema SOR 6b – *Gennemførelse af køb* hænge naturligt sammen med forvaltningsrevisionsplantemaet SOR 7c – *Styring af offentlige indkøb*, hvis det er de samme køb, der er emnet. Det tilsvarende gælder SOR 6e – *Afgørelser om tildeling af tilskud mv.* og SOR 7e – *Styring af offentlige tilskudsordninger*. Du bør dog være opmærksom på, at du for hvert plantema bør vælge det mest risikofyldte emne. Hvis du samler 2 plantemaer, bør det ske ved at fremrykke det plantema, som ellers ville stå sidst i prioriteringen.
- **Forløbet af indsatsen over opgaveperioden:** Du kan vælge at dække alle plantemaer i det eller de første regnskabsår eller strække dem ud over flere år, hvis det er mest rationelt. Dette er muligt, når blot du prioriterer dem indbyrdes efter risiko.

Husk i øvrigt, at du altid skal reagere på konkrete indikationer på væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler. Hvis du får kendskab til konkrete indikationer på væsentlige regelbud eller manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet i et væsentligt omfang, skal det relevante emne undersøges, uanset hvornår du ellers havde planlagt at dække plantemaet (se afsnit 5.2).

Når alle plantemaer allerede er dækket én gang

Hvis du har opgaven længe nok, kan der komme et tidspunkt, hvor du allerede har dækket alle væsentlige plantemaer i de foregående regnskabsår, hvor du har påtegnet regnskabet. Du har således allerede for hvert plantema udvalgt det mest risikofyldte emne og konkluderet med høj grad af sikkerhed, om der var væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler.

I resten af opgaveperioden skal du ved flerårsplanlægningen:

- **Sørge for, at hvert plantema dækkes mindst hvert 5. år.** Mindst hvert 5. år skal du således føre din revision inden for plantemaet helt frem til en konklusion om et udvalgt emne.
- **Fortsat vurdere risikoen for hvert plantema hvert år.** Hvis der er en forøget risiko for væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler, fremrykkes plantemaet. Du skal således konkludere om det risikofyldte emne inden for plantemaet i det indeværende regnskabsår, selv om der endnu ikke er gået 5 år.

Du foretager risikovurderingen for hvert plantema ved:

- At tage stilling til, hvad resultaterne for de emner, der er undersøgt i de foregående år, siger om risikoen for det samlede plantema i indeværende regnskabsår. Du bør herunder overveje risikoen vedrørende andre relevante emner inden for plantemaet end det emne, som du allerede har konkluderet om.
- At gennemføre de yderligere risikovurderingshandlinger, som er relevante for at opnå tilstrækkeligt grundlag til at kunne vurdere risikoen for hvert plantema. Dette kan især være handlinger, der retter sig mod at fastslå, om der er forhold af betydning, som har ændret sig, siden du sidst dækkede plantemaet.

Hvis du ikke tidligere har fundet regelbrud eller forvaltningsmangler, og der ikke er sket ændringer af betydning, vil risikoen som udgangspunkt være lav. Det er ikke særligt sandsynligt, at der i mellemtiden er opstået regelbrud eller forvaltningsmangler i et væsentligt omfang.

Derimod vil plantemaer, hvor der er sket ændringer, eller hvor du tidligere har konstateret regelbrud eller forvaltningsmangler (bortset fra helt ubetydelige) som udgangspunkt have en forøget risiko. Det samme gælder plantemaer, hvor der er flere forskellige risikofyldte emner, og hvor din tidligere revision ikke har omfattet dem alle. Disse plantemaer må således fremrykkes. Hvis der er flere SOR 6-plantemaer eller flere SOR 7-plantemaer med forøget risiko, skal du prioritere mellem dem, så du dækker det mest risikofyldte først.

Når du allerede har dækket alle relevante og væsentlige plantemaer én gang, kan der således godt være enkeltstående regnskabsår, hvor du kan opfylde kravene i SOR 6 og/eller SOR 7, uden at du behøver at gennemføre en fuld revision, hvor du når frem til en konklusion om et udvalgt emne. Der kan også være år, hvor du kun konkluderer om enten et juridisk-kritisk emne efter SOR 6 eller et forvaltningsrevisionsemne efter SOR 7. Men det forudsætter, at du har foretaget en risikovurdering, og at der ikke er plantemaer, der har en forøget risiko og skal fremrykkes.

Opfølgning på tidligere års revisioner

I forbindelse med den årlige risikovurdering følger du samtidig op på resultaterne af tidligere års SOR 6- og SOR 7-revisioner. Dette kan bl.a. ske ved forespørgsler om, hvorvidt de regelbrud og forvaltningsmangler mv., som du tidligere har kommunikeret til ledelsen, er blevet rettet op. Du bør samtidig overveje, om årsagerne til, at regelbruddene eller forvaltningsmanglerne kunne opstå, stadig foreligger. Opfølgningen er et krav i SOR, der skal sikre, at resultaterne af revisionen bliver anvendt til at forbedre forvaltningen af de offentlige midler. Samtidig bidrager opfølgningen til at tilvejebringe det relevante grundlag for din risikovurdering. Det er relevant for din risikovurdering, hvor aktivt ledelsen generelt tager hånd om kendte svagheder. Det er desuden relevant, om de specifikke regelbrud og forvaltningsmangler er løst, og hvad ledelsen eventuelt har gjort for at forebygge gentagelser eller lignende tilfælde.

3. Den enkelte revision

3.1. Vælg et emne

Krav i SOR

For hvert af de relevante plantemaer skal revisor udvælge mindst ét nærmere afgrænset emne og gennemføre en juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision af emnet i løbet af opgaveperioden.

Juridisk-kritisk revision

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.

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 væsentlig.

Forvaltningsrevision

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 sparsomhed, 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.

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.

► Pkt. 5 og pkt. 9 i SOR 6 og SOR 7.

Når du udfører en revision efter SOR 6 eller SOR 7, er det ikke målet at konkludere om hele regnskabet. Det er heller ikke målet at konkludere om hele plantemaet, fx alle indkøb. I stedet skal du udvælge et emne inden for plantemaet. Det er kun emnet, du skal udtrykke en konklusion om. Ved en juridisk-kritisk revision er målet for revisionen at opnå høj grad af sikkerhed for, at der forekommer væsentlige regelbrud i det udvalgte emne, så du kan sammenfatte en konklusion om emnet. Ved en forvaltningsrevision er målet for revisionen at opnå høj grad af sikkerhed for, at der forekommer væsentlige forvaltningsmangler i det udvalgte emne, og vurdere, om de undersøgte systemer og processer understøtter de relevante aspekter af sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet, så du kan sammenfatte en konklusion om emnet.

Der er 3 grundlæggende krav, som du skal efterleve, når du fastlægger emnet:

- **Emnet skal være egnet.** Det betyder især, at emnet skal hænge naturligt sammen, så man kan forstå, hvad det er, du konkluderer om.
- **Emnet skal være væsentligt.** Emnet skal altid være større end den fastsatte væsentlighedstærskel og stort nok til, at der er en sandsynlighed for, at regelbrud eller forvaltningsmangler kan være væsentlige. Normalt bør emnet derfor være flere gange større end væsentlighedstærsklen.
- **Emnet skal vælges ud fra risiko.** Når du vælger mellem de egnede og væsentlige emner, skal du vælge det emne, hvor der er størst risiko for væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler. Risikoen afhænger både af emnets størrelse og sandsynligheden for regelbrud eller forvaltningsmangler i den enkelte disposition eller aktivitet.

Der er desuden en vigtig forskel mellem juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner inden for et årsregnskab:

I en juridisk-kritisk revision er emnet en population af aftaler eller afgørelser (dispositioner), som registreres i regnskabet. For hver aftale eller afgørelse er der enten sket eller ikke sket regelbrud. Målet med revisionen er at opnå høj grad af sikkerhed for, om regelbruddene i populationen er væsentlige eller ej. Konklusionen handler derfor direkte om substansen: Har dispositionerne været lovlige, eller er der tale om regelbrud?

I en forvaltningsrevision er emnet de systemer og processer, der angår nogle bestemte aktiviteter. I konklusionen er det systemerne og processerne, du skal udtale dig om. Du skal konkludere om de systemer og processer, der har betydning for sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Men du skal normalt *ikke* konkludere om, hvorvidt aktiviteterne rent faktisk har været sparsommelige, produktive og effektive.

Den tidsmæssige afgrænsning af emnet

Ved fastlæggelsen af emnet bør du tage stilling til emnets tidsmæssige afgrænsning.

I en juridisk-kritisk revision omfatter emnet dispositioner, der er indgået eller har udløst registreringer i regnskabet i en bestemt periode. Som udgangspunkt benyttes regnskabsåret som periode. Du kan eventuelt anvende en forskudt 12-måneders periode eller en lidt kortere eller længere periode, hvis dette giver en mere meningsfuld afgrænsning af emnet, eller hvis der er en særlig risiko i en bestemt periode. Afslutningen på perioden skal dog altid ligge forud for din påtegning af regnskabet. Hvis du fastlægger en periode, der ikke dækker hele regnskabsåret, bør du være opmærksom på, at eventuelle fund af regelbrud ofte vil betyde, at du skal udvide emnet, så det også dækker de resterende måneder (se afsnit 5.3).

Der vil ofte gå et stykke tid, fra en disposition er foretaget, til de forskellige begivenheder, der udløser registreringer i regnskabet, indtræffer. For nogle dispositioner kan dette være et flerårigt forløb. Fx vil et køb af serviceydelser ofte først blive registreret, i takt med at ydelserne leveres og faktureres. Den beløbsmæssige størrelse på dispositionen kan derfor godt være større end den udgift eller indtægt, der er registreret i årets regnskab. Emnet består af dispositionerne i deres helhed og ikke kun de faktureringsbeløb, der falder i regnskabsåret eller den fastlagte periode.

Hvis du på en sikker måde kan identificere alle relevante dispositioner, der er indgået i regnskabsperioden, bør de indgå i emnet, selv om de endnu ikke er registreret i regnskabet. Hvis sådanne dispositioner ikke kan identificeres sikkert, kan du være nødt til at afgrænse emnet, så det kun omfatter de registrerede dispositioner.

Emnets beløbsmæssige størrelse vil således være større end eller lig med de beløb, der er registreret i regnskabsåret (eller den fastlagte periode). Du behøver ikke opgøre emnets præcise størrelse, hvis blot du sikrer dig, at emnet er tilstrækkeligt stort til, at der er risiko for væsentlige regelbrud.

I en forvaltningsrevision kan emnet i princippet defineres som de systemer og processer, der findes på et bestemt tidspunkt. Tidspunktet behøver ikke at være regnskabet balancedato. I praksis kan du blot fastlægge tidspunktet som det datointerval, hvor du har udført forvaltningsrevisionen.

Hvis der er flere emner på én gang

I nogle tilfælde er det relevant at revidere flere forskellige emner efter SOR 6 eller SOR 7 i det samme år. Dette kan være relevant i følgende tilfælde:

- hvis der inden for plantemaet er flere forskellige emner, som alle er risikofyldte, men som hver for sig ikke er store nok til, at det er særligt sandsynligt, at regelbruddene eller forvaltningsmanglerne når op på væsentlighedstærsklen
- hvis du både reviderer det udvalgte emne inden for plantemaet og er blevet opmærksom på konkrete indikationer på væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler, der angår et helt andet emne (se afsnit 5.2).

I revisionen behandler du først hvert emne for sig og når frem til en konklusion om hvert emne. Hvis emnerne tilhører samme plantema, bør du herudover også opgøre regelbrud eller forvaltningsmangler for de reviderede emner samlet og sammenfatte en samlet konklusion om de reviderede dele af plantemaet. Hvis emnerne vedrører forskellige plantemaer, opgøres regelbrud eller forvaltningsmangler ikke samlet, og der sammenfattes ikke en samlet konklusion.

3.2. Identificér kriterier og fastlæg delmål

Krav i SOR

Revisor skal fastlægge et formål for hver juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision ved at udvælge og afgrænse emnet og identificere de kriterier, der er relevante og egnede for vurdering af emnet.

Revisor udøver faglig vurdering i forbindelse med fastlæggelsen og afgrænsningen af de relevante kriterier.

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.

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 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.

Revisionsmålene er styrende for revisors handlinger og vurderinger og bidrager til at sikre, at revisor opnår et logisk sammenhængende og overbevisende grundlag for konklusionen.

► Pkt. 3, pkt.11 og pkt. 31 i SOR 6 og SOR 7.

Kriterier i juridisk-kritiske revisioner

Når du starter en juridisk-kritisk revision af et udvalgt emne, bør du gennemgå de regler for den offentlige forvaltning, der er relevant for emnet. Ofte vil der være 3 lag af regler, som kan have betydning:

- generelle forvaltningsretlige principper, fx krav om lovhjemmel
- generel lovgivning om bestemte dispositioner
- specifikke love og bekendtgørelser om virksomheden.

De relevante regler er alle regler for, hvordan offentlige myndigheder og virksomheder kan agere i forholdet til private borgere og virksomheder. Regler, hvor den offentlige virksomhed optræder på linje med alle andre, der er underlagt dansk lov og ret, er som udgangspunkt ikke relevante.

Reglerne fastlægger kriterierne for, hvornår der foreligger et regelbrud. Når du fastsætter dine revisionsmål, bør du fokusere på de kriterier, der kan medføre *væsentlige regelbrud*. Dette vil være kriterier, der har en økonomisk betydning for de berørte borgere eller virksomheder (modparten til den regnskabsaflæggende virksomheds dispositioner). Du kan altså se bort for regler, som ikke har økonomisk betydning. Du bør desuden kun inddrage regler, som virksomhedens ledelse har ansvar for overholdes. Det er ledelsens ansvar for regeloverholdelsen, som du skal efterprøve i den juridisk-kritiske revision.

Kriterierne skal tilsammen være egnede for vurderingen af emnet. I en juridisk-kritisk revision indebærer dette især, at det skal være muligt at afgøre, om der foreligger et regelbrud eller ej. Hvis en bestemt regel er uklar, fx fordi den er for upræcis, eller der er indbyrdes modstrid mellem 2 bestemmelser, bør reglen ikke indgå som kriterie i den juridisk-kritiske revision. Du bør i stedet gøre ledelsen opmærksom på uklarhederne og opfordre ledelsen til at afklare, hvilke regler der gælder.

Selv om der på et bestemt punkt er uklarhed i reglerne, eller der måske helt mangler en regel, kan der godt være relevante hensyn til god offentlig økonomistyring og forvaltning, som virksomhedens ledelse må forventes at varetage. I tilfælde, hvor der er uklarheder eller "huller" i reglerne, kan det derfor være relevant at overveje, om emnet er mere egnet for en forvaltningsrevision end for en juridisk-kritisk revision. Eventuelt kan juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision supplere hinanden.

Kriterier i forvaltningsrevisioner

Når du starter en forvaltningsrevision af et udvalgt emne, bør du tilsvarende tage stilling til, hvilke forventninger man med rette kan have til styringen af de aktiviteter, som emnet vedrører. Det kan du gøre i følgende 3 skridt:

- Identificér de faktorer, der vil have betydning for sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet i de konkrete aktiviteter, som det valgte emne vedrører.
- Tag stilling til, hvilke systemer og/eller processer det er relevant, at ledelsen har etableret for at styre disse faktorer.
- Fastlæg de kriterier, som du vurderer, at systemerne eller processerne bør leve op til, for at ledelsen kan varetage en god offentlig økonomistyring og forvaltning af aktiviteterne.

Du identificerer de relevante kriterier ved at specificere, hvilke handlinger eller skridt i processerne eller egenskaber ved systemerne der har betydning. Du kan med fordel også specificere, hvori betydningen af sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet består, og hvilke indikatorer der kan være relevante for at vurdere væsentligheden af eventuelle forvaltningsmangler. Dette kan du gøre på delmålsniveau eller for de enkelte kriterier, som du overvejer at inddrage. Du kan fx opstille et skema i dette format:

Tabel 3

Eksempel på analyse af betydningen af de forskellige led i styringen, fx aktivitets- og resursestyring

Delmål	Betydning		
	Sparsommelighed	Produktivitet	Effektivitet
Budget for aktiviteterne og grundlaget herfor	Budgettet fastsætter disponeringsrammer for de enkelte enheder. God budgettering har derfor betydning for, om omkostninger minimeres.	God budgettering sikrer passende allokering af personale og køretøjer/maskiner i forhold til produktionens omfang for de enkelte produkter/aktiviteter.	(Ingen)
Registrering af forbrug på aktiviteter/produkter	Styringen forudsætter korrekt information.	Styringen forudsætter korrekt information.	(Ingen)
Opgørelse af forbrug på aktiviteter/produkter	Forudsætning for ledelsesbeslutninger.	Forudsætning for ledelsesbeslutninger.	(Ingen)
Ledelsens opfølgning på forbrug	Giver incitament til at holde omkostninger nede.	Kapacitet tilpasses til behov.	(Ingen)
Indikator for væsentligheden	Der disponeres for xx mio. kr. årligt.	Der anvendes xx årsværk, svarende til xx mio. kr. Maskinparken repræsenterer xx mio. kr. årligt.	

Note: Tabellen viser analysen for plantemaet aktivitets- og resursestyring i en virksomhed, hvor produktionen er efterspørgselsafhængig og omfatter forskellige produkter. I eksemplet har delmålene kun betydning for sparsommelighed og produktivitet. Andre plantemaer, fx mål- og resultatstyring, vil i stedet have betydning for effektivitet.

Analysen af, hvilken betydning de forskellige led i styringen har for virksomheden, giver dig på én gang et grundlag for at fastlægge, hvilke delmål der er væsentlige, og præcisere kriterierne for hvert delmål, samt grundlag for at evaluere, om de forvaltningsmangler, som du finder i løbet af revisionen, er væsentlige.

Kriterierne bør tilsammen være egnede for vurderingen af det valgte emne. I en forvaltningsrevision kan de relevante kriterier være mere eller mindre forståelige, pålidelige og objektive. Desuden kan kriterierne samlet set være mere eller mindre fuldstændige i forhold til emnet. Du bør tilstræbe, at kriterierne bliver så forståelige, pålidelige, objektive og fuldstændige som muligt, selv om der ikke gælder regler for virksomhedens økonomistyring. Når du ved revisionens slutning rapporterer om emnet, fremgår det, hvilke kriterier du har lagt vægt på i din vurdering. Du har derfor mulighed for at forklare kriterierne, så de bliver forståelige, og oplyse om de faglige vurderinger, du har foretaget, da du fastlagde kriterierne, så forudsætningerne for din konklusion om emnet bliver tydelige.

God offentlig økonomistyring og forvaltning

Forvaltningsrevisionerne gennemføres, fordi det er revisors pligt at vurdere, om ledelsen af virksomheden har taget *skyldige økonomiske hensyn*. Der findes ikke generelle nedskrevne retningslinjer for offentlige virksomheders økonomistyring og forvaltning. Plantemaerne i SOR 7, pkt. 6, afspejler de forventninger, som man som udgangspunkt kan have til en god offentlig økonomistyring og forvaltning, nemlig at ledelsen løbende udøver aktivitets- og resursestyring og mål- og resultatstyring samt budgetstyring af eventuelle flerårige investeringsprojekter, og at ledelsen løbende styrer virksomhedens køb og eventuelle tildelinger af tilskud. Styringsopgaverne stiller krav til virksomhedens processer og systemer. Det kan være processer og systemer, der giver ledelsen en styringsrelevant information om sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Det kan også være systemer og processer, som bidrager til, at de konkrete økonomiske dispositioner, der afspejles i regnskaberne, tager skyldige hensyn til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. I mindre virksomheder vil det ofte være nogle helt simple ledelsestiltag, som har betydning.

Det er en faglig vurdering, hvilke krav virksomhedens aktiviteter stiller til ledelsens styring. For forskellige offentlige aktiviteter er der forskellige styringsbehov, og inden for de forskellige dele af den offentlige sektor er der derfor også forskelle på, hvilke systemer og processer man normalt kan forvente, at virksomhederne har. Nogle faktorer, som kan påvirke styringsbehovene, kan bl.a. være:

- hvilke behov ressortministeriet og andre myndigheder og interessenter har for indsigt i virksomhedens styring og resultater
- virksomhedens størrelse og omkostningssammensætning (anlægsaktiver/løn/anden drift)
- om virksomhedens ydelser har karakter af stykproduktion, projekt eller beredskab
- om behovet for virksomhedens ydelser er efterspørgselsdrevet eller besluttet af virksomheden, og om behovet er stabilt, stiger, falder eller svinger tilfældigt eller periodisk over tid
- om virksomheden har monopol, eller om ydelserne er underlagt en grad af markeds mekanisme
- antallet af forskellige typer af ydelser og kompleksiteten i produktionsprocessen og de enkelte ydelser
- hvilke kvalitetsparametre der har betydning (teknisk/faglig kvalitet, sagsbehandlingstid, kontaktid, tilfredshed mv.), og hvordan kvalitetsparametre, produktionsomfang og effekt påvirker hinanden
- hvilke faktorer der er afgørende for ydelsernes effekt.

Ledelsen i virksomheden bør have taget disse faktorer i betragtning ved tilrettelæggelsen af styringen i virksomheden. Virksomhedens systemer og processer bør således sikre den relevante ledelsesinformation og sikre, at der i virksomheden løbende træffes beslutninger med henblik på at opnå og fastholde sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i aktiviteterne.

Opstil formål, delmål og kriterier

Når du har identificeret de relevante kriterier, kan du opstille delmål og tilhørende kriterier i et skema. Det kunne i princippet se sådan ud:

Tabel 4
Eksempel på opstilling af formål, delmål og kriterier i tabelform

Formål: Vurdere, om der forekommer væsentlige forvaltningsmangler i aktivitets- og resursestyringen af virksomhedens kerneopgave, som er...		
Delmål (eksempel)	Kriterier – niveau 1 (eksempler)	Kriterier – niveau 2 (eksempler)
1. Har virksomheden tilrettelagt et tilfredsstillende grundlag for aktivitets- og resursestyring af målopfyldelsen af kerneopgaven?	1.1. Virksomheden har udarbejdet budget for de aktiviteter, der bidrager til kerneopgaven.	1.1.1. Virksomheden har beskrevet, hvilke aktiviteter der skal bidrage til målopfyldelsen for kerneopgaven.
		1.1.2. Virksomheden har udarbejdet budget for de enkelte aktiviteter.
	1.2. Virksomheden har systemer, der registrerer resurseforbrug i forhold til de gennemførte aktiviteter.	1.2.1. Der er systemer, der understøtter registreringer af aktiviteter.
		1.2.2. Der er systemer, der understøtter registreringer af resurser.
		1.2.3. Det er fastlagt, hvilket datagrundlag der skal anvendes ved opfølgning på aktiviteter.
		1.2.4. Det er fastlagt, hvilket datagrundlag der skal anvendes ved opfølgning på resurseforbrug.
		1.2.5. Der er en proces for, hvor ofte data opdateres.
2. [...]	2.1. [...]	2.1.1. [...]
3. [...]	3.1. [...]	3.1.1. [...]

Note: Tabellen viser det ene delmål i en revision inden for plantemaet aktivitets- og resursestyring.

Der bør være en logisk sammenhæng i revisionsmålene, så svaret på, om de mest detaljerede kriterier er opfyldt, også giver svaret på kriterier og delmål på de overliggende niveauer. Denne logiske sammenhæng kan illustreres som et træ ("revisionstræ"), jf. figur 1.

Figur 1
Revisionstræet



Sørg for, at svarene til delmålene (delkonklusionerne) tilsammen er tilstrækkelige til at besvare hele formålet, ligesom kriterierne for hvert delmål bør være tilstrækkelige til at besvare hele delmålet.

På [Rigsrevisionens hjemmeside](#) kan du finde de skemaer med revisionstræer, som Rigsrevisionen normalt tager udgangspunkt i ved revisioner efter SOR 6 og SOR 7 i de enkelte ministeriers bestanddele af statsregnskabet. Her kan du bl.a. se, hvilke kriterier Rigsrevisionen ofte inddrager for forskellige plantemaer på det statslige område.

Overvej væsentligheden

Når du fastlægger formål, delmål og kriterier, tager du samtidig stilling til, hvad der skal til, for at der foreligger et væsentligt regelbrud eller en væsentlig forvaltningsmangel.

I juridisk-kritiske revisioner vil du normalt anvende kriterierne på en population af konkrete dispositioner. Hvis et kriterie ikke er opfyldt, er der tale om et regelbrud. Afhængigt af kriteriet vil regelbruddet være dispositionens samlede beløb eller en andel heraf (fx kan et procentuelt gebyr være beregnet forkert). Hvis et tilstrækkeligt antal dispositioner indeholder tilstrækkeligt store regelbrud, vil det overstige væsentlighedstærsklen. I juridisk-kritiske revisioner bør du ikke forsøge at dække alle regler, men fokusere på de kriterier, der er relevante for, om de samlede regelbrud kan være væsentlige.

I forvaltningsrevisioner gælder en lidt anden logik. Her vil kriterierne ofte angå systemer og processer, der har indvirkning på de samlede aktiviteter, dvs. emnet som helhed. Til gengæld vil der ofte skulle mere til, end at et enkelt eller 2 kriterier ikke er opfyldt, før der er tale om en væsentlig forvaltningsmangel.

I forvaltningsrevisioner bør du derfor søge at definere delmålene, så det vil udgøre en væsentlig forvaltningsmangel, hvis du når frem til en negativ konklusion på delmålsniveau. På den måde har du et bedre grundlag for at evaluere resultatet og sammenfatte både de positive og negative resultater i konklusionen om emnet.

3.3. Fastlæg revisionshandlinger, der afspejler risikoen

Krav i SOR

Revisor skal i hver juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision vurdere de generelle og specifikke risici for regelbrud eller 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 revisionshandlinger.

Ved hver 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.

► Pkt. 34 og pkt. 38 i SOR 6 og SOR 7.

Når du har fastlagt emne, delmål og kriterier, fastlægger du revisionshandlingerne. Du bør fastlægge revisionshandlingerne, så du opnår revisionsbevis for hvert kriterie. Det kan du fx gøre ved at bygge videre på det skema, hvor du fastlagde delmål og kriterier. Det kunne fx se sådan ud:

Tabel 5
Planlægning af revisionshandlinger for de enkelte kriterier

Revisionskriterier (eksempler)	Revisionshandlinger (eksempler)	Relevant revisionsbevis (eksempler)
1.1.1. Virksomheden har beskrevet, hvilke aktiviteter der skal bidrage til målopfyldelsen for kerneopgaven.	- Gennemgang af lovgivning, budgetvedtagelser, materiale vedrørende den udvalgte kerneopgave, datagrundlag, notater, vejledninger, forretningsgangsbeskrivelser, referater, rapporter og datagrundlag. - Gennemgang af fx registreringsrammen.	- Referater - Mål- og resultatplaner - Vejledninger - Aktivitetsoversigter - Forretningsgangsbeskrivelser - Skabeloner - Udtræk fra it-systemer - Notater - Andet styringsrelevant materiale - Registreringsramme
1.1.2. Virksomheden har udarbejdet budget for de enkelte aktiviteter.	- Gennemgang af budgetgrundlag for de enkelte aktiviteter. - Gennemgang af fx registreringsrammen.	- Budget (generelt og for de enkelte aktiviteter) - Registreringsramme
1.2.1. [...]	[...]	[...]

Revisionshandlingerne udformes, så de afspejler risikoen. Den årlige risikovurdering, som du foretog for at prioritere mellem plantemaer og udvælge et emne, vil normalt primært fokusere på generelle risici. For at fastlægge revisionshandlingerne udbygger du risikoanalysen med vurderinger af de specifikke risici. Dette sker ved at gennemgå kriterierne for hvert delmål og overveje, hvad der konkret kunne føre til, at kriteriet ikke er opfyldt.

Målet for revisionen er at opnå høj grad af sikkerhed for, at der ikke er væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler, som du ikke har opdaget. Du skal derfor gennemføre de revisionshandling, der er nødvendige og tilstrækkelige til at nedbringe risikoen for, at der er kriterier, som ikke er opfyldt.

Ofte er der en meget simpel og direkte sammenhæng mellem kriterie og handlingernes art og formål. Hvis kriteriet fx er, at køb over udbudsgrænsen skal være sendt i udbud, vil formålet med handlingerne være at identificere de købsaftaler, hvor købesummen er større end udbudsgrænsen, og at fastslå, om der har været et udbud.

Risikovurderingen har derfor først og fremmest betydning for handlingerne, hvis emnet omfatter en population, som ikke uden videre kan dækkes fuldstændigt. Der kunne fx være mange købsaftaler, uden at der kan etableres en brugbar liste, som kan bruges til at udpege køb over udbudsgrænsen. Hvis risikoen er høj, vil det være relevant at gennemgå en større stikprøve, end hvis risikoen er vurderet til at være lav.

Juridisk-kritiske revisioner

I juridisk-kritiske revisioner bør du overveje, om det er en fordel at anvende en kontrolbaseret tilgang, eller om det er mest effektivt at gennemføre en ren substansrevision. En kontrolbaseret tilgang er kun en mulighed, hvis de dispositioner, der indgår i emnet, følger forretningsgange, der indeholder kontroller, som du forventer imødegår nogle af de specifikke risici. Du kan i så fald udpege og teste de relevante kontroller for at tillægge kontrollerne vægt i revisionsbeviset. Du kan i den forbindelse anvende denne risikoformel:

$$\text{Revisionsrisiko} = \text{iboende risiko} * \text{kontrolrisiko} * \text{opdagelsesrisiko},$$

hvor "iboende risiko * kontrolrisiko" er risikoen for væsentlige regelbrud

Risikoformlen anvendes til at planlægge revisionen på revisionsmålsniveau, dvs. for de enkelte kriterier. Hvis din kontroltest viser, at en kontrol effektivt imødegår den specifikke risiko for kriteriet, kan du således reducere størrelsen på den stikprøve, hvor du selv foretager en substans-test af, om kriteriet er opfyldt. Men du bør være opmærksom på, at der i juridisk-kritiske revisioner ofte vil være relevante kriterier og specifikke risici, som ikke imødegås af kontroller.

Generel risiko

En generel risiko er en risiko, der knytter sig til de dispositioner eller aktiviteter, emnet vedrører, eller til den kontekst, hvori de gennemføres, eller til den ledelse, der har ansvaret for emnet.

Specifik risiko

En specifik risiko er en risiko for, at et bestemt kriterie ikke er opfyldt.

Dispositionerne kan også være it-understøttede med en større eller mindre grad af automatisk gennemtvungelse. Fx kan en procentsats være automatisk beregnet, eller der kan være indbygget advarsler til sagsbehandleren, hvis en beløbsgrænse overskrides. Du bør i så fald sikre dig, at funktionaliteten i systemet fungerer korrekt og er i overensstemmelse med kriterierne i regelsættet, så sagsbehandlerne ikke bliver vildledt. Du bør også kortlægge præcist, hvilke risici systemet imødegår. Når funktionaliteten er testet og sammenholdt med regelsættet, kan du rette den videre revision mod de risici, som ikke bliver imødegået af den automatiske gennemtvungelse i systemet.

Stikprøven bør være stor nok til, at du kan konkludere med høj grad af sikkerhed om det fastlagte emne som helhed. Når du fastlægger stikprøven, bør du overveje følgende:

- Regelbrud er i udgangspunktet en egenskab ved den enkelte disposition (stikprøveenheden), og der kan for en given disposition enten være regelbrud eller ej. Hvis du finder regelbrud, skal du fastslå *beløbsstørrelsen* på regelbruddene, for at du kan vurdere, om regelbruddene er væsentlige. Størrelsen på et regelbrud kan være forskelligt fra størrelsen på det beløb, som dispositionen er registreret med i årets regnskab (se afsnit 3.4 om størrelsen på regelbrud).
- Der er forskel på den stikprøve, der er nødvendig for at bekræfte, at emnet er helt fri for regelbrud, og den stikprøve, der er nødvendig i en situation, hvor der er regelbrud i emnet, og du skal fastslå, om regelbruddene er væsentlige.
- Hvis du har et solidt grundlag for din risikovurdering, der viser, at risikoen for væsentlige regelbrud er lav, vil du kunne nøjes med en mindre stikprøve, end hvis din risikovurdering har et svagere grundlag eller viser, at risikoen er højere.

Normalt kan det derfor være en god idé at anvende en trinvis fremgangsmåde, så du først gennemgår en mere begrænset stikprøve, som efterfølgende udvides, hvis du finder regelbrud i stikprøven. Den begrænsede stikprøve bør afspejle din risikovurdering og bør som minimum være tilstrækkelig stor til, at stikprøven vil give en høj grad af sikkerhed for, at emnet som helhed ikke kan indeholde væsentlige regelbrud, hvis der ikke er regelbrud i stikprøven.

Hvis du finder regelbrud i stikprøven, vil regelbruddene ofte have en systematisk karakter, så du har mulighed for at fastslå størrelsen på de konstaterede regelbrud. Men det kan alligevel være relevant at udvide stikprøven, fordi fundet af et regelbrud normalt vil indebære, at risikoen for yderligere regelbrud nu må vurderes at være højere.

Hvis stikprøven viser sig at indeholde *tilfældige* regelbrud, kan du være nødt til at anvende stikprøven til at fastslå størrelsen på regelbruddene. Du må derfor udvide stikprøven så tilpas meget, at du kan konkludere, om de samlede regelbrud inden for emnet ligger over eller under væsentlighedstærsklen.

Du bør desuden være opmærksom på, hvilke skævheder der kan opstå ved den måde, du udtrækker stikprøven på. Hvis der kan være skævheder i stikprøven, taler det for at udvide stikprøven. Du bør derfor overveje, hvilket grundlag du har til rådighed at udtrække stikprøven på. Normalt vil man tilstræbe, at sandsynligheden for, at den enkelte disposition udtrækkes, afspejler størrelsen på det regelbrud, som dispositionen potentielt kan indeholde. Men dette kan være svært at opnå i praksis. I praksis må du enten udtrække stikprøven ud fra de beløb, der er registreret i årets regnskab, eller ud fra en liste over alle relevante dispositioner og de disponerede beløb (hvis en sådan liste findes).

Hvis du konstaterer regelbrud i det valgte emne, kan der endvidere opstå en situation, hvor det ikke bare er stikprøven, men også selve emnet, der må udvides. Se afsnit 5.3.

Forvaltningsrevisioner

I forvaltningsrevisioner er emnet ikke enkeltstående dispositioner, men nogle systemer eller processer, der har betydning for sparsommelighed, produktivitet og/eller effektivitet i nogle bestemte aktiviteter. Nogle kriterier kan handle om, hvorvidt de relevante systemer eller processer er blevet etableret, og andre kriterier kan handle om, hvorvidt systemerne/ processerne følges i praksis.

Når du skal efterprøve, om systemer eller processer følges i praksis, vil du ofte have brug for at udtage en stikprøve af konkrete tilfælde. Du fastsætter i så fald størrelsen på stikprøven, så den afspejler din vurdering af den specifikke risiko for, at det eller den pågældende system eller proces ikke følges i praksis i de konkrete tilfælde, som du vil konkludere om ud fra stikprøven.

Du skal som udgangspunkt ikke foretage en substantiel efterprøvning af, om aktiviteterne er sparsommelige, produktive eller effektive. Der er således ikke krav om en substanstest eller en detailtest af, om systemerne rent faktisk sikrer sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. En vigtig undtagelse kan dog være, hvis du bliver opmærksom på konkrete indikationer på, at der er væsentlige økonomiske tab som følge af manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Se afsnit 5.2.

3.4. Sammenfat resultaterne

Krav i SOR

Revisor skal gennemgå de konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangler og vurdere, om de enkeltvist eller samlet set er væsentlige. Revisor skal i den forbindelse tage stilling til, hvilken indvirkning regelbruddene eller forvaltningsmanglerne skal have på revisionens videre forløb og på revisors konklusion om emnet.

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.

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 eller forvaltningsmangler.

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 eller 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.

► Pkt. 43 og pkt. 45 i SOR 6 og SOR 7.

Vurdering af regelbrud

I en juridisk-kritisk revision vil emnet normalt være en population af dispositioner, fx køb, salg eller afgørelser. Hvis du konstaterer regelbrud i dispositionerne, skal du tage stilling til, om regelbruddene er væsentlige. Du skal derfor opgøre, hvilket beløb de regelbrud, som du finder i løbet af revisionen, repræsenterer. Det kan du gøre i følgende 8 trin:

Trin 1: I løbet af revisionen fører du en liste over alle konstaterede regelbrud, der angiver, hvilken del af emnet hvert regelbrud berører:

- For hvert regelbrud tager du stilling til, om regelbruddet er en tilfældig hændelse, som rammer dispositionerne enkeltvis, eller om der er tale om et generelt regelbrud, der systematisk rammer bestemte dispositioner. Hvis regelbruddet er en tilfældig hændelse, som du har fundet i en stikprøve, må du anvende stikprøven til at fastslå den procentvise andel af dispositionerne i emnet, som må antages at være berørt af regelbruddet (anvend et passende sandsynlighedsinterval). Hvis regelbruddet er systematisk, så afgræns den delmængde af emnets dispositioner, som er berørt af regelbruddet. Dette kan fx være dispositioner af en bestemt type eller dispositioner, der stammer fra en bestemt person, enhed eller proces.
- Hvis der er brud på flere forskellige kriterier (regler) for hver disposition i den samme delmængde af emnet, betragter du dette som et samlet regelbrud.

Trin 2: For hvert regelbrud afgør du, om regelbruddet betyder, at hele dispositionen er retsstridig, eller at der er tale om en beløbsfejl, som kun udgør en del af det disponerede beløb i hver enkelt disposition. Brug i den forbindelse tabel 6 til at fastslå regelbruddets størrelse.

Tabel 6

Hvordan opgøres størrelsen på et regelbrud?

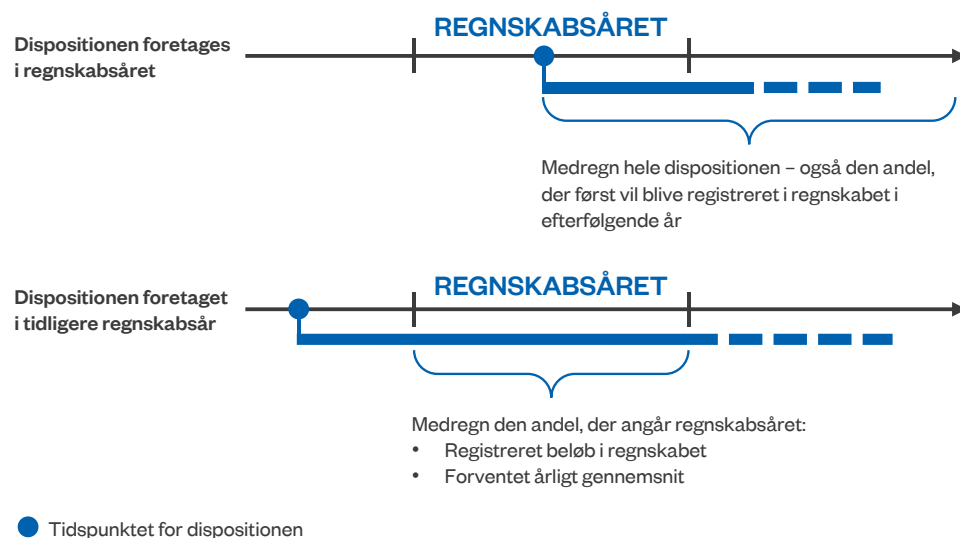
Regelbrud	Størrelsen på regelbrud	Eksempler
Manglende hjemmel	Den samlede indtægt eller udgift, som virksomheden har oppebåret eller afholdt uden at have den nødvendige hjemmel.	- Der opkræves gebyrer, uden at der er fastsat en lovbestemmelse, som giver adgang til at pålægge et gebyr. - Der foretages køb eller salg, som ligger ud over virksomhedens almindelige drift og lovbestemte formål. - Der ydes tilskud, uden at ministeriet har udstedt en bekendtgørelse, der fastsætter de regler om tilskuddet, som er forudsat i loven.
Forkert fastsatte beløb	Forskellen mellem de faktiske udgifter/indtægter og de udgifter/indtægter, som ville fremkomme, hvis de enkelte beløb var fastsat korrekt.	- Der foretages salg, uden at der opnås dækning for de medgåede omkostninger. - Der opkræves gebyrer, der overstiger de omkostninger, som gebyret skal dække. - Der er sket en fejl i beregningen af den årlige regulering af en lovbestemt sats for en overførsel.
Forkert afgrænsning af modtagere/betalere	Den samlede udgift/indtægt, der vedrører <i>forkerte</i> modtagere/betalere <i>og/eller</i> de <i>manglende</i> udgifter/indtægter fra de relevante modtagere/betalere.	- Der udbetales tilskud til personer, som ikke opfylder kriterierne for at modtage tilskud. - Der udbetales ikke refusioner til berettigede modtagere af en bestemt type, der fejlagtigt afvises i sagsbehandlingssystemet.
Manglende overholdelse af krav til processen Kravet skal være afgørende for beslutningen om at tildele en fordel/pålægge en ulempe	Den samlede udgift/indtægt, som virksomheden har afholdt/oppebåret uden at iagttage de krav, der er afgørende for: <i>hvem</i> der bliver modtager/betaler og <i>hvor store</i> beløb de enkelte skal modtage/betale.	- Der er ingen kontrol, der sandsynliggør/dokumenterer, at de oplysninger fra borgerne, der ligger til grund for udbetalingen af en rettighedsbestemt overførsel, er rigtige (oplysningerne kan være usande). - Der er ikke sikret en åben og lige adgang for alle til at søge om tilskud. - Det er vilkårligt, i hvilke tilfælde der opkræves gebyr. - Der foretages indkøb over udbudsgrænsen uden udbud, eller uden at kravene til udbudsprocessen er overholdt. - Salg af aktiver (ejendom, maskiner mv.) eller konkrete produkter er sket på en måde, der udelukker andre købere, og uden at virksomheden opnår almindelig markedspris.

Trin 3: Tag desuden stilling til regelbrud i dispositioner, der registreres i regnskabet over flere regnskabsår. Du skal anvende din beslutning om, hvorvidt regelbruddene er væsentlige, til at afgive en udtalelse i påtegningen om det indeværende regnskabsår. Påtegningen dækker de begivenheder, der er sket i regnskabsåret, og de oplysninger, som fremgår af årsregnskabet. Samtidig har regnskabets indregnings- og periodiseringsprincipper i princippet ikke nogen betydning for, om regelbrud er væsentlige. Du kan derfor som udgangspunkt behandle dispositioner med et flerårigt forløb på følgende måde:

- For dispositioner, der er *foretaget i regnskabsåret*, opgøres regelbruddet med udgangspunkt i hele det disponerede beløb, når du anvender tabel 6.
- For dispositioner, der er *foretaget i tidligere regnskabsår*, anvendes det største af følgende beløb, når du anvender tabel 6:
 - Det beløb, der er registreret i årets regnskab.
 - Det forventede årlige gennemsnit, dvs. dispositionens samlede størrelse divideret med det antal år, der må forventes at gå, inden dispositionen er fuldt gennemført i regnskabet. Tag udgangspunkt i det samlede beløb i den indgåede aftale eller den trufne afgørelse og de tidsfrister for afslutning mv., som fremgår af aftalen eller afgørelsen.

Figur 2

Opgørelse af regelbrud i dispositioner med flerårigt afløb



Trin 4: Genovervej den oprindelige væsentlighedstærskel, når det endelige regnskab foreligger, og du også kender den endelige størrelse på det valgte emne. Hvis du justerer den fastsatte *væsentlighed for regnskabet som helhed* i den finansielle revision, så tag udgangspunkt i den justerede tærskel, men overvej også tærsklen for det konkrete emne. Hvis emnet omfatter almindeligt løbende dispositioner, bør du overveje, om den population, der er omfattet af emnet, nogenlunde svarer til et fuldt års dispositioner, så emnet med rimelighed kan sammenlignes med den årsbaserede tærskel. Eventuelt må tærsklen justeres.

Trin 5: Sammenlign regelbruddenes størrelse med den fastsatte væsentlighedstærskel. Hvis beløbsstørrelsen for et regelbrud overstiger tærsklen, er regelbruddet som udgangspunkt *enkeltvist* væsentligt. Anvend din faglige vurdering på det konkrete regelbrud, og tag stilling til, om den uretmæssige økonomiske fordel eller ulempe, som regelbruddet indebærer for de relevante borgere eller virksomheder, er af en størrelsesorden, som overstiger væsentlighedstærsklen.

Trin 6: Ved afslutningen af revisionen lægger du de vurderede beløbsstørrelser for alle konstaterede regelbrud sammen. Kontrollér, om der er nogle af dispositionerne i dit emne, som er ramt af mere end ét af regelbruddene på din liste. Du bør i så fald konsolidere summen af regelbruddene. Hvis en disposition indeholder regelbrud, der rammer hele det disponerede beløb, skal det disponerede beløb kun medregnes én gang. Derimod kan en disposition være ramt af forskellige regelbrud, der hver for sig medfører beløbsfejl, som bør indgå i summen.

Trin 7: Sammenlign summen af regelbruddene med den væsentlighedstærskel, som du har fastsat. Hvis summen overstiger tærsklen, er regelbruddene samlet set væsentlige.

For at have et godt grundlag for din rapportering kan det også være relevant at foretage nogle få supplerende beregninger ud fra listen:

- Hvis du har konstateret et regelbrud, der er enkeltvist væsentligt, så opgør også summen af de øvrige regelbrud, og tag stilling til, om de øvrige regelbrud samlet set er væsentlige. Du har i så fald 2 forskellige forhold til din rapportering, som begge er væsentlige.
- I din rapportering behøver du kun at inddrage de regelbrud, der bidrager til væsentligheden. Regn derfor på, hvilke af de mindre regelbrud du kan se bort fra, uden at summen af regelbruddene derved kommer under tærsklen.

Trin 8: Tag desuden stilling til, om der er regelbrud, som er væsentlige, selv om de ikke overstiger den oprindeligt fastsatte tærskel. Dette kan forekomme i følgende tilfælde:

- **Små plantemaer, hvor regelbruddene beløbsmæssigt udgør mere end halvdelen af emnet:** Normalt bør emnet være mere end dobbelt så stort som væsentlighedstærsklen, så denne situation ikke kan opstå. Men hvis plantemaet kun er lidt større end væsentlighedstærsklen, vil emnet også kun være lidt større. Den generelle væsentlighedstærskel kan for små plantemaer komme til at udgøre helt op til 99 % af emnet. I disse situationer bør du i stedet betragte det som væsentligt, hvis over halvdelen af emnets disponerede beløb er regelbrud. Det ville være vildledende at udtrykke en positiv konklusion om emnet, og ledelsens opgave vedrørende emnet er ikke løst, hvis regelbrud udgør hovedparten af emnet. Se også afsnit 5.4 om tilfælde, hvor ministeriet har fastsat krav om revision af bestemte emner.
- **Hvis regelbruddene er tilsigtede fra ledelsens side:** Du vil som revisor normalt ikke kunne fastslå, om der er tale om fejl, eller om regelbruddene er sket med forsæt. Men hvis du tidligere har gjort opmærksom på regelbruddene, kan ledelsen ikke længere være i god tro. Hvis de samme regelbrud fortsat forekommer året efter, uden at ledelsen har søgt at løse problemet, kan det tale for at betragte regelbruddene som væsentlige, selv om de ikke overstiger den fastsatte væsentlighedstærskel.

Vurdering af forvaltningsmangler

I en forvaltningsrevision vil emnet være et antal processer eller systemer, som har betydning for virksomhedens styring af bestemte aktiviteter. Ofte vil emnet omfatte styringen af en række forskellige aktiviteter eller omfatte styringen af en bestemt aktivitet i en række forskellige dele af organisationen.

Der er som udgangspunkt 2 faktorer, der er afgørende for, om en forvaltningsmangel er væsentlig:

- 1) **Hvor stor en del af emnet er berørt?** Det system eller den proces, som er behæftet med en forvaltningsmangel, kan omfatte alle de aktiviteter og enheder i organisationen, som indgår i emnet, eller systemet eller processen kan omfatte en mindre del af aktiviteterne eller enhederne. Hvis der kun er tale om en mindre del, og der er gode systemer eller processer for de øvrige aktiviteter eller enheder, taler det for, at forvaltningsmanglen ikke er væsentlig.
- 2) **Hvor meget betyder forvaltningsmanglen for de berørte aktiviteter?** De kriterier, som du i din revision har forudsat, at systemet eller processen skal leve op til, har alle en betydning for sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Når du vurderer, hvad de enkelte kriterier betyder, bør du tage udgangspunkt i, at en forvaltningsmangel er væsentlig:
 - Hvis manglen betyder, at der kan være et væsentligt økonomisk tab som følge af manglende sparsommelighed, manglende produktivitet/resurseudnyttelse eller reduceret effekt af resurseindsatsen. Principielt set er et økonomisk tab væsentligt, hvis det har et niveau, der årligt overstiger væsentlighedstærsklen. Men det giver normalt ikke mening at forsøge at beregne tabet. Du må udøve en faglig vurdering. Du kan fx overveje, hvor store beløb der er omfattet af den proces, der er ramt af en forvaltningsmangel.
 - Hvis manglen betyder, at virksomheden mangler den ledelsesinformation, der er afgørende for, at ledelsen kan løfte sin styringsopgave med at sikre, at virksomheden anvender sine resurser sparsommeligt, produktivt eller effektivt. Ledelsen skal varetage en styring, og man kan som udgangspunkt forvente, at styringen sker på baggrund af en relevant information med en grad af systematik og skriftlighed, der afspejler virksomhedens størrelse og kompleksitet.

De 2 faktorer må sammenvejes. En forvaltningsmangel med stor betydning kan være væsentlig, selv om den kun omfatter en del af emnet. En forvaltningsmangel med mindre betydning vil kun være væsentlig, hvis den omfatter hele emnet. Hver forvaltningsmangel vurderes først enkeltvis, og derefter tager du stilling til alle forvaltningsmangler samlet.

Hvis der er flere forskellige forvaltningsmangler, bør du udarbejde en liste over dem. For hver forvaltningsmangel angiver du, hvilken del af emnet manglen vedrører. Det kan du gøre ved at lade de forskellige dele af emnet (fx de forskellige enheder i organisationen eller undertyper af aktiviteter) udgøre kolonner, og opliste de kriterier, som ikke altid er opfyldt, som rækker. Du kan nu for hvert kriterie markere, hvilke dele af emnet forvaltningsmanglen angår.

Sammenfat resultaterne

Du kan bruge det skema med formål, delformål og kriterier, som du udarbejdede ved planlægningen, til at sammenfatte resultaterne. Du bør starte med at konkludere på revisionsmålsniveau, dvs. for de enkelte kriterier. Markér, om kriteriet er opfyldt, eller om der er konstateret regelbrud eller forvaltningsmangler. Sammenfat herefter konklusioner på delmålsniveau. Her angiver du, om de regelbrud eller forvaltningsmangler, der vedrører delmålet, er væsentlige. Afslutningsvis tager du stilling til hovedformålet med revisionen: Er der væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler i emnet eller ej?

Selv om regelbrud eller forvaltningsmangler ikke er væsentlige, kan det være relevant at gøre ledelsen opmærksom på dem og opfordre til, at der bliver rettet op på dem. De konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangler kan derfor tilhøre én af de 3 kategorier i tabel 7.

Tabel 7

Sortering af regelbrud eller forvaltningsmangler til rapporteringen

Resultat	Rapport til øverste ledelse (protokollat e.l.)	Udtalelse i påtegning
Regelbrud eller forvaltningsmangler, som er væsentlige (over væsentlighedstærsklen).	Afspejles i hovedkonklusionen om emnet.	Rapporteres som en kritisk udtalelse.
Regelbrud eller forvaltningsmangler, som ikke er væsentlige, men som bør kommunikeres til den øverste ledelse.	Formidles i rapporten, men påvirker ikke hovedkonklusionen om emnet.	Nævnes ikke.
Ubetydelige regelbrud eller forvaltningsmangler.	Nævnes ikke.	Nævnes ikke.

Høj grad af sikkerhed

Når du sammenfatter revisionens resultater, skal du tage stilling til, om du har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Du bør have revisionsbevis for alle de kriterier, som det er relevant at vurdere emnet ud fra. Du fastlagde disse kriterier, da du definerede revisionens formål, delmål og kriterier i et "revisionstræ" (se afsnit 3.2).

I en juridisk-kritisk revision vil du især tage stilling til, om resultatet af stikprøven af dispositioner giver høj grad af sikkerhed for, at de samlede regelbrud i emnet er under væsentlighedstærsklen. Er stikprøven stor nok i lyset af de regelbrud, du eventuelt har konstateret? Dækker stikprøven og revisionsbeviset fra de øvrige handlinger tilsammen alle de relevante kriterier? Er risikoen for, at der er væsentlige regelbrud inden for emnet, som du ikke har opdaget, samlet set reduceret til et passende lavt niveau?

I en forvaltningsrevision skal du tilsvarende tage stilling til, om revisionsbeviset giver høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige uopdagede forvaltningsmangler. Har du opnået tilstrækkeligt og egnet bevis for alle de relevante kriterier?

Inden du konkluderer, bør du afklare alle usikkerheder. Normalt sker dette ved at opnå yderligere revisionsbevis for de kriterier, hvor dette eventuelt er nødvendigt.

I nogle situationer kan der dog være usikkerheder vedrørende et bestemt kriterie, der er umuligt at afklare ved at opnå yderligere revisionsbevis. Det kan fx skyldes, at der er faktuelle forhold, som du ikke kan fastslå med sikkerhed, fordi der ikke findes en dokumentation i virksomheden, som udgør et egnet revisionsbevis. I en juridisk-kritisk revision kan der desuden være uklarheder i reglerne, som du ikke var tilstrækkelig opmærksom på, da du fastlagde revisionens kriterier. Hvis usikkerheden er umulig at afklare ved at opnå revisionsbevis, kan det være nødvendigt at justere de oprindeligt fastlagte kriterier, inden du sammenfatter konklusionen.

Når du udformer de justerede kriterier, bør du overveje, om problemet skyldes forhold, som ledelsen er ansvarlig for og med rimelighed kan kritiseres for. Det kan eventuelt være en forvaltningsmangel, hvis ledelsen ikke har sikret den dokumentation, der er relevant som i led i styringen af aktiviteterne. Det kan også i nogle tilfælde være et regelbrud, hvis virksomheden fx opkræver eller udbetaler beløb uden at have afklaret, om der er den nødvendige hjemmel i lov. I andre tilfælde er den dokumentation, som kunne have udgjort revisionsbeviset, ikke nødvendig for en god økonomistyring, og den manglende dokumentation er derfor ikke en forvaltningsmangel. Manglende afklaring af regler behøver heller ikke være ledelsens ansvar. De justerede kriterier, som du inddrager i konklusionen, bør omfatte de forhold, som ledelsen er ansvarlig for, og ikke mere end det.

Hvis det er umuligt at opnå revisionsbevis og konkludere om alle de kriterier, der egentlig er relevante for emnet, bør du afspejle usikkerheden i din rapportering til den øverste ledelse, fx i et protokollat. Det kan du gøre ved at konkludere om emnet ud fra de kriterier, som du kan inddrage med høj grad af sikkerhed, men samtidig advare om, at der også er nogle af de relevante kriterier, som du ikke kunne vurdere. Du bør angive, hvad du konkret har konstateret vedrørende disse kriterier, og forklare, hvorfor det var umuligt at afklare, om virksomhedens dispositioner eller styring lever op til det pågældende kriterie, sådan som den efter din vurdering burde. Usikkerheder om kriterier afspejles derimod ikke i påtegningen på årsregnskabet (se kapitel 4 om rapporteringen).

Konsekvenser for den finansielle revision

Overvej, om de regelbrud og forvaltningsmangler, som du eventuelt finder, har konsekvenser for den finansielle revision. Regelbrud eller økonomiske tab som følge af dårlig forvaltning kan potentielt have betydning for din stillingtagen til oplysningerne i årsregnskabet eller ledelsesberetningen. Især vil regelbrud ofte også medføre, at der er fejlinformation i regnskabet. Desuden kan afdækkede svagheder i kontroller, systemer og processer potentielt have betydning for regnskabet eller indikere, at der kan være tilsvarende svagheder i de regnskabsrelevante processer. Du bør derfor være opmærksom på at reagere passende i den finansielle revision, fx ved at justere revisionsstrategien i lyset af den indsigt, du har opnået gennem den juridisk-kritiske revision eller forvaltningsrevisionen.

4. Rapporteringen

4.1. Udform en udtalelse i påtegningen

Krav i SOR

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 giver ikke nødvendigvis den fulde konklusion om det undersøgte emne, men udformes som en kritisk bemærkning, der redegør for de konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangler og de realiserede eller potentielle konsekvenser.

► Pkt. 53 i SOR 6 og SOR 7.

Påtegningen på årsregnskabet skal altid indeholde en udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

I udtalelsen skal du rapportere om regelbrud, hvis de overstiger væsentlighedstærsklen. Du skal også rapportere om forvaltningsmangler, som du vurderer er væsentlige. Rapporteringen har i så fald format af en kritisk bemærkning, hvor du beskriver problemet så kort, præcist og forståeligt som muligt. Når du formulerer den kritiske bemærkning i udtalelsen, kan du fx følge formatet P-Å-K:

- **Problem:** Beskriv konkret i udtalelsen, hvori regelbruddet eller forvaltningsmanglen består.
- **Årsag:** Begrund kort, hvorfor forholdet er et regelbrud eller en forvaltningsmangel, så læseren forstår de regler eller andre kriterier, du har lagt til grund. Hvis du kan, så angiv også, hvorfor og hvordan regelbruddet eller forvaltningsmanglen er opstået.
- **Konsekvens:** Beskriv kort, hvad regelbruddet eller forvaltningsmanglen har medført eller kan medføre. Angiv fx de konkrete beløb, som er blevet uretmæssigt tilført eller opkrævet som følge af regelbrud, eller angiv, hvordan forvaltningsmanglen kan have konsekvenser for sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Du behøver ikke at argumentere for, at forholdet er væsentligt, ved fx at sammenligne med væsentlighedstærsklen. Du bør dog angive de potentielle eller realiserede konsekvenser, som du har lagt vægt på i dine vurderinger af, at forholdet er væsentligt.

4.2. Rapportér om emnet til øverste ledelse

Krav i SOR

Revisor skal i et revisionsprotokollat e.l. afgive rapporter, 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.

Revisor skal sikre, at rapporteringen for hver juridisk-kritisk revisioneller forvaltningsrevision 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 eller kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning.

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 konklusionen 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.

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.

► Pkt. 49-51 i SOR 6 og SOR 7.

I rapporteringen til den øverste ledelse sammenfatter du resultaterne af den eller de revisioner, som du har gennemført. Du bør sikre, at det valgte emne og emnets afgrænsning er tydeligt beskrevet. På den måde er det tydeligt for ledelsen, hvad du præcist udtrykker en konklusion om.

I konklusionen tager du tydeligt stilling til, om du har fundet væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler. Du bør beskrive så klart og forståeligt som muligt, hvori de væsentlige regelbrud eller de væsentlige forvaltningsmangler består. Du bør også angive, i hvilke væsentlige henseender emnet er i overensstemmelse med kriterierne. Dette gør du ved at gengive dine konklusioner på delmålsniveau – både de positive og de negative. Når det er relevant, uddybes konklusionerne ved at beskrive resultater for de enkelte kriterier.

På den måde giver du den øverste ledelse indsigt i, hvad du præcist har undersøgt, og hvad resultaterne har været.

Selv om de regelbrud eller forvaltningsmangler, som du har fundet, ikke er væsentlige, kan det være relevant, at de kommunikeres til den øverste ledelse i din rapport. Du bør i så fald opfordre til, at forholdene udbedres. Du bør forklare, at det vigtigt, at forholdene rettes op, selv om du har vurderet, at regelbruddene eller forvaltningsmanglerne ikke er væsentlige i forhold til regnskabet som helhed, og du derfor ikke vil udtrykke kritik i revisionspåtegningen på årsregnskabet.

5. Særlige opmærksomhedspunkter

5.1. Væsentligheden af regelbrud i store virksomheder

I store virksomheder vil den finansielle væsentlighedstærskel være et tilsvarende stort beløb. Det kan i den situation være urimeligt at anvende den finansielle væsentlighedstærskel i din vurdering af, om regelbrud er væsentlige. For de borgere (eller andre modparter), der ulovligt pålægges en økonomisk ulempe eller ulovligt tildes en økonomisk fordel, er det nemlig uden betydning, om der er tale om en stor virksomhed.

For store virksomheder kan det derfor være relevant at fastsætte en lavere væsentlighedstærskel for vurdering af regelbrud efter SOR 6, der ikke afhænger af benchmarks i regnskabet. Rigsrevisionen anvender i den forbindelse en tærskel på 100 mio. kr. og betragter som en generel tommelfingerregel altid regelbrud på over 100 mio. kr. som væsentlige.

Ved fastlæggelsen af, hvilke plantemaer der er relevante efter SOR 6 og dermed skal dækkes i løbet af opgaveperioden, kan du fortsat tage udgangspunkt i den finansielle væsentlighedstærskel (væsentlighed for regnskabet som helhed eller en lavere tærskel for regnskabets resultatside). Hvis et plantema er større end den absolutte tærskel for regelbrud (100 mio. kr.), men mindre end den finansielle væsentlighedstærskel, må du foretage en vurdering af risikoen for, at plantemaet kan indeholde væsentlige regelbrud (dvs. over 100 mio. kr.). Hvis risikoen for regelbrud er ubetydelig, er plantemaet ikke relevant, og du behøver ikke at udvælge et emne og gennemføre en revision. Hvis der derimod er en risiko for væsentlige regelbrud, bør du anse plantemaet for relevant og revidere det risikofyldte emne.

5.2. Reaktion på konkrete risikoindikationer

Krav i SOR

Revisor skal i hele opgaveperioden reagere passende og rettidigt på konkrete indikationer, som kan indebære, at der er risiko for væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler. Revisor 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. Revisor 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.

► Pkt. 8 og pkt. 39 i SOR 6 og SOR 7.

Hvis du får en information, som tyder på, at der kan være væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler i virksomheden, bør du reagere på informationen, selv om det handler om regelbrud eller forvaltningsmangler, der ligger uden for de emner, som du ellers havde planlagt at revidere. Det kan være forhold, som du tilfældigt bliver opmærksom på, eller som du afdækker som led i den finansielle revision. Det kan også være påstande, der kommer frem i offentligheden eller bliver fremsat direkte til dig som virksomhedens revisor. Du bør i den forbindelse være opmærksom på følgende:

- Pligten til at reagere gælder kun indikationer på *væsentlige* regelbrud eller *væsentlige* forvaltningsmangler. Du må altså tage stilling til, hvor stort problemet kan være ud fra den fastsatte væsentlighedstærskel. Første skridt vil normalt være at foretage nogle handlinger for at vurdere risiko og væsentlighed.
- Kravet i SOR 7 om at reagere gælder også indikationer på, at der er foretaget konkrete dispositioner, som indebærer væsentlige økonomiske tab. Det kan fx være en anskaffelse, der har været urimeligt dyr (sparsommelighed), står i tydeligt misforhold til behovet (produktivitet) eller er irrelevant for virksomhedens formål (effektivitet). I sådanne tilfælde er det ikke nødvendigvis relevant at konkludere om systemer og processer. Det kan – i modsætning til, hvad der ellers gælder efter SOR 7 – i stedet være relevant at konkludere om den konkrete beslutning eller aftale, så det afklares, om der er taget skyldige økonomiske hensyn, da ledelsen disponerede.

Hensigten med kravet i SOR er, at den løbende turnus af plantemaer og udvælgelse af emner ikke må medføre, at revisor ignorerer åbenlyse indikationer på regelbrud eller forvaltningsmangler eller økonomisk helt urimelige dispositioner. Kravet om at reagere rettidigt på sådanne indikationer supplerer således kravet om, at risikoen skal vurderes årligt.

Pligten til at reagere gælder hele opgaveperioden, dvs. den periode, hvor du er virksomhedens revisor. I praksis betyder det, at du kan være nødt til ændre det planlagte emne eller supplere med et ekstra emne, efter at revisionen er gået i gang.

Hvis den konkrete indikation handler om regelbrud eller økonomisk urimelige dispositioner, kan det eventuelt også være relevant at overveje, om der foreligger besvigelser, som du er forpligtet til at reagere på af andre grunde end SOR (og uanset om beløbet er mindre end væsentlighedstærsklen).

5.3. Udvidelse af revisionen som reaktion på regelbrud mv.

Krav i SOR

Hvis revisor har konstateret regelbrud eller forvaltningsmangler, men vurderer, at de konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangler 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 af de aktiviteter, der falder inden for plantemaet.

Juridisk-kritisk revision

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.

Forvaltningsrevision

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.

► Pkt. 44 i SOR 6 og SOR 7.

Når du konstaterer regelbrud eller forvaltningsmangler, bør du altid revurdere risikoen. Da revisionen kun sigter på at konkludere om et afgrænset emne, kan der opstå den situation ved afslutningen af revisionen, at de konstaterede regelbrud eller forvaltningsmangler på den ene side ikke i sig selv er væsentlige, mens de på den anden side udgør en klar indikation på, at de samlede regelbrud eller forvaltningsmangler i virksomheden er væsentlige.

I praksis opstår situationen primært for regelbrud. Situationen kan fx være, at du har konstateret regelbrud i en bestemt andel af dispositionerne inden for emnet og ikke har nogen grund til at forvente andet, end at den samme andel af regelbrud findes i de øvrige dispositioner inden for plantemaet. Hvis en sådan andel i plantemaet ville være væsentlig, udgør de regelbrud, du har konstateret, en klar indikation på, at der faktisk er væsentlige regelbrud i virksomheden. Det er jo kun, fordi det emne, du har valgt, er for lille, at regelbruddene inden for emnet ikke når op på væsentlighedsgrænsen. Løsningen er derfor at udvide emnet præcis så meget, som det er nødvendigt for at be- eller afkræfte, at der er væsentlige regelbrud.

Kravene i SOR om denne situation tilsigter at regulere situationen, så revisor på den ene side ikke kommer i ond tro (ignorerer risikoen), og på den anden side også har mulighed for at få afsluttet revisionen af et afgrænset emne. Du skal kun udvide revisionen, hvis resultaterne viser, at regelbruddene eller forvaltningsmanglerne i det samlede plantema sandsynligvis er væsentlige. Det taler for at udvide revisionen:

- Hvis emnet ikke er naturligt afgrænset, så afgrænsning blot er et resultat af dine egne beslutninger. Det kunne fx være, at du kun har medtaget dispositioner, der er registreret i 9 måneder af regnskabet, hvor du kunne have medtaget et fuldt år.
- Hvis der ikke er en god begrundelse for, at den specifikke risiko for de konstaterede regelbrud er betydeligt lavere i resten af plantemaet end i det emne, som du har fastlagt.

Det kan eventuelt være hjælpsomt at gange det procentvise forhold mellem regelbruddenes størrelse og emnets størrelse med plantemaets størrelse for at konstatere, om størrelsesforholdet i sig selv udgør en indikation på, at der er væsentlige regelbrud. Hvis du fx har opgjort regelbruddene til 10 mio. kr., og emnet er på 100 mio. kr., mens plantemaet er på 500 mio. kr., indikerer dette, at regelbruddene i plantemaet sandsynligvis kan være på 50 mio. kr. Hvis væsentlighedstærsklen er lavere end 50 mio. kr., kan det være relevant at udvide emnet.

Udvidelsen består alene i at afklare risikoen for, at samme type af regelbrud findes i andre dele af plantemaet i et omfang, der overstiger det generelle væsentlighedsniveau for regnskabet. Du skal altså ikke vælge et helt nyt emne, og du behøver ikke nødvendigvis at inddrage alle de kriterier, der indgik i revisionen af det oprindelige emne. Du skal heller ikke inddrage andre plantemaer.

I rapporteringen i protokollatet, beretningen eller rapporten skal du både konkludere om det oprindelige emne og om resultatet af din efterprøvelse af yderligere dispositioner, hvor du kun har undersøgt, om der findes de samme regelbrud eller forvaltningsmangler som i det oprindelige emne.

5.4. Tilfælde, hvor ministeriet har fastsat særlige krav i tillæg til SOR

Det er en del af hensigten med SOR, at der over tid så vidt muligt skabes ensartede krav til revisionen i de forskellige opgaver i den offentlige sektor. Der er imidlertid mange tilfælde, hvor ministerier og styrelser i bekendtgørelser, revisionsinstrukser mv. har fastsat en række særbestemmelser, der gælder i tillæg til SOR. Hvis dette er tilfældet, bør du anføre i protokollatet e.l., hvordan du har behandlet disse særkrav.

Der kan forekomme flere forskellige typer af særkrav i revisionsbestemmelserne. Tabel 8 kan hjælpe med at fastslå, hvordan du bør behandle kravene.

Tabel 8
Forskellige typer af særkrav i revisionsbestemmelser

Typer af særkrav	Hvordan behandles kravet
Konstatering Bestemmelsen angiver, at revisor skal konstatere et bestemt faktisk forhold eller "påse", at et bestemt kriterie er opfyldt. Dette forudsætter blot en simpel handling (fx en enkelt observation, inspektion, forespørgsel e.l.).	Som et enkeltstående kontrolmål. Det noteres i protokollatet e.l., at revisor har konstateret det pågældende forhold.
Foreskrevne handlinger Bestemmelsen angiver, hvilke handlinger revisor skal udføre for at opnå et kontrolmål eller for at nå frem til en konklusion om et bestemt forhold.	På samme måde som aftalte arbejdshandlinger. ISRS 4400 finder dog ikke anvendelse, da handlingerne udføres som led i revisionsopgaven som følge af et krav i medfør af lov. Det noteres i protokollatet e.l., at revisor har udført de foreskrevne handlinger, og hvad resultatet har været.
Emne og kriterier ud over SOR Bestemmelsen angiver et emne, som revisor skal konkludere om, og overlader det til revisors faglige vurdering at fastsætte de relevante handlinger. Der er egnede kriterier for vurdering af emnet. Der er hverken tale om en juridisk-kritisk revision af dispositioner, der er omfattet af regnskabet, eller forvaltningsrevision vedrørende de midler eller aktiviteter, der er omfattet af regnskabet.	Som en revision af et emne efter samme principper som en revision efter SOR 6 eller SOR 7 (direkte rapporteringsopgave). SOR finder dog ikke anvendelse på revisionen af særemnet, og revisionen kan ikke give anledning til en kritisk udtalelse i påtegningen efter SOR 5. Der sammenfattes en konklusion om emnet i protokollatet e.l.
Emne og kriterier inden for SOR Bestemmelsen angiver emner eller kriterier, som vedrører ledelsens ansvar for lovligheden af de dispositioner, der indgår i regnskabet, eller sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i forvaltningen af de midler eller driften af den virksomhed, som er omfattet af regnskabet.	Se afsnittet "Bestemmelser om emner og kriterier inden for SOR" nedenfor.
Eksplícitte ændringer i forhold til SOR Bestemmelsen refererer til SOR og fastsætter en skærpelse eller lempelser i forhold til nogle af de krav, der er fastsat i SOR.	Se afsnittet "Eksplícitte ændringer i forhold til SOR – obligatoriske plantemaer" nedenfor.

Bestemmelser om emner og kriterier inden for SOR

Når det er fastsat, at revisionen udføres i overensstemmelse med SOR, og der samtidig er fastsat en bestemmelse, som vedrører aspekter af juridisk-kritisk revision eller forvaltningsrevision, er der 3 muligheder:

- 1) **Bestemmelsen er uden betydning.** Bestemmelsen understreger blot noget, som i forvejen gælder efter SOR. Betragt bestemmelsen som betydningsløs, medmindre bestemmelsen efter sin ordlyd tydeligt ændrer på kravene i forhold til, hvad der gælder efter SOR.
- 2) **Bestemmelsen indskrænker kravene i forhold til, hvad der gælder efter SOR.** Dette vil kun være tilfældet, hvis det fremgår utvetydigt af bestemmelsen, at der er tale om en undtagelse fra kravene i SOR.
- 3) **Bestemmelsen stiller ekstra krav i forhold til, hvad der gælder efter SOR.** Din revision vil i så fald både skulle leve op til kravene i SOR og det ekstra krav i revisionsbestemmelsen.

Du bør tage stilling til, hvilken af de 3 muligheder der gælder. Dette bør ske som led i afklaringen af opgavens vilkår, når revisionsaftalen indgås (fx i aftalebrevet eller tiltrædelsesprotokollatet). Hvis bestemmelsen indebærer ekstra krav til dækning af plantemaer og fastsættelsen af emner, angives dette i tilknytning til den oversigt over de 4 foregående års SOR 6- og SOR 7-revisioner, som årligt skal fremgå af et protokollat e.l.

Det ekstra krav kan fx være, at et bestemt emne skal revideres for hvert regnskabsår. I disse tilfælde bør du integrere det obligatoriske emne i din revision efter SOR på følgende måde:

Det obligatoriske emne trækkes ud af det plantema, hvor det ellers hører til. Du tager herefter stilling til, om den resterende del af plantemaet er stort nok til at være væsentligt. Hvis restplantemaet (dvs. den resterende del) overstiger væsentlighedsniveauet, indgår restplantemaet på lige fod med de øvrige plantemaer. Der skal således mindst hvert 5. år udvælges et emne inden for restplantemaet. Hvis restplantemaet ikke er væsentligt, bortfalder det.

Revisionen af det obligatoriske emne udføres efter kravene i SOR 6 eller SOR 7. Du konkluderer således hvert år om det obligatoriske emne i revisionsprotokollatet e.l. Du bør tage stilling til væsentlighedsniveauet ud fra reglerne om, at emnet er obligatorisk. Medmindre reglerne tilsiger et lavere niveau, er udgangspunktet, at du kan anvende det generelle væsentlighedsniveau for regnskabet. Hvis der er regelbrud eller forvaltningsmangler i det obligatoriske emne, bidrager det til en eventuel kritisk udtalelse. Hvis regelbruddene eller forvaltningsmanglerne ikke er væsentlige, tager du stilling til, om de indebærer, at emnet bør udvides med andre dele af plantemaet (se afsnit 5.3).

Eksplícitte ændringer i forhold til SOR – obligatoriske plantemaer

I tilfælde, hvor revisionsinstruksen refererer til SOR og angiver en ændring i kravene, gælder SOR med præcis de ændringer, der er angivet. Du kan således gå ud fra, at alle øvrige krav i SOR er uændrede.

Hvis bestemmelsen skærper krav til dækning af plantemaer og fastsættelsen af emner, angives dette i tilknytning til den oversigt over de 4 foregående års SOR 6- og SOR 7-revisioner, som årligt skal fremgå af et protokollat e.l.

Revisionsinstruksen kan bl.a. fastsætte, at der er ét af de plantemaer, der fremgår af pkt. 6 i SOR 6 eller pkt. 6 i SOR 7, som revisor skal dække hvert år. For det pågældende obligatoriske plantema fraviger bestemmelsen således kravene i SOR på 2 punkter:

- Efter SOR er væsentlighed afgørende for, om plantemaet skal dækkes. Men revisor behøver ikke at tage stilling til væsentligheden af det obligatoriske plantema. Uanset hvor ubetydeligt det er, skal det dækkes.
- Efter SOR skal revisor planlægge ud fra risiko hen over opgaveperioden, så plantemaet dækkes i løbet af opgaveperioden og maks. hvert 5. år. I stedet skal det obligatoriske plantema blot dækkes hvert år.

Derimod ændrer en sådan bestemmelse ikke på andre krav i SOR. Medmindre andet er fastsat, vil dækningen af plantemaet således fortsat skulle ske ved, at revisor ud fra risiko vælger et afgrænset emne inden for det obligatoriske plantema og konkluderer om emnet med høj grad af sikkerhed.

Normalt vil et emne, som du har konkluderet positivt om sidste år, have lav risiko i forhold til emner, der ikke tidligere er blevet revideret. I praksis vil du derfor kunne tilrettelægge en rotation, så du over en årrække dækker de væsentligste emner inden for det obligatoriske plantema, idet du hvert år tager stilling til, hvilket emne der indeholder størst risiko for væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler.

De øvrige plantemaer vil også være omfattet af de almindelige krav i SOR og skal således dækkes i løbet af opgaveperioden eller hvert 5. år. Du vil både efter SOR 6 og SOR 7 skulle vurdere risikoen og prioritere de øvrige plantemaer, så de mest risikofyldte plantemaer dækkes først. Hvis det obligatoriske plantema også er det mest risikofyldte, vil du i det første år kunne nøjes med at dække dette ene plantema i henhold til den pågældende SOR (dvs. SOR 6, hvis det er et SOR 6-plantema, eller SOR 7, hvis det er et SOR 7-plantema). Hvis der er et andet plantema, der er mere risikofyldt, vil du både skulle dække det obligatoriske plantema og det mest risikofyldte plantema i det første år.

I de efterfølgende år vil du skulle prioritere de øvrige plantemaer ud fra risiko og først dække det plantema, som er mest risikofyldt. Herudover skal du naturligvis hvert år dække det obligatoriske plantema.

5.5. Koncerner

I koncerner er der et samspil mellem koncernrevisor og de enkelte datterselskabers revisorer (komponentrevisorer) ved revisionerne efter SOR, som kan sammenlignes med det samspil, der kendes fra den finansielle revision.

Koncernrevisor skal udføre juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner med udgangspunkt i koncernregnskabet og den samlede koncern. Du kan som koncernrevisor uden videre bruge fremgangsmåden i denne vejledning, idet du tager udgangspunkt i væsentlighed for koncernregnskabet som helhed og fastlægger plantemaer og udvælger emner, som koncernledelsen har ansvaret for inden for den samlede koncern. Hvis der også er revision af de enkelte datterselskabers regnskaber, tager du i din koncernrevisionsstrategi stilling til, om du vil anmode datterselskabets revisor om at udføre arbejde til brug for revisionerne efter SOR (se nærmere i pkt. 27 i SOR 6 og SOR 7). Det vil naturligvis afhænge af revisionsaftalen, om datterselskabets revisor er forpligtet til at udføre et sådant arbejde, men ofte vil koncern- og komponentrevisor være fra samme revisionsfirma. Hvis det nødvendige arbejde ikke udføres af datterselskabets revisor, må koncernrevisor gøre det selv.

Det enkelte datterselskab kan også være pålagt, at årsregnskabet skal revideres efter SOR. Dette indebærer, at datterselskabets revisor selvstændigt skal tage stilling til væsentlighed for datterselskabets regnskab og fastsætte plantemaer og prioritere og udvælge emner efter risiko inden for datterselskabets årsregnskab. Som datterselskabets revisor skal du altså både selv varetage en planlægning og udvælgelse af emner, som du konkluderer om i et protokollat e.l. til datterselskabets bestyrelse, og kan herudover eventuelt blive pålagt at tilvejebringe konklusioner til brug for koncernrevisors opgave.

De involverede revisorer bør derfor drøfte deres respektive planlægning over opgavens tidshorisont. Normalt er det hensigtsmæssigt, at koncernrevisor beder datterselskabernes revisorer om at udføre (eller bidrage til) de risikovurderingshandlinger og risikovurderinger på datterselskabsniveau, som danner grundlag for koncernplanlægningen efter SOR 6 og SOR 7. Hvis det plantema eller emne, som koncernrevisor har udvalgt til årets revision, også er det emne, der er det mest risikofyldte for datterselskabet, vil datterselskabets revisor kunne nøjes med at konkludere om dette emne. Hvis det derimod er et andet plantema eller emne, som er det mest risikofyldte for datterselskabet, bør datterselskabets revisor også revidere og konkludere om dette emne. Der kan desuden være forskel på, hvilke plantemaer der er væsentlige for henholdsvis koncernen og de enkelte datterselskaber. De involverede revisorer kan således tilstræbe – men ikke nødvendigvis altid opnå – en koordinering, så de samme plantemaer dækkes i alle koncernens datterselskaber i samme år.

5.6. Private organisationer med tilskud

Private organisationer (NGO'er mv.), der modtager offentlige tilskud, vil ofte være pålagt revision efter SOR. Det offentlige tilskud kan enten gives til bestemte aktiviteter eller som et driftstilskud.

Når tilskuddet gives til bestemte aktiviteter, vil det normalt ske på betingelse af, at modtageren aflægger et tilskudsregnskab. Der kan enten være tale om tilskud til et projekt eller mere permanente tilskud til en varig aktivitet, der kan adskilles regnskabsmæssigt fra modtagerens øvrige aktiviteter. I disse tilfælde vil kravet om revision efter SOR normalt rette sig mod tilskudsregnskabet, mens der almindeligvis ikke vil være krav om, at årsregnskabet revideres efter SOR.

Er der derimod tale om driftstilskud, kan den private organisation være pålagt at aflægge et årsregnskab, der er revideret i overensstemmelse med SOR. Ved et driftstilskud er det den private organisations generelle formål og almindelige aktiviteter, der støttes med offentlige midler.

En revision af et årsregnskab efter SOR forudsætter, at den reviderede organisation forvalter offentlige midler og/eller udøver en funktion på det offentliges vegne, hvor der træffes beslutninger af økonomisk betydning for de berørte borgere eller virksomheder. Som revisor må du gå ud fra, at den myndighed, der har bestemt, at årsregnskabet revideres efter SOR, har vurderet, at driftstilskuddet forudsætter, at organisationens dispositioner overholder visse regler, og/eller at ledelsen sikrer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Ved revisionerne efter SOR 6 og SOR 7 bør kriterierne afspejle de rammer, der gælder for organisationen, og de betingelser, som lovgivningen og den tilskudsydende myndighed har stillet til organisationen.

Når der er krav om, at årsregnskabet skal revideres i overensstemmelse med SOR, skal du normalt tage udgangspunkt i hele årsregnskabet, selv om der er tale om en privat organisation. Dette gælder uanset størrelsen på driftstilskuddet.

Hvis der er bestemte dele af regnskabet, som udelukkende omfatter private midler, bør disse dele dog ikke indgå i revisionen efter SOR. Der kan fx være tale om testamenterede eller indsamlede midler, som er øremærkede til et helt bestemt formål, og som derfor holdes adskilt fra organisationens almindelige aktiviteter.

Der findes desuden eksempler på, at der stilles krav om revision af årsregnskabet efter SOR, selv om tilskuddet i realiteten angår bestemte aktiviteter, som kun vedrører en afgrænset del af regnskabet. I disse tilfælde vil de øvrige aktiviteter således være finansieret af rent private midler. Eventuelt kan der samtidig være fastsat krav om, at der i årsregnskabet skal gives regnskabsmæssige oplysninger om tilskuddets anvendelse (fx i form af en note i regnskabet).

Hvis du skal revidere et årsregnskab, der både indeholder en afgrænset del, som er helt eller delvist finansieret ved offentligt tilskud, og en del, der angår rent private midler, kan du følge denne fremgangsmåde:

- 1) Overvej, om der er oplysninger i regnskabet vedrørende tilskuddet, hvor der i den finansielle revision bør anvendes et lavere væsentlighedsniveau af hensyn til tilskudsyder. Hvis dette er tilfældet, vil det lavere niveau normalt også være relevant for revisionerne efter SOR 6 og SOR 7.
- 2) Hvis der ikke er sådanne oplysninger, så sæt en væsentlighedstærskel for revisionerne efter SOR 6 og SOR 7, som afspejler størrelsesforholdene i den helt eller delvist tilskudsfinansierede del af regnskabet.
- 3) Når du fastlægger de relevante og væsentlige plantemaer, ser du bort fra de dele af regnskabet, der kun indeholder rent private midler. I de gennemførte revisioner efter SOR 6 og SOR 7 vælges emnerne således inden for den del af regnskabet, som er helt eller delvist tilskudsfinansieret.

Som udgangspunkt har du opfyldt kravet om, at årsregnskabet skal revideres efter SOR, selv om du i praksis ser bort fra rent private midler. Det skyldes, at det er en del af reguleringen i SOR, at revisionen tager udgangspunkt i de plantemaer, der er relevante og væsentlige. Plantemaerne skal afspejle den regnskabsaflæggende ledelses ansvar for dispositionerne og for styringen af de (delvist) offentligt finansierede aktiviteter.

Det kan dog forekomme, at den del af regnskabet, som er helt eller delvist tilskudsfinansieret, kun udgør en helt uvæsentlig andel af årsregnskabet. Hvis den helt eller delvist tilskudsfinansierede del er mindre end den tærskel for væsentlighed for regnskabet som helhed, som du anvender i den finansielle revision, giver det ikke mening at hævde, at årsregnskabet er revideret i overensstemmelse med SOR. Du bør i dette tilfælde i rapporteringen til den øverste ledelse (protokollatet) redegøre for:

- at de aktiviteter, der helt eller delvist er finansieret ved offentlige tilskud, er uvæsentlige for årsregnskabet, og at forudsætningerne for, at årsregnskabet som helhed kan revideres efter SOR, dermed ikke er opfyldt
- at der ikke er noget andet grundlag end betingelserne for driftstilskuddet, der gør, at revisionen af årsregnskabet skal revideres efter SOR
- at revisionen efter SOR derfor alene har omfattet de bestemte afgrænsede dele af regnskabet, hvor aktiviteterne helt eller delvist finansieres ved offentligt tilskud.

Du bør samtidig tilpasse udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i påtegningen på årsregnskabet, så det fremgår, at disse revisioner kun har omfattet de pågældende dele af regnskabet.