

Standard for offentlig revision nr. 6

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

SOR

SOR 6
6

SOR 6
6
6
SOR 6

Standarderne
for offentlig

revision 6

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SOR 6 fastlægger krav vedrørende:

- **Revisionens formål – pkt. 1-11**
 - De juridisk-kritiske revisioners mål
 - Fastlæggelse af plantemaer og udvælgelse af emner
 - Tilrettelæggelse af revisionerne over opgaveperioden
 - Kriterier.
- **Revisionens forudsætninger – pkt. 12-29**
 - Opgavens vilkår
 - Kommunikation
 - Kompetencer
 - Professionel skepsis
 - Kvalitetsstyring og revisionsrisiko
 - Væsentlighed
 - Særligt om koncerner
 - Dokumentation.

- **Planlægning og udformning af handlinger – pkt. 30-40**
 - Revisors forståelse
 - Præcise revisionsmål
 - Risikovurdering
 - Revisionsstrategi og revisionsplan
 - Udformning af revisionshandling
 - Anvendelse af interne revisors arbejde.
- **Grundlaget for revisors konklusioner – pkt. 41-48**
 - Revisionsbevis
 - Vurdering og reaktion på konstaterede regelbrud
 - Sammenfattende vurdering og feedback.
- **Revisors rapportering – pkt. 49-55**
 - Revisionsprotokollat e.l.
 - Revisors erklæring
 - Opfølgning.

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

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

Denne version af SOR 6 (version 2.1) erstatter de tidligere versioner (1.0 og 2.0) og finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisors opgaver med revision af regnskaber efter god offentlig revisionsskik, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2025 eller senere.

Revisionens formål

De juridisk-kritiske revisioners mål

1. Revisor skal som led i opgaven gennemføre juridisk-kritiske revisioner. Emnerne for de enkelte revisioner skal være konkrete grupper af dispositioner, som leder til indtægter, udgifter, aktiver eller passiver i regnskabet. De forskellige emner skal i løbet af opgaveperioden omfatte dispositioner af forskellige typer. De forskellige typer af dispositioner, som er relevante for opgaven kan derfor inddeles i overordnede plantemaer, der er karakteriseret ved at være omfattet af bestemte regler, som ledelsen har et ansvar for overholdes. Ved en opgave med revision af et regnskab hører det således til revisors mål:
 - at fastlægge de plantemaer, der er relevante for opgaven
 - at udvælge et konkret emne for hvert plantema og gennemføre en juridisk-kritisk revision af emnet i løbet af opgaveperioden

- at prioritere efter risikoen for væsentlige regelbrud og reagere passende på risici for væsentlige regelbrud i hele opgaveperioden.

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

- at opnå høj grad af sikkerhed for, om der forekommer væsentlige regelbrud i det udvalgte emne, så revisor kan sammenfatte en konklusion om emnet
- at udforme en konklusion om emnet, som på en dækkende og balanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret
- at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat eller en lignende meddelelse til den relevante øverste ledelse
- at fastslå, om der ved revisionen er konstateret væsentlige regelbrud, så revisor kan rapportere herom til regnskabets brugerkreds i en erklæring i overensstemmelse med SOR 5 eller i Rigsrevisionens tilfælde i en beretning til Statsrevisorerne.

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

Fastlæggelse af plantemaer og udvælgelse af emner

4. Revisor skal fastlægge de plantemaer, som er relevante for opgaven, og udvælge de konkrete emner, som revisor vil revidere i løbet af opgaveperioden. Revisor skal i den forbindelse gennemgå det relevante regelgrundlag og gennemføre yderligere handlinger for at identificere de forskellige typer og grupper af dispositioner og udøve faglig vurdering af de involverede risici for regelbrud. Ved Rigsrevisionens revision af et ministerområde eller en anden bestanddel i statsregnskabet skal revisor tage udgangspunkt i Rigsrevisionens overordnede revisionsstrategi for Statsregnskabet.

5. Revisor skal ved opgavens start fastslå, hvilke plantemaer der er relevante for opgaven, og skal i løbet af opgaveperioden justere plantemaerne, hvis der sker ændringer, der giver anledning dertil. De relevante plantemaer er de typer af dispositioner, som revisor må forvente vil indgå med væsentlige beløb i det regnskab – eller i et af de regnskaber – som er omfattet af opgaven. Hvert plantema omfatter dispositioner, der leder til nogle bestemte udgifter eller indtægter eller aktiver eller passiver, og som desuden er omfattet af bestemte regler, som ledelsen har ansvar for at sikre overholdes. Reglerne kan omfatte krav om hjemmel eller andre betingelser, der skal være opfyldt, for at dispositioner af den pågældende type må foretages, samt regler om den proces, der leder frem til de konkrete aftaler eller afgørelser, og regler om de beløb, der retmæssigt kan tildeles eller opkræves fra de enkelte modtagere eller betalere. For hvert af de relevante plantemaer skal revisor udvælge mindst ét nærmere afgrænset emne og gennemføre en juridisk-kritisk revision af emnet i løbet af opgaveperioden. Emnet skal være den konkrete gruppe af gennemførte dispositioner inden for plantemaet, hvor der efter revisors opfattelse på tidspunktet for revisionens gennemførelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Emnet skal omfatte de konkrete omstændigheder, som efter revisors opfattelse er afgørende for, om dispositionen er truffet og gennemført i overensstemmelse med gældende ret. Revisors konklusion skal omfatte det samlede emne og skal ikke inddrage andre dispositioner end dem, der indgår i det udvalgte emne.
6. Hvis opgaven vedrører revision af et årsregnskab, skal de juridisk-kritiske revisioner i den forbindelse omfatte et emne inden for hvert af de nedenstående plantemaer, når de nedenstående betingelser er opfyldt:
 - a. **Gennemførelse af køb**
Hvis køb af varer eller tjenesteydelser indgår i årsregnskabet med væsentlige udgiftsbeløb, skal revisor undersøge den gruppe af køb, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Det emne, som revisor udformer en konklusion om, skal omfatte de konkrete omstændigheder, der er afgørende for, om den udvalgte gruppe af køb og tilhørende udgifter har den nødvendige bevilling og gennemføres i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de pågældende køb. De relevante kriterier kan fx være bestemmelser fastsat i indkøbsaftaler, tilbudsloven eller EU's udbudsdirektiver.
 - b. **Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner**
Hvis løn, pension og andre personaleudgifter indgår i årsregnskabet med væsentlige udgiftsbeløb, skal revisor undersøge den gruppe af løn- og ansættelsesmæssige dispositioner, hvor der efter revisors opfattelse er størst risiko for væsentlige regelbrud. Det emne, som revisor udformer en konklusion om, skal omfatte de konkrete omstændigheder, der er afgørende for, om de udvalgte dispositioner og tilhørende udgifter har den nødvendige bevilling og er i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de pågældende ansættelser. De relevante kriterier kan fx være fastlagt af bestemmelser i love, andre forskrifter, overenskomster eller individuelle aftaler. Det kan også være et relevant kriterium, at løn- og ansættelsesvilkår er i rimelig overensstemmelse med sædvanlig praksis for tilsvarende stillinger.

c. Gennemførelse af salg

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

d. Myndigheders gebyropkrævning

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

e. Afgørelser om tildeling af tilskud mv.

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

f. Rettighedsbestemte overførsler

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

7. Hvis opgaven omfatter revision af et tilskudsregnskab, skal revisor gennemføre én eller flere juridisk-kritiske revisioner af tilskudsanvendelsen. De relevante plantemaer er fastlagt af de forskellige typer af dispositioner, som tilskudsmodtageren har foretaget som led i de aktiviteter, der ydes tilskud til. Emnerne er konkrete dispositioner, som indgår i regnskabet. For hver af de relevante plantemaer (typer af dispositioner) skal det emne, som revisor udformer en konklusion om, omfatte de konkrete omstændigheder, der efter revisors vurdering er afgørende for, at midlerne anvendes i overensstemmelse med fastsatte tilskudsvilkår. De fastsatte tilskudsvilkår kan fremgå af tilsagnet fra den myndighed, der yder tilskuddet, eller af bestemmelserne i det lovgrundlag, der fastlægger rammerne for tilskuddets anvendelse. Den eller de relevante juridisk-kritiske revisioner gennemføres i løbet af tilskudsperioden og skal være afsluttet, inden revisor udformer sin erklæring om det afsluttende tilskudsregnskab.

8. Uanset hvilken type regnskab opgaven vedrører, skal de juridisk-kritiske revisioner endvidere omfatte dispositioner, hvor revisor i løbet af opgaven bliver opmærksom på konkrete indikationer, som viser, at der kan være risiko for væsentlige regelbrud som følge af fejl eller uregelmæssigheder. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om dispositionerne gennemføres i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for at gældende ret overholdes.

Tilrettelæggelse af revisionerne over opgaveperioden

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

Kriterier

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

Revisionens forudsætninger

Opgavens vilkår

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

Kommunikation

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

Kompetencer

16. Den opgaveansvarlige revisor (opgaveansvarlige partner eller chef) er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam har den nødvendige faglige kompetence til at udføre den juridisk-kritiske revision og for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet udført af hele revisionsteamet på alle niveauer og i alle faser i revisionsprocessen.
17. Den opgaveansvarlige revisor skal være overbevist om, at hele revisionsteamet og eventuelle eksterne eksperter tilsammen har kompetencer og færdigheder til:
 - at udføre revisionen i overensstemmelse med de relevante standarder og gældende krav i love og øvrig regulering, herunder de krav der er fastsat i SOR 6
 - at gøre det muligt for revisor at sammenfatte en konklusion om hvert relevant emne i et revisionsprotokollat e.l. og udforme en erklæring om den udførte offentlige revision i overensstemmelse med SOR 5, som afspejler resultaterne af de gennemførte juridisk-kritiske revisioner.

Professionel skepsis

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

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

20. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af de juridisk-kritiske revisioner med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for:
 - at de juridisk-kritiske revisioner udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 6
 - at de juridisk-kritiske revisioner overholder gældende krav i lovgivning og øvrig regulering
 - at revisors konklusioner og revisors erklæring om den udførte offentlige revision er passende efter omstændighederne.
21. Revisor skal derfor etablere, vedligeholde og anvende procedurer, der værner om kvaliteten og sikrer, at de relevante krav opfyldes og lægger vægt på en passende, afbalanceret og redelig rapportering, der tilfører værdi for de tiltænkte brugere.

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

Væsentlighed

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

Særligt om koncerner

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

Dokumentation

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

Planlægning og udformning af handlinger

Revisors forståelse

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

Præcise revisionsmål

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

Risikovurdering

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

Revisionsstrategi og revisionsplan

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

Udformning af revisionshandlinger

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

Anvendelse af interne revisorers arbejde

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

Grundlaget for revisors konklusioner

Revisionsbevis

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

Vurdering og reaktion på konstaterede regelbrud

43. Revisor skal gennemgå de konstaterede regelbrud og vurdere, om de enkeltvist eller samlet set er væsentlige. Revisor skal i den forbindelse tage stilling til, hvilken indvirkning regelbruddene skal have på revisionens videre forløb og på revisors konklusion om emnet. Revisor skal endvidere overveje, om regelbruddene skyldes fejl eller uregelmæssigheder, og om de forhold, som har ført til regelbrud, indikerer, at der også kan være risiko for fejlinformation i regnskabet eller for andre regelbrud eller forvaltningsmangler, der kan have betydning for revisors øvrige forpligtelser i forbindelse med opgaven.
44. Hvis revisor har konstateret regelbrud, men vurderer, at de konstaterede regelbrud samlet set ikke er væsentlige, skal revisor tage stilling til, om emnet for revisionen skal udvides, så det omfatter en større andel af de dispositioner, der falder inden for plantemaet. Revisor skal udvide emnet, hvis de regelbrud, som revisor har opdaget i de undersøgte dispositioner, har en karakter og forekomst, der indikerer, at der er risiko for, at de samlede regelbrud inden for plantemaet kan være væsentlige. En sådan risiko vil som udgangspunkt foreligge, hvis andelen af de undersøgte dispositioner, hvor der er sket regelbrud, er så stor, at der vil være tale om væsentlige regelbrud, hvis det viser sig, at der også er regelbrud i en tilsvarende andel af de dispositioner inden for plantemaet, som revisor ikke har undersøgt. Revisor udvider i så fald emnet ved at undersøge yderligere dispositioner inden for plantemaet, inden revisor udformer en konklusion og rapporterer revisionens resultater. Det udvidede emne skal omfatte en tilstrækkelig andel af alle plantemaets dispositioner til, at revisor:
 - enten kan konkludere, at der forekommer væsentlige regelbrud, og rapporterer om disse i sin erklæring i overensstemmelse med pkt. 53
 - eller kan konstatere, at regelbruddene forekommer i en så begrænset andel af regnskabets dispositioner inden for plantemaet, at der ikke er tale om væsentlige regelbrud, som revisor skal rapportere om i sin erklæring i overensstemmelse med pkt. 53.

Sammenfattende vurdering og feedback

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

Revisors rapportering

Revisionsprotokollat e.l.

49. Revisor skal i et revisionsprotokollat e.l. afgive rapporteringer, der er fyldestgørende, overbevisende, rettidige, læsevenlige og afbalancerede. Revisor skal i sin rapportering identificere det eller de undersøgte emner og de berørte dele af regnskabet og angive revisionens afgrænsning med hensyn til kriterier eller revisionsmål og omfang af de gennemførte handlinger.
50. Revisor skal sikre, at rapporteringen for hver juridisk-kritisk revision giver en klar konklusion, der på en dækkende og balanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante regler. Konklusionen kan fx udformes som svar på spørgsmål, som revisor har formuleret for at gengive revisionens formål og delformål. Revisor skal i forbindelse med konklusionen redegøre for karakteren af det revisionsbevis eller for de væsentligste observationer, som har overbevist revisor om, at den angivende konklusion er passende. Hvis revisor har konstateret regelbrud, der enkeltvist eller samlet set er væsentlige, skal revisor i sin konklusion angive karakteren og omfanget af regelbruddene og søge at belyse de potentielle virkninger.

51. Hvis revisors observationer og konklusioner giver grundlag herfor, skal revisor desuden søge at give konstruktive anbefalinger, som kan bidrage til at udbedre regelbruddene eller hindre fremtidig gentagelse.
52. Revisors rapporteringer med konklusionerne af de gennemførte juridisk-kritiske revisioner skal senest kommunikeres til den relevante øverste ledelse i et revisionsprotokollat e.l. i forbindelse med, at revisor fremsender sin erklæring om den udførte offentlige revision. Revisor skal oplyse, hvis konklusionerne giver revisor anledning til at rapportere om væsentlige regelbrud i sin udtalelse i erklæringen om regnskabet.

Revisors erklæring

53. Hvis revisor har konstateret væsentlige regelbrud i de dispositioner, som er omfattet af regnskabet, skal revisor rapportere, om regelbruddene til regnskabets brugerkreds. Det er fastsat i SOR 5, at dette sker i en *udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision* i revisors erklæring om den udførte offentlige revision. Rapporteringen i udtalelsen gengiver ikke nødvendigvis den fulde konklusion om det undersøgte emne, men udformes som en kritisk bemærkning, der redegør for de konstaterede regelbrud og de realiserede eller potentielle konsekvenser.
54. Ved Rigsrevisionens revision af statsregnskabet omfatter regnskabets brugerkreds Statsrevisorerne, Folketinget og offentligheden, og SOR 5 finder ikke anvendelse. Rigsrevisionen udformer således ikke en *udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision*. Rapporteringen om væsentlige regelbrud sker i stedet i en beretning til Statsrevisorerne.

Opfølgning

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

Definitioner og forklaringer

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

God offentlig revisionsskik

Et udtryk, der betegner de almindelige faglige kvalitetskrav, som efter dansk praksis og internationale principper for offentlig revision kan stilles til revisors ydelser med udgangspunkt i rigsrevisorlovens § 3. Det fremgår af en lang række bestemmelser om revision af stat, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder eller offentligt finansierede aktiviteter, at revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3. Det indebærer, at revisor er forpligtet til at udføre finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i en god faglig kvalitet. Princippet om, at revisionsopgaver i den offentlige sektor omfatter 3 aspekter – finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision – har været gældende siden statsregnskabsloven af 1926. Derimod har den faglige norm for, hvad der kan betragtes som god kvalitet i revisionen, udviklet sig betydeligt gennem tiden og har ikke tidligere været entydigt beskrevet. Fra 2017 er god offentlig revisionsskik blevet kodificeret og udfyldt af SOR. Rigsrevisionens publikation om god offentlig revisionsskik fra 2013 er derfor bortfaldet. SOR fastlægger således de nærmere faglige krav til revisors ydelser i alle de tilfælde, hvor revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik.

Gældende ret

Den gældende retstilstand på det tidspunkt, hvor dispositionen gennemføres. For at fastslå, hvad der er gældende ret, tages der udgangspunkt i de almindeligt anerkendte retskilder. I forbindelse med juridisk-kritiske revisioner kan sådanne retskilder omfatte meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Det kan i nogle tilfælde indebære, at revisor må tage stilling til, om ministerier og andre myndigheder udøver deres forvaltningsmæssige kompetence til at udstede regler og retningslinjer, foretage skøn og træffe afgørelser i overensstemmelse med det gældende lovgrundlag og de almindelige forvaltningsretlige principper. I tilfælde, hvor retstilstanden er uklar, vil det ikke være revisors opgave at afgøre, hvordan retstilstanden er eller bør være. Derimod kan det være relevant at gøre de forvaltningsansvarlige opmærksomme på den uklare retstilstand eller oplyse om dette i revisors rapportering. Se også "Hjemmel".

Hjemmel

Udtrykket hjemmel anvendes i betydningen *materiel* hjemmel. Efter dansk ret gælder et almindeligt princip om, at forvaltningsmyndigheder er forpligtede til at efterleve gældende ret (legalitetsprincipet). Princippet indebærer, at forvaltningens dispositioner og afgørelser som udgangspunkt skal have materiel hjemmel, dvs. være forankret i en anerkendt retskilde, fx en bekendtgørelse. For visse dispositioner og afgørelser, der er særligt indgribende over for borgerne, fx skatteopkrævning, gælder et skærpet krav om hjemmel i lov. Andre typer dispositioner, fx almindelige indkøb, der kan anses for at være en del af den nødvendige drift, kan derimod gennemføres uden eksplicit hjemmel i en bestemmelse i en anerkendt retskilde. Princippet indebærer desuden, at en bestemmelse i en bestemt retskilde, fx en bekendtgørelse, ikke kan anvendes til at træffe afgørelser, som strider imod højere rangerende regler, fx love vedtaget af Folketinget. Ud over kravet om materiel hjemmel kan der gælde krav om, at forvaltningens dispositioner skal have *bevilling*. Se også "Juridisk-kritisk revision" og "Bevilling".

Høj grad af sikkerhed

En høj, men ikke absolut sikkerhed. Udtrykket anvendes især til at beskrive det niveau af sikkerhed, som revisor efter omstændighederne bør opnå som grundlag for sin konklusion om, hvorvidt emnet er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret. I juridisk-kritiske revisioner anvendes ikke kvantitative estimater af den opnåede sikkerhed. Den opnåede sikkerhed har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, revisors vurderinger af, om revisionsbeviset er overbevisende, og den logiske sammenhæng mellem revisors forskellige observationer og delkonklusioner og den samlede konklusion. De iboende begrænsninger ved en revision betyder, at revisor almindeligvis ikke kan opnå absolut sikkerhed.

Juridisk-kritisk revision

En uafhængig, objektiv og pålidelig undersøgelse af, om offentlige myndigheder og andre offentligt finansierede enheder efterlever gældende ret. Et bestemt emne undersøges efter egnede kriterier, og årsagerne til afvigelser fra disse kriterier og virkningerne heraf analyseres. Resultaterne sammenfattes i en konklusion, der har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Juridisk-kritisk revision fremmer en sikker og lovmæssig forvaltning og giver værdi ved:

- at opdage regelbrud og bidrage til gennemsigtighed i den offentlige forvaltning
- at fremdrage informationer eller give anbefalinger, der kan bidrage til at forebygge regelbrud
- at øge offentlighedens og borgernes sikkerhed for, at forvaltningens afgørelser er retmæssige
- at øge lovgivers og forvaltende myndigheders sikkerhed for, at fastsatte regler forvaltes korrekt.

Juridisk-kritiske revisioner kan antage mange forskellige former, og der skelnes i den forbindelse normalt mellem attesteringsopgaver og direkte rapporteringsopgaver.

SOR 6 vedrører de juridisk-kritiske revisioner, der udføres af en godkendt revisor eller af Rigsrevisionen som led i en opgave med revision af et regnskab. Sådanne revisioner tager udgangspunkt i, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen i opgavens løbetid, skal være i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Emnerne for de juridisk-kritiske revisioner efter SOR 6 er derfor de relevante forudsætninger for gennemførelsen af dispositionerne, der er reguleret i disse retskilder. Revisor vurderer, om de forvaltningsansvarlige gennemfører dispositionerne i overensstemmelse med de kriterier, der følger af gældende ret (en direkte rapporteringsopgave). Herudover gennemfører Rigsrevisionen juridisk-kritiske revisioner som led i større undersøgelser med henblik på beretninger til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2, ligesom godkendte revisorer eventuelt kan udføre lignende opgaver, der heller ikke er omfattet af SOR 6. Se også "Hjemmel" og "Gældende ret".

Kriterier

De kriterier, som revisor vurderer emnet ud fra. Et kriterium er en norm, som udgør en relevant målestok for vurdering af emnet. Kriterierne identificeres af revisor på grundlag af gældende ret, som er fastlagt af de relevante retskilder. De kriterier, som revisor inddrager i sin vurdering af emnet, skal tilsammen være egnede for vurdering af emnet. Kriteriernes egnethed vurderes af revisor ud fra deres relevans, forståelighed, fuldstændighed, pålidelighed og objektivitet.

Ledelsen

Den øverste og daglige ledelse, der har ansvaret for udarbejdelsen af regnskabet. Gennemførelsen af en finansiel revision forudsætter, at ledelsen anerkender sit ansvar for udarbejdelsen af regnskabet. Gennemførelsen af juridisk-kritiske revisioner forudsætter tilsvarende, at ledelsen anerkender sit ansvar for, at de dispositioner, der indgår i regnskabet, er i overensstemmelse med gældende ret.

Offentligt finansierede aktiviteter

Aktiviteter, som er finansieret gennem offentlige bevillinger eller gennem opkrævning af gebyrer, bidrag mv. i henhold til lov. Offentlige bevillinger omfatter bevillinger, der er fastlagt af finansloven eller tillægsbevillingsloven eller af beslutninger vedtaget af regionsråd eller kommunalbestyrelser. Selskaber eller andre virksomheder, der er offentligt ejede, kan have aktiviteter, som har et kommercielt præg, og som i altovervejende grad finansieres ved salg af varer og tjenesteydelser på markedslignende vilkår. Sådanne aktiviteter anses ikke for at være offentligt finansierede. Hos modtagere af tilskud vil de offentligt finansierede aktiviteter omfatte de dele af modtagerens aktiviteter, som tilskuddet vedrører. Hvis alle modtagerens udgifter eller modtagerens samlede regnskabsmæssige underskud dækkes ved tilskud eller anden offentlig finansiering, anses modtagerens samlede aktiviteter for at være offentligt finansierede.

Opgavens tidshorisont	Opgavens tidshorisont vil sige den tidsperiode, hvor revisor med rimelighed kan forvente at varetage opgaven. Efter omstændighederne kan tidshorisonten være tiden frem til udløbet af den indeværende revisionsaftale eller tiden frem til en tidsfrist for revisorskift, der er fastsat i henhold til krav om rotation som led i revisionsvirksomhedens kvalitetsstyring. I tilfælde, hvor revisor vælges af en generalforsamling eller bestyrelse for et regnskabsår ad gangen, er udgangspunktet, at revisor forventer genvalg og planlægger med udgangspunkt i en flerårig tidshorisont. I tilfælde, hvor revisionsopgaven tildeles for en flerårig periode gennem udbud, der sikrer konkurrence om opgaven, kan revisor som udgangspunkt ikke forvente, at opgaven forlænges ud over kontraktperioden. I tilfælde, hvor Rigsrevisionen reviderer et årsregnskab i medfør af rigsrevisorloven eller andre lovbestemmelser, er opgavens tidshorisont som udgangspunkt ubegrænset for såvel Rigsrevisionen som en eventuel medrevisor. For opgaver med revision af tilskudsregnskaber vil tidshorisonten som udgangspunkt være afgrænset af fristen for aflæggelse af det afsluttende regnskab for tilskuddet. Se også "Opgaveperiode".
Opgaveperiode	Opgaveperioden vil sige den tidsperiode, hvor det er den pågældende revisors ansvar at udføre revisionen i overensstemmelse med SOR. Opgaveperioden er som udgangspunkt fastlagt af regnskabsperioden for de regnskaber, der er omfattet af revisors opgave, fx en række på hinanden følgende regnskabsår. I tilfælde, hvor der først indgås revisionsaftale for en periode (et antal regnskabsår), og der efterfølgende sker en forlængelse ved en ny revisionsaftale (et yderligere antal regnskabsår), omfatter opgaveperioden den samlede periode, der er dækket af de 2 aftaler. Se også "Opgavens tidshorisont".
Plantema	Det aspekt af den øverste og daglige ledelses ansvar, som danner udgangspunkt for en revision. De juridisk-kritiske revisioner tager udgangspunkt i ledelsens ansvar for, at de forskellige typer af dispositioner, som er omfattet af regnskabet, er gennemført i overensstemmelse med de regler, der nærmere gælder for den pågældende type af dispositioner. Et plantema for en juridisk-kritisk revision omfatter en bestemt type af dispositioner, som er omfattet af bestemte regler, som det hører til ledelsens ansvar at sikre overholdelsen af. Ved revision af årsregnskaber fastlægger denne SOR som udgangspunkt 6 plantemaer, nemlig <i>gennemførelse af køb, løn- og ansættelsesmæssige dispositioner, gennemførelse af salg, myndigheders gebyropkrævning, afgørelser om tildeling af tilskud mv. og rettighedsbestemte overførsler</i> . En juridisk-kritisk revision omfatter et udvalgt nærmere afgrænset emne inden for plantemaet. Se også "Emne".
Regelbrud	Kan være ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af regnskabsaflæggelsen, ikke er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Et regelbrud kan skyldes fejl eller uregelmæssigheder. En uregelmæssighed er en forsætlig handling eller udeladelse med et retsstridigt resultat. En besvigelser er en uregelmæssighed, der består i frembringelse af urigtig eller vildledende informationer.
Regnskabet	Det regnskab, som det er revisors opgave at gennemføre en revision af med henblik på at udforme en erklæring i overensstemmelse med SOR 5. Selv om SOR bruger udtrykket "regnskabet", kan der efter omstændighederne være tale om flere regnskaber. Fx kan revisor have til opgave at revidere årsregnskabet for en bestemt virksomhed for en række på hinanden følgende regnskabsår.
Revisionsbevis	De informationer, som revisor anvender for at nå til de observationer, som revisors konklusion er baseret på. Revisionsbevis omfatter både informationer, der er indeholdt i bogføringen, og andre oplysninger. Revisionsbevisets tilstrækkelighed er målestokken for mængden af revisionsbevis. Den nødvendige mængde af revisionsbevis påvirkes af revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation og af kvaliteten af det opnåede revisionsbevis. Revisionsbevisets egnethed er målestokken for revisionsbevisets kvalitet, dvs. dets relevans og pålidelighed i forhold til at understøtte de observationer, som revisors konklusion er baseret på.
Revisionsmål	En bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandling, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger.

Revisionsmålsniveau	Det mest detaljerede niveau i det hierarki af målsætninger for revisors efterprøvelse og vurderinger af emnet ud fra kriterier, som i Rigsrevisionen betegnes et "revisionstræ". Ved forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab er et revisionsmål en bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I Rigsrevisionens større undersøgelser specificerer revisor tilsvarende de kriterier, som det er revisors mål at vurdere faktuelle forhold eller relevante oplysninger ud fra ved at udføre et revisionstræ. Derved lever både Rigsrevisionens større undersøgelser og de forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner, der udføres som led i en opgave med revision af et regnskab, op til det grundlæggende princip i ISSAI'erne om, at revisor skal fastlægge præcise revisionsmål. Se også "Revisionstræ".
Revisionsprotokollat e.l.	En betegnelse for det meddelelsesmiddel, som revisor anvender til at rapportere resultaterne af de juridisk-kritiske revisioner til den relevante øverste ledelse, der fx kan være en bestyrelse eller en kommunalbestyrelse. Formen og modtagerkredsen afhænger af opgavens vilkår. Ud over revisionsprotokollat kan der fx være tale om en beretning eller en rapport i brevform. Medmindre andet er fastsat, rapporteres der til den part, som revisor anser for at være den øverste ledelse i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet (se eventuelt ISA 260).
Revisionstræ	Et udtryk, som anvendes i Rigsrevisionen om den logiske sammenhæng, der skal være mellem revisionens formål og de faktuelle forhold eller oplysninger, som revisor efterprøver og vurderer ved revisionen ud fra egnede kriterier. I planlægningen sikrer revisor denne sammenhæng ved at fastlægge det emne og de kriterier, som det er formålet at udforme en konklusion om, og nedbryde formålet i delmål, der hvert omfatter en række faktuelle forhold eller oplysninger, som det er revisors mål at vurdere ud fra nogle bestemte relevante kriterier. Et revisionstræ er således en hierarkisk struktur af målsætninger for den efterprøvelse og vurdering, der skal udføres ved revisionen. I revisionstræet omsættes den overordnede angivelse af mulige emner og kriterier, der findes i rigsrevisorlovens § 3, til en konkret revision ved at præcisere revisionens emne og kriterier på formålsniveau, delformålsniveau og revisionsmålsniveau. Eventuelt kan delformålsniveauet være overflødigt, mens der – for at leve op til ISSAI'erne – altid skal fastlægges præcise revisionsmål. Revisor anvender revisionstræet til at identificere generelle og specifikke risici, idet specifikke risici er risici for, at et bestemt forhold ikke er i overensstemmelse med et bestemt kriterium (dvs. risici på revisionsmålsniveau). Revisors revisionshandlinger imødegår både generelle og specifikke risici. Revisor anvender også revisionstræet, når revisor foretager den sammenfattede vurdering af resultaterne af efterprøvningen af de enkelte forhold eller oplysninger og udformer en konklusion om emnet som helhed. Sikkerheden for, at konklusionen er passende, afhænger både af, at der er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og at der er en logisk sammenhæng mellem den samlede konklusion, delkonklusionerne og resultaterne af efterprøvningen og vurderingerne af de enkelte forhold eller oplysninger ud fra egnede kriterier. Revisors udformning og vurdering af revisionstræet er derfor et vigtigt led i styringen af revisionsrisikoen.
Revisorskift	En situation, hvor opgaven med revisionen af regnskabet ophører for den godkendte revisor, der hidtil har varetaget opgaven (den fratrædende revisor), mens en anden godkendt revisor (den tiltrædende revisor) har accepteret at varetage opgaven fremover. I tilfælde, hvor revisionen af et årsregnskab både varetages af Rigsrevisionen og af en godkendt revisor (medrevisor), betragtes det ikke som revisorskift efter denne standard (SOR 6), når der sker et skift af den godkendte medrevisor, mens Rigsrevisionen fortsat varetager opgaven.
Statsregnskabet	Statsregnskabet er det regnskab, som finansministeren årligt fremlægger i Folketinget i henhold til grundlovens § 47, stk. 1.

Substanshandling

Er i en juridisk-kritisk revision en revisionshandling, der er udformet til at opdage og vurdere, om der forekommer væsentlige regelbrud af betydning for et bestemt revisionsmål. Substanshandlinger i forbindelse med den finansielle revision er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation og omfatter detailtest (fx inspektion og eksterne bekræftelser) af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger samt substansanalytiske handlinger. De samme metoder kan i nogle tilfælde også tjene til at blive opmærksom på regelbrud eller til at efterprøve de oplysninger i forbindelse med gennemførelsen af dispositioner, som er relevante for et juridisk-kritisk revisionsmål. Herudover omfatter substanshandlinger i forbindelse med juridisk-kritiske revisioner især handlinger, der sigter på at fastslå, om konkrete dispositioner har den nødvendige bevilling og hjemmel og er gennemført i overensstemmelse med de relevante regler. Dette kan omfatte handlinger rettet mod at teste, om bestemte forudsætninger er opfyldt, inden der træffes en afgørelse eller indgås en aftale, eller om bestemte konkrete skridt i gennemførelsen af dispositioner overholder bestemte regler. Dette kan fx omfatte inspektion af dokumentation og observation i situationer, hvor dispositionerne gennemføres.

Tilskudsregnskab

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

Væsentlige beløb i regnskabet

Et udtryk, der anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af de plantemaer, der er relevante for opgaven. Plantemaer er relevante, hvis de aktiviteter, plantemaet vedrører, indgår i regnskabet med væsentlige beløb. Beløbene kan ændre sig fra år til år, og dette kan eventuelt give anledning til, at revisor i løbet af opgaveperioden ændrer sin vurdering af, om plantemaet er relevant for opgaven. For juridisk-kritiske revisioner vil der normalt være tale om beløb, der indgår i bestemte udgifts- eller indtægtsposter. Et udgiftsbeløb er et væsentligt beløb i regnskabet, hvis beløbet er stort nok til, at det vil være et væsentligt regelbrud, hvis beløbet i overvejende grad er udbetalt på en måde, der strider med gældende regler. Et indtægtsbeløb er et væsentligt beløb i regnskabet, hvis beløbet er stort nok til, at det vil være et væsentligt regelbrud, hvis beløbet i overvejende grad er opkrævet i strid med gældende regler. Revisor må i den forbindelse sætte beløbets størrelse i forhold til det samlede regnskab og overveje sammenhængen med de tærskler for væsentlighed, som revisor fastsætter i den finansielle revision. Se "Væsentlighed".

Væsentlighed

Er i en juridisk-kritisk revision en sammenfattende betegnelse for de aspekter, som bør indgå, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede regelbrud bør tillægges betydning, når revisor træffer beslutning om den videre fremgangsmåde i revisionen. Beslutninger om den videre fremgangsmåde kan fx være valg af revisionshandling eller udformning af konklusionen eller rapporteringen til de tiltænkte brugere. Som et overordnet udgangspunkt kan et forhold i en revision anses for at være væsentligt, hvis viden om forholdet sandsynligvis vil kunne påvirke de tiltænkte brugeres beslutninger. De tiltænkte brugere af revisionen kan være en bred brugerkreds (offentligheden i almindelighed) eller bestemte myndigheder, fx tilskudsyder ved revision af et tilskudsregnskab. Væsentligheden af et forhold afhænger generelt af forholdets beløbsstørrelse, forholdets karakter og forholdets kontekst. I juridisk-kritiske revisioner ligger betydningen af potentielle eller konstaterede regelbrud principielt set i, at regelbruddet har en økonomisk betydning for andre parter end den myndighed eller virksomhed, som har udarbejdet regnskabet og begået regelbruddet. Dette vil være de konkrete borgere, virksomheder eller andre, der er tildelt økonomiske fordele eller pålagt økonomiske ulemper i strid med reglerne. Når revisor fastlægger plantemaer, udvælger emner og planlægger de enkelte juridisk-kritiske revisioner, er det derfor relevant at overveje den økonomiske betydning af eventuelle regelbrud for at kunne tage stilling til væsentlighed. Det er også relevant at sætte væsentligheden i forhold til størrelserne i det samlede regnskab og overveje sammenhængen med de tærskler for væsentlighed, som revisor fastlægger i den finansielle revision. Hvis en fejlinformation i regnskabet af en vis størrelse er væsentlig for de tiltænkte brugere, kan et regelbrud med en økonomisk betydning af samme størrelsesorden efter omstændighederne ofte også være det. Det hører ikke til revisors opgave at beregne den økonomiske betydning af regelbrud. I vurderinger af væsentligheden af konkrete regelbrud er det i stedet relevant at overveje beløbsstørrelse, karakter og kontekst: *Beløbsstørrelsen* på de berørte dispositioner kan efter omstændighederne indikere en øvre grænse for den mulige økonomiske påvirkning. *Karakteren* af regelbruddet er bestemmende for, om og hvordan de relevante parter konkret påvirkes, og om der er tale om opgørbare tab for den enkelte, eller tabet falder på en bred kreds, der uretmæssigt har fået økonomisk ulempe. *Konteksten* kan indikere de sandsynlige årsager, og om der er tale om en utilsigtet fejl eller en utilsigtet uregelmæssighed, og om det er sandsynligt, at uregelmæssigheden har fået økonomisk betydning. Alle 3 aspekter har således betydning for den sandsynlige økonomiske betydning og dermed for væsentligheden.

Økonomisk betydning

Den økonomiske betydning, som et regelbrud har for andre parter end den offentlige myndighed eller virksomhed, der har udarbejdet regnskabet. Den økonomiske betydning udgøres af de økonomiske fordele eller ulemper, som regelbruddet indebærer for den enkelte berørte borger eller virksomhed eller anden part, fx en tilskudsyder. Ved regelbrud i udgiftsposter kan den økonomiske betydning i nogle tilfælde opgøres som summen af forskellene mellem det beløb, som individuelle berettigede modtagere efter reglerne burde have fået tildelt, og det beløb, som de pågældende modtagere rent faktisk har fået tildelt. I andre tilfælde vil den økonomiske betydning være summen af de beløb som individuelle modtagere har fået tildelt i strid med reglerne for, hvordan kredsen af berettigede modtagere afgrænses, og hvordan det afgøres, hvilke modtagere der skal tildeles hvilke beløb. Der kan fx være tale om manglende udbud ved indkøb eller manglende ansøgningsproces ved tildeling af tilskud. Ved regelbrud i indtægtsposter gælder tilsvarende, at den økonomiske betydning i nogle tilfælde kan opgøres som summen af forskellene mellem det beløb, der er pålagt individuelle betalere, og det beløb, som de pågældende betalere efter reglerne burde være pålagt. I andre tilfælde vil den økonomiske betydning bestå i summen af de beløb, som individuelle betalere er pålagt i strid med reglerne for, hvordan kredsen af betalere afgrænses, og hvordan det afgøres, hvilke betalere der skal pålægges hvilke beløb. Ved opgørelser af den økonomiske betydning ses normalt bort fra værdien af de modydelse, som modsvarer de individuelle betalinger ved fx køb eller salg. I juridisk-kritiske revisioner er den økonomiske betydning relevant for vurdering af væsentlighed. Det er i den forbindelse den samlede økonomiske betydning for de berørte realiserede eller potentielle individuelle modtagere eller betalere, som er relevant. Dette gælder, uanset om regelbruddet indebærer ændring af de samlede nettobeløb, der er opgjort som udgiftsposter eller indtægtsposter i regnskabet. Se også "Væsentlighed".

Årsregnskab

En samlet betegnelse, der omfatter de offentliggjorte årsregnskaber for regioner, kommuner eller andre offentlige virksomheder, som er underlagt krav om udarbejdelse af et årligt regnskab (en årsrapport). Et regnskab udarbejdes i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme. Begrebsrammen kan være fastlagt i virksomhedens lovgrundlag, i en bekendtgørelse eller af virksomheden selv (fx af en bestyrelse). Det kan fx være fastlagt, at regnskabet udarbejdes efter statens regnskabsregler eller årsregnskabslovens principper.