

Standard for offentlig revision nr. 7

Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab

SOR

SOR 7 7

7

7

SOR 7

7

SOR 7

Standarderne
for offentlig

revision

7

Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SOR 7 fastlægger krav vedrørende:

- **Revisionens formål – pkt. 1-11**
 - Forvaltningsrevisionernes 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 forvaltningsmangler
 - Sammenfattende vurdering og feedback.
- **Revisors rapportering – pkt. 49-55**
 - Revisionsprotokollat e.l.
 - Revisors erklæring
 - Opfølgning.

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

Denne version af SOR 7 (version 2.1) 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

Forvaltningsrevisionernes mål

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

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

- at opnå høj grad af sikkerhed for, om der forekommer væsentlige forvaltningsmangler i det udvalgte emne, og vurdere, om de undersøgte systemer, processer, dispositioner eller andre tiltag understøtter de relevante aspekter af sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet, så revisor kan sammenfatte en konklusion om emnet
- at udforme en konklusion om emnet, som på en dækkende og balanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning
- at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat eller en lignende meddelelse til den relevante øverste ledelse
- at fastslå, om der ved revisionen er konstateret væsentlige forvaltningsmangler, så revisor kan rapportere herom til regnskabets brugerkreds i sin erklæring i overensstemmelse med SOR 5 eller i Rigsrevisionens tilfælde i en beretning til Statsrevisorerne.

3. Revisor skal fastlægge et formål for hver forvaltningsrevision ved at udvælge og afgrænse emnet og identificere de kriterier, der er relevante og egnede for vurdering af emnet. Ved en forvaltningsrevision undersøger revisor, om emnet er i overensstemmelse med de relevante og egnede kriterier. Revisor undersøger emnet ved at gennemføre handlinger og foretage faglige vurderinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og 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 gennemføre handlinger for at identificere de forskellige styringsopgaver, som ledelsen har ansvar for, og udøve faglig vurdering af de involverede risici for forvaltningsmangler. Ved Rigsrevisionens revision af et ministerområde eller en anden bestanddel i statsregnskabet skal revisor tage udgangspunkt i Rigsrevisionens overordnede revisionsstrategi for statsregnskab.

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

a. Aktivitets- og resursestyring

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

b. Mål- og resultatstyring

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

c. Styring af offentlige indkøb

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

d. Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter

Hvis der i opgaveperioden gennemføres ét eller flere betydelige flerårige investeringsprojekter, skal forvaltningsrevisionerne omfatte den ledelsesmæssige budgetstyring af projekterne. Flerårige investeringsprojekter er betydelige, hvis projekterne enkeltvist eller tilsammen har en væsentlig finansiell betydning for resultatet, den finansielle stilling eller andre elementer, der oplyses i årsregnskaberne i projekternes løbetid. Flerårige investeringsprojekter er også betydelige, hvis projekterne har afgørende betydning for at opfylde de fastsatte samfundsmæssige formål med midler, der indgår i årsregnskaberne med væsentlige beløb. Der kan fx være tale om it-, bygge- eller anlægsprojekter. Det emne, som revisor i den forbindelse sammenfatter en konklusion om, skal omfatte systemer og processer i budgetstyringen af det eller de investeringsprojekter, hvor der efter revisors vurdering er størst risiko for væsentlige forvaltningsmangler af betydning, for at sikre en pålidelig løbende information om, hvorvidt afholdelsen af udgifter og projekternes faktiske gennemførelse forløber som forudsat og svarer til projekternes budgetmæssige rammer. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om ledelsen har etableret en hensigtsmæssig budgetlægning og budgetopfølgning i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for projekter af den pågældende type.

e. Styring af offentlige tilskudsordninger

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

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

Tilrettelæggelse af revisionerne over opgaveperioden

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

Kriterier

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

Revisionens forudsætninger

Opgavens vilkår

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

Kommunikation

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

Kompetencer

16. Den opgaveansvarlige revisor (opgaveansvarlige partner eller chef) er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam har den nødvendige faglige kompetence til at udføre forvaltningsrevisionen og for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet udført af hele revisionsteamet på alle niveauer og i alle faser i revisionsprocessen.
17. Den opgaveansvarlige revisor skal være overbevist om, at hele revisionsteamet og eventuelle eksterne eksperter tilsammen har kompetencer og færdigheder til:
 - at udføre revisionen i overensstemmelse med de relevante standarder og gældende krav i lovgivning og øvrig regulering, herunder de krav, der er fastsat i SOR 7
 - at gøre det muligt for revisor at sammenfatte en konklusion om hvert relevant emne i et revisionsprotokollat e.l. og udforme en erklæring om den udførte offentlige revision i overensstemmelse med SOR 5, som afspejler resultaterne af de gennemførte forvaltningsrevisioner.

Professionel skepsis

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

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

20. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af forvaltningsrevisionerne med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for:
 - at forvaltningsrevisionerne udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 7
 - at forvaltningsrevisionerne overholder gældende krav i lovgivning og øvrig regulering
 - at revisors konklusioner og revisors erklæring om den udførte offentlige revision er passende efter omstændighederne.
21. Revisor skal derfor etablere, vedligeholde og anvende procedurer, der værner om kvaliteten og sikrer, at de relevante krav opfyldes og lægger vægt på en passende, afbalanceret og redelig rapportering, der tilfører værdi for de tiltænkte brugere.
22. Revisor skal aktivt styre revisionsrisikoen, så den begrænses til et niveau, der er acceptabelt lavt i forhold til revisionens samlede omstændigheder. Revisionsrisikoen er risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne (de konkrete systemer, processer, dispositioner eller andre ledelsestiltag) i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning.
23. Revisor skal styre revisionsrisikoen ved at sikre tilstrækkelig sammenhæng mellem revisionshandlingernes art og omfang, det opnåede revisionsbevis, kriterierne, revisors delkonklusioner og den endelige konklusion om emnet. Revisors styring skal endvidere tage sigte på at sikre, at konklusionerne er relevante og tilfører værdi for brugerne, at eventuelle anbefalinger er velbegrundede, og at revisors rapportering ikke giver ensidig information.

Væsentlighed

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

Særligt om koncerner

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

Dokumentation

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

Planlægning og udformning af handlinger

Revisors forståelse

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

Præcise revisionsmål

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

Risikovurdering

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

Revisionsstrategi og revisionsplan

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

Udformning af revisionshandling

37. Ved hver forvaltningsrevision skal revisor udforme og gennemføre revisionshandling med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for revisors konklusion om det fastlagte emne. Revisor skal udforme revisionshandling, der imødegår de identificerede generelle og specifikke risici for forvaltningsmangler på revisionsmålsniveau og med hensyn til emnet som helhed.
38. Revisor skal gennemføre handling med henblik på at efterprøve, om de undersøgte systemer, processer eller tiltag understøtter sparsommelighed, produktivitet og effektivitet på den tilsigtede måde, eller med henblik på at vurdere, om de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk hensigtsmæssigt. De gennemførte handlinger skal omfatte substanshandling rettet mod de aktiviteter, som emnet omfatter.

39. Revisor skal i hele opgaveperioden reagere passende og rettidigt på konkrete indikationer, som kan indebære, at der er risiko for væsentlige økonomiske tab. Revisor skal i den forbindelse gennemføre revisionshandlinger med henblik at søge forholdet afklaret og skal gennemføre forvaltningsrevisioner af de relevante emner, hvis der er indikationer på forvaltningsmangler, som efter revisors vurdering indebærer en betydelig risiko for væsentlige økonomiske tab.

Anvendelse af interne revisorers arbejde

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

Grundlaget for revisors konklusioner

Revisionsbevis

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

Vurdering og reaktion på konstaterede forvaltningsmangler

43. Revisor skal gennemgå de konstaterede forvaltningsmangler og vurdere, om de enkeltvist eller samlet set er væsentlige. Revisor skal i den forbindelse tage stilling til, hvilken indvirkning forvaltningsmanglerne skal have på revisionens videre forløb og på revisors konklusion om emnet. Revisor skal endvidere overveje forvaltningsmanglernes årsag, og om de forhold, som har ført til forvaltningsmanglerne, indikerer, at der også kan være risiko for fejlinformation i regnskabet eller for andre forvaltningsmangler eller regelbrud, der kan have betydning for revisors øvrige forpligtelser i forbindelse med opgaven.

44. Hvis revisor har konstateret forvaltningsmangler, men vurderer, at de samlet set ikke er væsentlige, skal revisor tage stilling til, om emnet for revisionen skal udvides, så det omfatter en større andel af de aktiviteter, der falder inden for plantemaet. Revisor skal udvide emnet, hvis de konstaterede forvaltningsmangler i de undersøgte aktiviteter har en karakter og forekomst, der indikerer, at der er risiko for, at de samlede forvaltningsmangler inden for plantemaet kan være væsentlige. En sådan risiko vil som udgangspunkt foreligge, hvis forekomsten og betydningen af forvaltningsmanglerne i de undersøgte aktiviteter er så stor, at der vil være tale om væsentlige forvaltningsmangler, hvis det viser sig, at der også er tilsvarende forvaltningsmangler i styringen af en tilsvarende andel af de aktiviteter, som revisor ikke har undersøgt. Revisor udvider i så fald emnet ved at undersøge styringen af yderligere aktiviteter inden for plantemaet, inden revisor udformer en konklusion og rapporterer revisionens resultater. Det udvidede emne skal omfatte styringen af en tilstrækkelig andel af alle plantemaets aktiviteter til, at revisor:
- enten kan konkludere, at der forekommer væsentlige forvaltningsmangler og rapporterer om disse i sin erklæring i overensstemmelse med pkt. 53
 - eller kan konstatere, at forvaltningsmanglerne vedrører en så begrænset andel af de aktiviteter, der relevante for plantemaet, at der ikke er tale om væsentlige forvaltningsmangler, som revisor skal rapportere om i sin erklæring i overensstemmelse med pkt. 53.

Sammenfattende vurdering og feedback

45. Revisor skal ved afslutningen af hver revision tage stilling til, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for, at revisor kan sammenfatte en konklusion, som angiver, i hvilket omfang det undersøgte emne er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning.
46. Revisor skal i den forbindelse vurdere, i hvilket omfang der er opnået sikkerhed for, at der for det undersøgte emne som helhed ikke forekommer væsentlige uopdagede forvaltningsmangler. Revisor skal desuden vurdere, om de undersøgte processer, systemer, dispositioner eller andre tiltag understøtter de identificerede relevante aspekter af sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, og fastslå, om der er indikationer på, at de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk uhensigtsmæssigt.
47. Hvis revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis ikke er overbevist om, at der er høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige uopdagede forvaltningsmangler vedrørende emnet, skal revisor udføre passende handlinger for at søge usikkerhederne afklaret. Hvis dette ikke er muligt, skal revisor afspejle usikkerhederne i sin rapportering og konklusion om emnet.

- 48.** Revisor bør give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af revisionen, mulighed for at kommentere revisors observationer, konklusioner og eventuelle anbefalinger i udkastet, inden revisor afslutter revisionen. Revisor skal gennemgå de modtagne kommentarer, analysere eventuelle uoverensstemmelser og rette faktuelle fejl. Revisor skal i den forbindelse dokumentere den modtagne feedback og de vurderinger og handlinger, revisor foretager som følge af de modtagne kommentarer. Dokumentationen skal omfatte ændringer i udkastet til revisionsrapporteringen eller årsagerne til, at revisor ikke foretager ændringer.

Revisors rapportering

Revisionsprotokollat e.l.

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

Revisors erklæring

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

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

Forvaltningsrevision

En uafhængig, objektiv og pålidelig undersøgelse af, om institutionerne har en hensigtsmæssig ledelse og styring, der fremmer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Et bestemt emne undersøges efter egnede kriterier, og årsagerne til afvigelser fra disse kriterier eller andre problemer analyseres. Resultaterne sammenfattes i en konklusion, der har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Forvaltningsrevisioner giver nye oplysninger, analyser eller indsigt og fremmer forbedringer. Forvaltningsrevision giver nye oplysninger, ny viden eller værdi ved:

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

Forvaltningsrevisioner kan antage mange forskellige former, og der skelnes almindeligvis mellem systemorienterede, resultatorienterede og problemorienterede tilgange.

SOR 7 vedrører de forvaltningsrevisioner, der udføres af en godkendt revisor eller af Rigsrevisionen som led i en opgave med revision af et regnskab. Sådanne forvaltningsrevisioner tager udgangspunkt i forudsætningen om, at der "tages skyldige økonomiske hensyn" i driften og forvaltningen af de omfattede virksomheder og midler, jf. rigsrevisorlovens § 3. Forvaltningsrevisioner efter SOR 7 retter sig derfor især mod at sikre en systematisk vurdering af, om systemer og processer lever op til de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning (en systemorienteret tilgang). Herudover gennemfører Rigsrevisionen forvaltningsrevisioner som led i større undersøgelser med henblik på beretninger til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2, ligesom godkendte revisorer eventuelt kan udføre lignende opgaver, der heller ikke er omfattet af SOR 7.

Generelle og specifikke risici

Omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at der foreligger forvaltningsmangler vedrørende det undersøgte emne. *Generelle risici* vil sige risici, der gør sig gældende inden for et bestemt område af regnskabet eller på hele regnskabsområdet. 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.). *Specifikke risici* vedrører sandsynligheden for én eller flere nærmere bestemte konkrete forvaltningsmangler og kan vurderes med udgangspunkt i de detaljerede revisionsmål, som revisor har fastlagt. Det kan fx være et konkret forhold vedrørende et bestemt system eller en bestemt proces eller disposition, som indgår i revisionens emne, og kan indebære, at emnet ikke er i overensstemmelse med bestemte kriterier.

God offentlig revisionsskik

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

Høj grad af sikkerhed

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

Kriterier	De kriterier, som revisor vurderer emnet ud fra. Et kriterium er en norm, som udgør en relevant målestok for vurdering af emnet. Kriterierne i en forvaltningsrevision identificeres af revisor på grundlag af almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og de faglige forventninger, man efter omstændighederne med rette kan stille til styringen af konkrete aktiviteter. De kriterier, som revisor inddrager i sin vurdering af emnet, skal tilsammen være egnede for vurdering af emnet. Kriteriernes egnethed vurderes af revisor ud fra deres relevans, forståelighed, fuldstændighed, pålidelighed og objektivitet.
Ledelsen	Den øverste og daglige ledelse, der har ansvaret for udarbejdelsen af regnskabet. Gennemførelsen af en finansiel revision forudsætter, at ledelsen anerkender sit ansvar for udarbejdelsen af regnskabet. Gennemførelsen af forvaltningsrevisioner forudsætter tilsvarende, at ledelsen anerkender sit ansvar for, at der tages skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der indgår i regnskabet.
Offentligt finansierede aktiviteter	Aktiviteter, som er finansieret gennem offentlige bevillinger eller gennem opkrævning af gebyrer, bidrag mv. i henhold til lov. Offentlige bevillinger omfatter bevillinger, der er fastlagt af finansloven eller tillægsbevillingsloven eller af beslutninger vedtaget af regionsråd eller kommunalbestyrelse. Selskaber eller andre virksomheder, der er offentligt ejede, kan have aktiviteter, der har et kommercielt præg, og som i altovervejende grad finansieres ved salg af varer og ydelser på markedsliggende vilkår. Sådanne aktiviteter anses ikke for at være offentligt finansierede. Hos modtagere af tilskud vil de offentligt finansierede aktiviteter omfatte de dele af modtagerens aktiviteter, som tilskuddet angår. Hvis alle modtagerens udgifter eller modtagerens samlede regnskabsmæssige underskud dækkes ved tilskud eller anden offentlig finansiering, anses modtagerens samlede aktiviteter for at være offentligt finansierede.
Opgaveperiode	Den tidsperiode, hvor det er den pågældende revisors ansvar at udføre revisioner i overensstemmelse med SOR. Opgaveperioden er som udgangspunkt fastlagt af regnskabsperioden for de regnskaber, der er omfattet af revisors opgave, fx en række på hinanden følgende regnskabsår. I tilfælde, hvor der først indgås revisionsaftale for en periode (et antal regnskabsår), og der efterfølgende sker en forlængelse ved en ny revisionsaftale (et yderligere antal regnskabsår), omfatter opgaveperioden den samlede periode, der er dækket af de 2 aftaler. Se også "opgavens tidshorisont".
Opgavens tidshorisont	Den tidsperiode, hvor revisor med rimelighed kan forvente at have opgaven. Efter omstændighederne kan tidshorisonten være tiden frem til udløbet af den indeværende revisionsaftale eller tiden frem til en tidsfrist for revisorskift, som er fastsat i henhold til krav om rotation som led i revisionsvirksomhedens kvalitetsstyring. I tilfælde, hvor revisor vælges af en generalforsamling eller bestyrelse for et regnskabsår ad gangen, er udgangspunktet, at revisor forventer genvalg og planlægger med udgangspunkt i en flerårig tidshorisont. I tilfælde, hvor revisionsopgaven tildeles for en flerårig periode gennem udbud, der sikrer konkurrence om opgaven, kan revisor som udgangspunkt ikke forvente, at opgaven forlænges ud over kontraktperioden. I tilfælde, hvor Rigsrevisionen reviderer et årsregnskab i medfør af rigsrevisorloven eller andre lovbestemmelser, er opgavens tidshorisont som udgangspunkt ubegrænset for såvel Rigsrevisionen som en eventuel medrevisor. For opgaver med revision af tilskudsregnskaber vil tidshorisonten som udgangspunkt være afgrænset af fristen for aflæggelse af det afsluttende regnskab for tilskuddet. Se også "Opgaveperiode".
Plantema	Det aspekt af den øverste og daglige ledelses ansvar, som danner udgangspunkt for en revision. Forvaltningsrevisioner tager udgangspunkt i ledelsens ansvar for, at der udvises skyldige økonomiske hensyn i driften af de virksomheder og forvaltningen af de midler, der er omfattet af regnskabet, jf. rigsrevisorlovens § 3. Ledelsens ansvar omfatter en række forskellige styringsopgaver i forbindelse med de konkrete aktiviteter, der leder til indtægter, udgifter, aktiver eller passiver i regnskabet. Et plantema for en forvaltningsrevision er en bestemt styringsopgave, som er relevant for nogle eller alle de aktiviteter, som regnskabet omfatter. Ved revision af årsregnskaber fastlægger denne SOR som udgangspunkt 5 plantemaer, nemlig <i>aktivitets- og resursestyring, mål- og resultatstyring, styring af offentlige indkøb, budgetstyring af flerårige investeringsprojekter og styring af offentlige tilskudsordninger</i> . En forvaltningsrevision omfatter et udvalgt nærmere afgrænset emne inden for plantemaet. Se også "Emne".

Proces	Et udtryk, der anvendes til at beskrive og afgrænse et potentielt emne for en forvaltningsrevision. En proces er en række af handlinger, der er organiseret i et sekventielt forløb, som leder frem mod et bestemt resultat. De processer, som har relevans for forvaltningsrevisionerne efter denne standard, er processer, som ledelsen har ansvar for, og som har betydning for ét eller flere aspekter af sparsommelighed, produktivitet og/eller effektivitet i forvaltningen af de midler eller driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet. Processer kan både være dokumenterede og udokumenterede og kan være helt eller delvist it-understøttede eller manuelle.
Produktivitet	Produktivitet drejer sig om at få det meste ud af de tilgængelige resurser. Det omfatter forholdet mellem de anvendte resurser og de leverede resultater med hensyn til kvantitet, kvalitet og tid. Produktivitet vedrører dermed forholdet mellem forbrugte resurser og omfanget af producerede ydelser. Resurserne bør tilpasses behovet og udnyttes bedst muligt, så der produceres flest mulige ydelser i forhold til resurseanvendelsen.
Regelbrud	Ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af regnskabsaflæggelsen, ikke er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Et regelbrud kan skyldes fejl eller uregelmæssigheder. En uregelmæssighed er en forsætlig handling eller udeladelse med et retsstridigt resultat. En besvigelser er en uregelmæssighed, der består i frembringelse af urigtige eller vildledende informationer.
Regnskabet	Det regnskab, som det er revisors opgave at gennemføre en revision af med henblik på at udforme en erklæring i overensstemmelse med SOR 5. Selv om SOR bruger udtrykket "regnskabet", kan der efter omstændighederne være tale om flere regnskaber. Fx kan revisor have til opgave at revidere årsregnskabet for en bestemt virksomhed for en række på hinanden følgende regnskabsår.
Revisionsbevis	De informationer, som revisor anvender for at nå til de observationer, som revisors konklusion er baseret på. Revisionsbevis omfatter både informationer, der er indeholdt i bogføringen, og andre oplysninger. Revisionsbevisets tilstrækkelighed er målestokken for mængden af revisionsbevis. Den nødvendige mængde af revisionsbevis påvirkes af revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation og af kvaliteten af det opnåede revisionsbevis. Revisionsbevisets egnethed er målestokken for revisionsbevisets kvalitet, dvs. dets relevans og pålidelighed i forhold til at understøtte de observationer, som revisors konklusion er baseret på.
Revisionsmål	En bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandling, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger.
Revisionsmålsniveau	Det mest detaljerede niveau i det hierarki af målsætninger for revisors efterprøvelse og vurderinger af emnet ud fra kriterier, som i Rigsrevisionen betegnes et "revisionstræ". Ved forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab er et revisionsmål en bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandling, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I Rigsrevisionens større undersøgelser specificerer revisor tilsvarende de kriterier, som det er revisors mål at vurdere faktuelle forhold eller relevante oplysninger ud fra, ved at udforme et revisionstræ. Derved lever både Rigsrevisionens større undersøgelser og de forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner, der udføres som led i en opgave med revision af et regnskab, op til det grundlæggende princip i ISSA'erne om, at revisor skal fastlægge præcise revisionsmål. Se også "Revisionstræ".
Revisionsprotokollat e.l.	En betegnelse for det meddelelsesmiddel, som revisor anvender til at rapportere resultaterne af forvaltningsrevisionerne til den relevante øverste ledelse, der fx kan være en bestyrelse eller en kommunalbestyrelse. Formen og modtagerkredsen afhænger af opgavens vilkår. Ud over revisionsprotokollat kan der fx være tale om en beretning eller en rapport i brevform. Medmindre andet er fastsat, rapporteres forvaltningsrevisionerne til den part, som revisor anser for at være den øverste ledelse i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet (se eventuelt ISA 260).

Revisionstræ	Et udtryk, som anvendes i Rigsrevisionen om den logiske sammenhæng, der skal være mellem revisionens formål og de faktuelle forhold eller oplysninger, som revisor efterprøver og vurderer ved revisionen ud fra egnede kriterier. I planlægningen sikrer revisor denne sammenhæng ved at fastlægge det emne og de kriterier, som det er formålet at udforme en konklusion om, og nedbryde formålet i delmål, der hver omfatter en række faktuelle forhold eller oplysninger, som det er revisors mål at vurdere ud fra nogle bestemte relevante kriterier. Et revisionstræ er således en hierarkisk struktur af målsætninger for den efterprøvelse og vurdering, der skal udføres ved revisionen. I revisionstræet omsættes den overordnede angivelse af mulige emner og kriterier, der findes i rigsrevisorlovens § 3, til en konkret revision ved at præcisere revisionens emne og kriterier på formålsniveau, delformålsniveau og revisionsmålsniveau. Eventuelt kan delformålsniveauet være overflødigt, mens der – for at leve op til ISSAI 100, 200, 300 og 400 – altid skal fastlægges præcise revisionsmål. Revisor anvender revisionstræet til at identificere generelle og specifikke risici, idet specifikke risici er risici for, at et bestemt forhold ikke er i overensstemmelse med et bestemt kriterium (dvs. risici på revisionsmålsniveau). Revisors revisionshandling imødegår både generelle og specifikke risici. Revisor anvender også revisionstræet, når revisor foretager den sammenfattede vurdering af resultaterne af efterprøvningen af de enkelte forhold eller oplysninger og udformer en konklusion om emnet som helhed. Sikkerheden for, at konklusionen er passende, afhænger både af, at der er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og at der er en logisk sammenhæng mellem den samlede konklusion, delkonklusionerne og resultaterne af efterprøvningen og vurderingerne af de enkelte forhold eller oplysninger ud fra egnede kriterier. Revisors udformning og vurdering af revisionstræet er derfor et vigtigt led i styringen af revisionsrisikoen.
Revisorskift	En situation, hvor opgaven med revisionen af regnskabet ophører for den godkendte revisor, der hidtil har varetaget opgaven (den fratrædende revisor), mens en anden godkendt revisor (den tiltrædende revisor) har accepteret at varetage opgaven fremover. I tilfælde, hvor revisionen af et årsregnskab både varetages af Rigsrevisionen og af en godkendt revisor (medrevisor), betragtes det ikke som revisorskift efter denne standard (SOR 7), når der sker et skift af den godkendte medrevisor, mens Rigsrevisionen fortsat varetager opgaven.
Statsregnskabet	Statsregnskabet er det regnskab, som finansministeren årligt fremlægger i Folketinget i henhold til grundlovens § 47, stk. 1.
Skyldige økonomiske hensyn	Det udtryk, der anvendes i rigsrevisorlovens § 3 om ledelsens og andre forvaltningsansvarliges almindelige forpligtelse til at tilstræbe sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Der er tale om en almindelig forpligtelse, der som udgangspunkt gælder ved driften af offentligt finansierede virksomheder og forvaltningen af offentlige midler, selv om den ikke er fastslået eksplicit i lovgrundlaget for de specifikke virksomheder eller aktiviteter. Omfanget af forpligtelsen må fastlægges ud fra almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og en konkret faglig vurdering af, hvad man efter omstændighederne med rimelighed kan forvente af de forvaltningsvarlige. Se også "Forvaltningsmangel".
Sparsommelighed	Sparsommelighed drejer sig om at minimere resurseomkostningerne. De anvendte resurser bør være tilgængelige i rette tid, i en passende kvantitet og kvalitet og til den bedste pris. Sparsommelighed vedrører dermed forholdet mellem omkostninger og resurser. Omkostningerne til at tilvejebringe de resurser (personale, bygninger, maskiner, materialer mv.), der er behov for i produktionen af offentligt finansierede ydelser, bør være så lave som muligt.
Substanshandling	En forvaltningsrevision er en revisionshandling, der er udformet til at opdage og vurdere, om der er væsentlige forvaltningssvagheder af betydning for et bestemt revisionsmål. Substanshandling i forbindelse med den finansielle revision er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation og omfatter detailtest (fx inspektion og eksterne bekræftelser) af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger samt substansanalytiske handlinger. De samme metoder kan i nogle tilfælde også tjene til at blive opmærksom på forvaltningssvagheder eller til at efterprøve de oplysninger i forbindelse med økonomistyringen og forvaltningen, som er relevante for et forvaltningsrevisionsmål. Herudover omfatter substanshandling i forbindelse med forvaltningsrevisioner især handlinger, der sigter på at fastslå, om de etablerede systemer eller processer leder til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Det kan omfatte inspektion af dokumentation og observation i situationer, hvor aktiviteterne gennemføres, eller sammenligninger af oplysninger om priser, omkostninger, omfanget af resurser og producerede ydelser eller opnåede virkninger med relevante benchmarks.

System

Et udtryk, der anvendes til at beskrive og afgrænse et potentielt emne for en forvaltningsrevision. Et system er et sammenhængende hele, i hvilket de enkelte dele er indbyrdes relaterede og fungerer efter bestemte principper. De systemer, som har relevans for forvaltningsrevisionerne efter denne standard, er systemer, som ledelsen har ansvar for, og som har betydning for ét eller flere aspekter af sparsommelighed, produktivitet og/eller effektivitet i forvaltningen af de midler eller driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet. Systemer kan både være dokumenterede og uddokumenterede og kan være helt eller delvist it-understøttede eller manuelle. Et system kan fx være et it-system, et indkøbs- eller tilskudssystem eller en organisering af opgaver og ansvar mv.

Tilskudsregnskab

Et regnskab med et særligt formål, der er udarbejdet af en modtager af et tilskud eller en lignende finansiering til brug for den offentlige myndighed, som har ydet tilskuddet. Formålet med et tilskudsregnskab kan være at redegøre for tilskuddets anvendelse eller 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 fastlægges derved den regnskabsmæssige begrebsramme, der er relevant for tilskudsregnskabet.

Væsentlige beløb i regnskabet

Et udtryk, der anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af de plantemaer, der er relevante for opgaven. Plantemaer er relevante, hvis de aktiviteter, plantemaet vedrører, indgår i regnskabet med væsentlige beløb. Beløbene kan ændre sig fra år til år, og dette kan eventuelt give anledning til, at revisor i løbet af opgaveperioden ændrer sin vurdering af, om plantemaet er relevant for opgaven. For forvaltningsrevisionerne vil der normalt være tale om beløb, der indgår i bestemte udgiftsposter. Et udgiftsbeløb er et væsentligt beløb i regnskabet, hvis beløbet er stort nok til, at det vil være et væsentligt økonomisk tab, hvis beløbet i overvejende grad er spildt. Revisor må i den forbindelse sætte beløbets størrelse i forhold til det samlede regnskab og overveje sammenhængen med de tærskler for væsentlighed, som revisor fastsætter i den finansielle revision. Se "Væsentlighed".

Væsentlighed

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

Økonomiske tab

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

Årsregnskab

En samlet betegnelse, der omfatter 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 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.