

Standard for offentlig revision nr. 3

Større undersøgelser

Standarderne
for offentlig

revision 3

Større undersøgelser

Standard for offentlig revision nr. 3 – Større undersøgelser (forkortes SOR 3).

Rigsrevisionens revisionsopgaver er fastlagt i *SOR 1 – Grundlæggende principper for offentlig revision* med udgangspunkt i rigsrevisorloven.

En større undersøgelse er en revision, der gennemføres af Rigsrevisionen med det formål at afgive en beretning til Statsrevisorerne. Alle større undersøgelser igangsættes enten på foranledning af rigsrevisor, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2, eller efter anmodning fra Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1. I SOR 3 har Rigsrevisionen defineret denne revisionsopgave nærmere og fastlagt de faglige kvalitetskrav, som alle Rigsrevisionens større undersøgelser skal leve op til.

En større undersøgelse kan vedrøre ethvert emne, som Rigsrevisionen har mandat til at efterprøve eller vurdere på grundlag af rigsrevisorloven eller særlige lovbestemmelser. Rigsrevisionen har i overensstemmelse med SOR 1 fastlagt en strategi og proces for, hvordan Rigsrevisionen beslutter, hvad der skal undersøges. Dette sker i en halvårlig planlægningsproces, hvor potentielle emner identificeres inden for de enkelte ministeriers ressort, hvorefter der sker en samlet prioritering. SOR 3 finder anvendelse på den enkelte undersøgelse og omhandler ikke den overordnede planlægningsproces.

Rigsrevisionens større undersøgelser vedrører forhold af særlig økonomisk eller principiel betydning, herunder forhold, der betyder meget for borgere og virksomheder. Større undersøgelser kan derfor inddrage aspekter, der ikke indgår i de almindelige finansielle revisioner, juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, som Rigsrevisionen og godkendte revisorer skal udføre som led i opgaver med revision af offentlige regnskaber.

Alle Rigsrevisionens beretninger er hvert år omtalt i *Endelig betænkning over statsregnskabet*. Dermed er beretningerne en del af Folketingets grundlag for kontrol med bevillingsanvendelsen og Folketingets beslutning om godkendelse af statsregnskabet i henhold til grundloven.

SOR 3 er udformet i overensstemmelse med de internationale faglige principper, der fremgår af *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision*. Principperne i ISSAI 100 er uddybet i *ISSAI 300 – Grundlæggende principper for forvaltningsrevision* og *ISSAI 400 – Grundlæggende principper for juridisk-kritisk revision*. Rigsrevisionen har sikret, at SOR 3 fastlægger passende krav, uanset om en større undersøgelse har karakter af forvaltningsrevision eller juridisk-kritisk revision. I SOR 3 er de internationale principper tilpasset de forhold, som er gældende for Rigsrevisionens større undersøgelser.

Ud over SOR 3 er alle større undersøgelser omfattet af Rigsrevisionens kvalitetsstyring, der udføres i overensstemmelse med *SOR 2 – Rigsrevisionens kvalitetsstyring*.

SOR 3 fastlægger kravene til gennemførelse af en større undersøgelse med hensyn til:

- **Revisionens formål – pkt. 1-7**
 - Målet for en større undersøgelse
 - Valg og afgrænsning af emne
 - Kriterierne for vurderingen.
- **Generelle krav til hele revisionsprocessen – pkt. 8-20**
 - Opgavens vilkår og forudsætninger
 - Den opgaveansvarlige kontorchef
 - Etiske krav
 - Væsentlighed
 - Kommunikation med de ansvarlige
 - Forhold, der falder uden for undersøgelsens formål
 - Forhold af betydning for en finansiell revision.
- **Design og udformning af revisionshandlinger – pkt. 21-29**
 - Design
 - Revisors forståelse
 - Undersøgelsesspørgsmål og kriterier
 - Vurdering af risici
 - Metode
 - Plan for undersøgelsen.
- **Grundlaget for revisors konklusion – pkt. 30-37**
 - Revisionsbevis
 - Sammenfatning af resultater
 - Afklaring af fakta
 - Sammenfattende vurdering
 - Dokumentation af revisionen.
- **Revisors rapportering – pkt. 38-48**
 - Formidlingen i beretningen
 - Høring og offentliggørelse
 - Opfølgning.

SOR 3 anvender udtrykket "revisor" om de medarbejdere og chefer i Rigsrevisionen, der udfører den større undersøgelse på rigsrevisors vegne, uanset deres faglige baggrund. Ansaret følger af det almindelige hierarki i ledelsesniveauerne, som er beskrevet i SOR 2. Når Rigsrevisionen udfører en større undersøgelse *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, skal revisor efterleve alle de krav i SOR 3, der er relevante for opgaven.

Denne version af SOR 3 (version 2.0) træder i stedet for de tidligere versioner (version 1.0 og 1.1). Version 2.0 finder anvendelse på større undersøgelser, hvor opgaven er igangsat den 1. september 2025 eller senere.

Revisionens formål

Målet for en større undersøgelse

1. En større undersøgelse er som udgangspunkt en revisionsopgave, hvor målet er:
 - at besvare ét eller flere spørgsmål, der belyser, om det ansvarlige ministerium eller en anden ansvarlig aktør har levet op til de relevante kriterier ved forvaltningen af den undersøgte aktivitet
 - at indsamle tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
 - at opnå rimelig sikkerhed for, at vurderingen af hvert spørgsmål inddrager alle væsentlige omstændigheder, der kan påvirke den samlede konklusion
 - at udforme en samlet konklusion ud fra de relevante kriterier
 - at rapportere undersøgelsens resultater og konklusioner i en beretning til Statsrevisorerne
 - at følge op på, om de foranstaltninger, som beretningen har givet den ressortansvarlige minister anledning til at iværksætte, bliver gennemført, og rapportere herom i notater til Statsrevisorerne, indtil Statsrevisorerne vurderer, at sagen kan afsluttes.

Målet opnås ved at gennemføre undersøgelsen i overensstemmelse med kravene i denne standard.

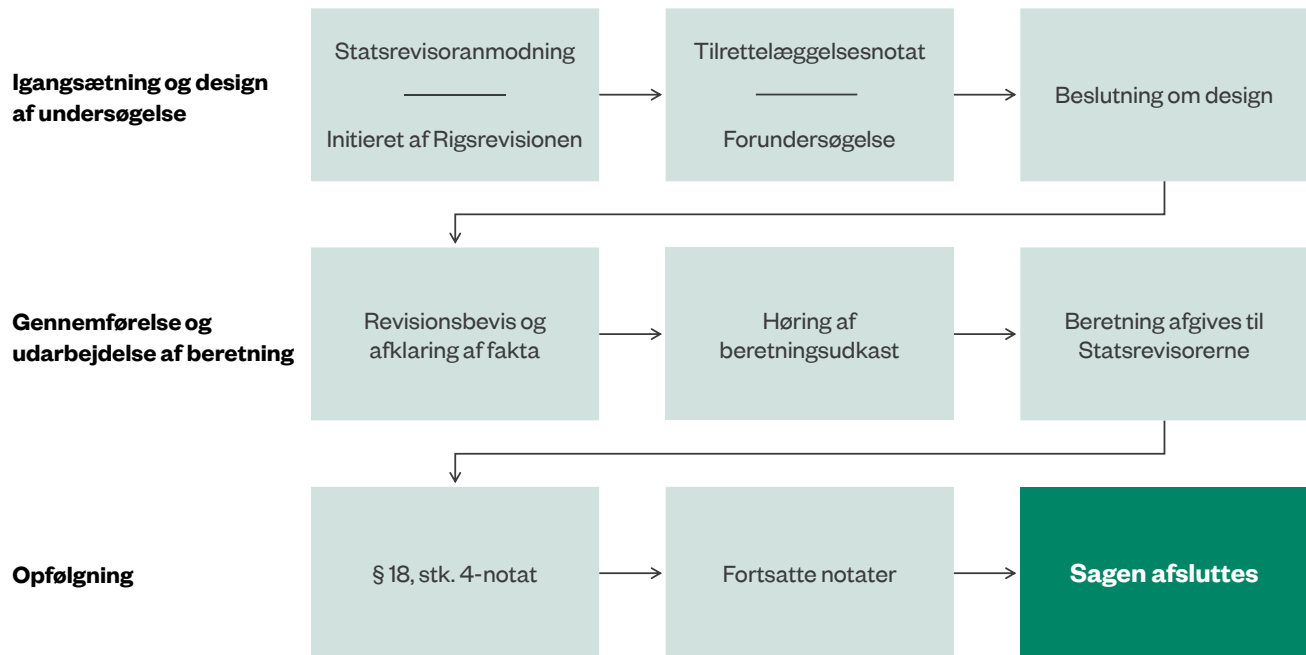
Pkt. 3-7 fastlægger kravene til undersøgelsens formål.

2. Beslutningen om at starte en undersøgelse følger en procedure, som er fastsat i Rigsrevisionens interne retningslinjer. Kravene til Rigsrevisionens procedurer for igangsættelse af nye revisionsopgaver, herunder større undersøgelser, findes i SOR 2.

En større undersøgelse følger normalt en fast proces med en række forskellige faser, der kan variere afhængigt af den enkelte undersøgelse.

Som udgangspunkt starter processen med en forundersøgelse. Formålet med forundersøgelsen er todelt. For det første afklares det, om der er grundlag for at gennemføre en undersøgelse, og for det andet afklares det, hvordan undersøgelsen vil kunne gennemføres (undersøgelsens design). Forundersøgelsen kan undlades, hvis både grundlag og design er tilstrækkeligt afklaret fra start.

Figuren herunder viser den samlede proces for en større undersøgelse.



Valg og afgrænsning af emne

3. I en større undersøgelse vurderes én eller flere ansvarlige aktørers forvaltning af bestemte aktiviteter. En ansvarlig aktør kan fx være et ministerium, en region eller en offentlig virksomhed eller institution. Rigsrevisorlovens § 2, § 4 og § 5 afgrænser, hvilke ansvarlige aktører der kan indgå efter rigsrevisorloven. Forvaltningen af aktiviteterne kan fx omfatte konkrete afgørelser, løbende styring eller kontrol samt tilsyn og overvågning af aktiviteterne gennemførelse og de opnåede resultater.
4. Rigsrevisionens strategi sætter rammerne for, hvordan Rigsrevisionen finder idéer til, hvad der kan undersøges, og prioriterer mellem idéerne ("Proces for udvælgelse af idéer til større undersøgelser"). Indholdet i den enkelte undersøgelse fastlægges som udgangspunkt i et designnotat, der godkendes af Rigsrevisionens ledelse. I den endelige beretning til Statsrevisorerne udformes en samlet konklusion.
5. Revisor **skal** fra starten afgrænse undersøgelsen, så konklusionen kun omfatter forhold, som Rigsrevisionen kan vurdere efter rigsrevisorloven eller andet grundlag. Revisor **skal** løbende justere undersøgelsens afgrænsning i lyset af revisors observationer og de foreløbige resultater, så den endelige konklusion fokuserer på de forhold, som revisor vurderer er væsentlige for Statsrevisorerne og Folketinget.

Kriterierne for vurderingen

6. Et kriterie er den målestok, som Rigsrevisionen anvender til at vurdere, om den ansvarlige aktør har forvaltet de undersøgte aktiviteter tilfredsstillende. Revisor **skal** sikre, at kriterierne er relevante og egnede for vurderingen.
7. Revisor **skal** desuden afgrænse undersøgelsens formål, så det kun omfatter kriterier, som Rigsrevisionen har mandat til at inddrage. Revisor **skal** i den forbindelse tage stilling til, om de enkelte kriterier hører til forvaltningsrevision, til juridisk-kritisk revision eller til vurderinger af regnskabsmæssige forhold:
 - Ved **forvaltningsrevision** vurderer Rigsrevisionen, om den ansvarlige aktør har været sparsommelig, produktiv eller effektiv (taget skyldige økonomiske hensyn). De relevante kriterier tager udgangspunkt i, at driften af offentlige virksomheder og forvaltningen af offentlige midler skal følge almindelige principper for god offentlig økonomistyring. Kriterierne kan fx være relevante for, at borgerne får den service, som har været intentionen med lovgivningen. Kriterierne skal være udtryk for, hvad Statsrevisorerne, Folketinget og offentligheden efter revisors faglige vurdering med rimelighed kan forvente, at den ansvarlige aktør lever op til.
 - Ved **juridisk-kritisk revision** efterprøver Rigsrevisionen, om den ansvarlige aktørs dispositioner har den nødvendige hjemmel og gennemføres på en måde, der er i overensstemmelse med gældende ret. Hvis lovgivningen er tilstrækkeligt klar, vil reglerne udgøre egnede kriterier, så der kan gennemføres juridisk-kritisk revision.
 - Ved vurderinger af **regnskabsmæssige forhold** tager kriterierne udgangspunkt i den ansvarlige aktørs ansvar for at udarbejde retvisende regnskaber eller i ministeriers ansvar for at overholde bevillingerne og aflægge statsregnskabet. Kriterierne kan være relevante for at sikre, at Folketinget får de relevante oplysninger. Kriterierne kan desuden afspejle, at regnskabsførelsen kan have betydning for den økonomiske styring, beskyttelsen af offentlige værdier, muligheder for at føre tilsyn mv.

I særlige tilfælde kan det være relevant, at udvalgte dele af en større undersøgelse kun besvarer faktuelle spørgsmål. Kravene i SOR 3 finder i så fald anvendelse på undersøgelsen med de tilpasninger, der følger af, at revisor *ikke* skal vurdere emnet for de faktuelle spørgsmål ud fra kriterier og sammenfatte en konklusion.

Generelle krav til hele revisionsprocessen

Opgavens vilkår og forudsætninger

8. Revisor **skal** vurdere og afklare vilkårene for undersøgelsen og sikre, at de nødvendige forudsætninger for, at undersøgelsen kan gennemføres, er til stede. Revisor **skal** i den forbindelse:
- identificere det eller de ressortansvarlige ministerier samt de øvrige aktører, der har ansvaret for forvaltningen af den undersøgte aktivitet
 - fastslå, om Rigsrevisionen har adgang til at gennemføre undersøgelsen, og identificere den relevante bestemmelse i rigsrevisorloven eller anden lovgivning, der danner grundlag for undersøgelsen
 - vurdere, om det er muligt at få adgang til de nødvendige oplysninger og opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Som udgangspunkt sker dette i designnotatet. Det godkendte designnotat indeholder desuden de vilkår for opgaven, som er fastsat af rigsrevisor, fx vedrørende undersøgelsens formål, metode og tids- og resurseforbrug.

9. Revisor **skal** løbende være opmærksom på, om forudsætningerne for at gennemføre undersøgelsen fortsat er til stede, og tage initiativ til at justere eller afbryde undersøgelsen, hvis dette ikke er tilfældet.

Gennemførelsen af en større undersøgelse forudsætter, at ressortministeriet og andre relevante aktører medvirker til at sikre, at Rigsrevisionen får adgang til de relevante informationer og steder. I tilfælde, hvor der ikke har været den fornødne medvirken, og dette har påvirket undersøgelsen, oplyser Rigsrevisionen herom i sin beretning til Statsrevisorerne.

10. Hvis undersøgelsen ikke fører til afgivelse af en beretning til Statsrevisorerne, **skal** revisor dokumentere årsagen hertil. Rigsrevisionen orienterer desuden Statsrevisorerne.

Den opgaveansvarlige kontorchef

11. Den opgaveansvarlige kontorchef **skal** lede og kvalitetssikre arbejdet og skabe rimelig sikkerhed for undersøgelsens resultater. Kontorchefen **skal** sikre, at revisionen udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 3 og dokumenteres i overensstemmelse med Rigsrevisionens retningslinjer. Kontorchefen er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam og eventuelle eksterne eksperter tilsammen har de nødvendige faglige kompetencer til at gennemføre undersøgelsen.
12. Den opgaveansvarlige kontorchef **skal** styre undersøgelsen, så det undgås, at Rigsrevisionen når frem til konklusioner, der er forkerte, ufuldstændige, ikke afbalancerede eller uvæsentlige. Det gøres ved at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og sikre sammenhæng mellem revisionsbevis, kriterier, resultater for de enkelte undersøgelsesspørgsmål og den endelige konklusion.

Etiske krav

13. Revisor **skal** ved gennemførelsen af undersøgelsen opretholde sin uafhængighed og leve op til de etiske krav, som gælder for ansatte i Rigsrevisionen. Rigsrevisionen har fastlagt kravene i overensstemmelse med SOR 2.
14. Revisor **skal** udvise professionel skepsis i hele revisionsprocessen. Professionel skepsis vil sige, at revisor er opmærksom på, at der kan være omstændigheder, som revisor endnu ikke kender, som har væsentlig betydning for konklusionerne. Det er en central del af revisors arbejde at opretholde professionel skepsis, når der foretages faglige vurderinger og træffes beslutninger om de enkelte skridt i revisionen. Dette kræver, at revisor udviser rettidig omhu og dømmekraft, vurderer forhold fra forskellige synsvinkler og er åben og objektiv over for alle argumenter.
15. Revisor **skal** gennem hele revisionsprocessen være opmærksom på risikoen for, at revisor modtager fejlinformation, som kan have betydning for undersøgelsens resultater, og overveje risikoen for fejlinformation som følge af besvigelser eller fejl hos de ansvarlige aktører.

Hvis der opstår mistanke om tjenesteforseelser eller strafbare forhold, tager Rigsrevisionens direktion stilling til sagen. Som udgangspunkt videregiver Rigsrevisionen sine observationer til den ansvarlige ledelse, så ledelsen kan tage de relevante skridt. Det vurderes også, om Statsrevisorerne skal orienteres.

Væsentlighed

16. Revisor **skal** overveje væsentligheden af den information, der kan fremkomme ved undersøgelsen, og anvende sin vurdering af væsentligheden, når det er relevant i løbet af revisionsprocessen.

Vurderingen af væsentligheden er relevant, når undersøgelsens formål og metode fastlægges, og når revisor vurderer, hvordan forvaltningsmangler eller regelbrud – eller risikoen herfor – skal påvirke den videre revision. Vurderingen af væsentligheden indgår også, når revisor uddrager resultater og sammenfatter konklusionen i beretningen til Statsrevisorerne.

Den endelige beretning indeholder den information, som Rigsrevisionen har vurderet er væsentlig.

17. Vurderingen af væsentlighed er en samlet vurdering ud fra sagens beløbsmæssige størrelse og sagens karakter og kontekst. Regelbrud kan især være væsentlige, hvis de betyder, at borgere, virksomheder mv. uretmæssigt pålægges ulemper, fortaber rettigheder eller opnår fordele. Forvaltningsmangler kan især være væsentlige, hvis de kan indebære et økonomisk tab for staten eller samfundet eller betyder, at de samfundsmæssige virkninger eller servicen over for borgerne forringes.

Kommunikation med de ansvarlige

18. Revisor **skal** skriftligt kommunikere undersøgelsens formål, design og væsentlige resultater til ressortministeriet, i takt med at undersøgelsen skrider frem. Hvis andre ansvarlige aktører vurderes i undersøgelsen, **skal** revisor også kommunikere væsentlige resultater til de aktører, som resultaterne vedrører. Det kan fx også være regioner eller selskaber. Det er vigtigt, at revisor opretholder en løbende dialog om undersøgelsens indhold med de relevante kontaktpersoner gennem hele undersøgelsesforløbet.

Forhold, der falder uden for undersøgelsens formål

19. Hvis revisor bliver opmærksom på konkrete indikationer på, at der sker væsentlige regelbrud eller er væsentlige forvaltningsmangler, **skal** revisor reagere på dette, selv om problemerne falder uden for undersøgelsens formål. Afhængigt af omstændighederne kan det være hensigtsmæssigt at informere de ansvarlige, eventuelt sikre sig, at forholdet indgår i andre af Rigsrevisionens revisioner, eller udvide undersøgelsen, så de pågældende forhold inddrages.

Forhold af betydning for en finansiel revision

20. Revisor **skal** løbende videregive relevante observationer og resultater til de revisionsteams, der udfører Rigsrevisionens finansielle revisioner. Ved en finansiel revision er formålet at udforme en konklusion om et bestemt regnskab, fx årsregnskabet for et bestemt regnskabsår for en virksomhed. Kravene til Rigsrevisionens finansielle revisioner er fastlagt i *SOR 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber*, og det finansielle revisionsarbejde kan ikke udføres efter SOR 3. Samspeilet mellem Rigsrevisionens forskellige revisionsopgaver er i øvrigt fastlagt i SOR 1.

Design og udformning af revisionshandlinger

Design

21. Revisor **skal** udarbejde et design for undersøgelsen, så formålet bliver opfyldt, og forvaltningen af de aktiviteter, der undersøges, bliver vurderet ud fra de relevante og egnede kriterier. Det sker ved, at revisor nedbryder formålet i undersøgelsesspørgsmål, vælger en metode og beslutter, hvilke konkrete revisionshandlinger der skal gennemføres. Pkt. 22-30 fastlægger kravene til udarbejdelsen af undersøgelsens design.

Revisors forståelse

22. Revisor **skal** opnå en god forståelse af undersøgelsens emne og af de organisatoriske forhold og betingelser, som de ansvarlige arbejder under, og **skal** i den forbindelse inddrage eksperthjælp, når dette er relevant.

Revisor **skal** gennemføre handlinger for at udforme undersøgelsens design. De relevante handlinger kan omfatte besøg på stedet, bearbejdning af data, indhentning af dokumenter samt mundtlige og skriftlige forespørgsler.

23. Revisor **skal** desuden sætte sig ind i tidligere revisionsresultater og gennemførte analyser, der kan have betydning for undersøgelsen. Dette omfatter:

- resultater i tidligere beretninger fra Rigsrevisionen
- resultater fra den revisor, der har til opgave at revidere regnskabet og gennemføre juridisk-kritiske revisioner efter SOR 6 og forvaltningsrevisioner efter SOR 7
- resultater af eksterne og interne analyser, som den ansvarlige aktør selv har gennemført.

Undersøgelsesspørgsmål og kriterier

24. Revisor **skal** nedbryde undersøgelsens overordnede formål i ét eller flere undersøgelsesspørgsmål og **skal** for hvert undersøgelsesspørgsmål fastlægge de præcise kriterier, som de enkelte spørgsmål vurderes ud fra.
25. Revisor **skal** justere kriterierne i løbet af undersøgelsen, når det er relevant i lyset af revisors observationer og de opnåede resultater.

Vurdering af risici

26. Revisor **skal** rette undersøgelsesarbejdet mod at fastslå, om forvaltningen af den undersøgte aktivitet afviger væsentligt fra kriterierne. Revisor **skal** derfor overveje, hvilke risici der kunne medføre afvigelser fra kriterierne. Ved forvaltningsrevision overvejes risiciene for væsentlige forvaltningsmangler, og ved juridisk-kritisk revision overvejes risiciene for væsentlige regelbrud.

Revisor **skal** desuden overveje, hvilke risici der kunne medføre, at væsentlige omstændigheder ikke afdækkes, eller at der på anden måde opstår væsentlig fejlinformation i Rigsrevisionens beretning til Statsrevisorerne.

Vurderingen af de forskellige risici danner udgangspunkt for fastlæggelsen af undersøgelsens metode og udformningen af de revisionshandling, som revisor vil anvende for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at kunne konkludere om undersøgelsens emne.

Metode

27. Revisor **skal** fastlægge én eller flere metoder til at vurdere forvaltningen af den undersøgte aktivitet ud fra de fastlagte kriterier. Metoderne skal kunne gennemføres med et rimeligt tids- og resurseforbrug, og hver metode skal bidrage tilstrækkeligt til undersøgelsens konklusion.

En metode kan fx være en dataanalyse, gennemgang af dokumenter, interviews eller observationer på stedet hos den ansvarlige aktør.

28. Hvis den ansvarlige aktør selv har gennemført relevante analyser, kan revisor vælge at inkludere analyseresultaterne i sin vurdering. I det tilfælde **skal** revisor efterprøve analysernes grundlag, metode og sammenfatning af resultater.

Plan for undersøgelsen

29. Revisor skal udforme en nærmere plan for undersøgelsen. Planen skal indeholde undersøgelsens design og en tidsplan.

Grundlaget for revisors konklusion

Revisionsbevis

30. Revisor **skal** opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for konklusionen. Revisionsbevisets art afhænger af undersøgelsens formål og metode. Et egnet revisionsbevis er relevant, validt og pålideligt. Vurderingen af tilstrækkelighed angår bevisernes antal, antallet af forskellige troværdige kilder til bevis, og om en eventuel modstrid mellem de enkelte beviser er afklaret.

Sammenfatning af resultater

31. Revisor **skal** for hvert undersøgelsesspørgsmål sammenfatte resultaterne af de gennemførte revisionshandlinger.
32. Ved sammenfatningen af resultater **skal** revisor anvende de relevante og egne kriterier i sine vurderinger og tage højde for begrænsningerne ved de anvendte metoder og de gennemførte revisionshandlinger.
33. Revisor **skal** formulere revisionens resultater, så det er tydeligt, hvordan resultaterne hænger sammen med kriterierne og revisors faglige vurderinger.

Afklaring af fakta

34. Revisor **skal** i en høring give de undersøgte ministerier mv. mulighed for at kommentere på resultaterne og det opnåede revisionsbevis for at sikre, at de relevante fakta er afklaret og korrekt afspejlet.

Revisor **skal** dokumentere de modtagne bemærkninger fra de ansvarlige aktører, og hvilke ændringer eller yderligere undersøgelseskridt kommentarerne har givet anledning til.

Sammenfattende vurdering

35. Revisor **skal** foretage en sammenfattende vurdering af, om formålet med undersøgelsen er opnået, så der er rimelig sikkerhed for, at undersøgelsen har afdækket alle væsentlige omstændigheder, der kan påvirke konklusionen, inden Rigsrevisionen afgiver sin beretning til Statsrevisorerne.

I vurderingen **skal** revisor tage stilling til:

- om der er opnået resultater, der viser, i hvilke væsentlige henseender forvaltningen af den undersøgte aktivitet er i overensstemmelse med eller afviger fra de relevante kriterier
- om resultaterne er dækkende i forhold til undersøgelsens afgrænsning og de anvendte kriterier
- om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de enkelte resultater
- om risikoen for urigtige eller ufuldstændige oplysninger, der har betydning for konklusionen eller rapporteringen i beretningen, er blevet begrænset til et passende lavt niveau gennem den udførte revision.

36. Hvis der ikke er rimelig sikkerhed for, at revisionen har afdækket alle væsentlige omstændigheder, **skal** revisor gennemføre yderligere handlinger for at få afklaret usikkerhederne. Hvis dette ikke er muligt eller hensigtsmæssigt under hensyn til undersøgelsens tids- og resurseforbrug, **skal** revisor i stedet afspejle usikkerhederne i beretningen og konklusionen. Dette kan eventuelt føre til, at revisor må justere afgrænsningen, så der kun konkluderes om de forhold og kriterier, hvor der er opnået en rimelig sikkerhed ved revisionen.

Dokumentation af revisionen

37. Revisor **skal** udarbejde dokumentation for gennemførelsen af undersøgelsen i overensstemmelse med de retningslinjer, som Rigsrevisionen har fastlagt. SOR 2 indeholder krav til de systemer og processer for dokumentation, der anvendes i Rigsrevisionen. De nærmere krav til dokumentationen er beskrevet i retningslinjerne.

Dokumentationen **skal** være tilstrækkeligt detaljeret til, at en erfaren revisor uden tidligere tilknytning til revisionen i al væsentlighed kan fastslå, hvilket arbejde der er udført og hvornår, og hvilke betydelige faglige vurderinger der er gjort for at nå frem til resultaterne, konklusionerne og anbefalingerne i Rigsrevisionens beretning til Statsrevisorerne og de efterfølgende fortsatte notater.

Dokumentationen **skal** omfatte det opnåede revisionsbevis. Dokumentationen af revisionsbeviset kan bestå af revisors notater og analyser samt materiale indhentet fra ansvarlige aktører eller andre parter.

Dokumentationen **skal** desuden omfatte den mundtlige og skriftlige kommunikation med de ansvarlige aktører, der har betydning for undersøgelsens forløb.

Revisors rapportering

Formidlingen i beretningen

38. Revisor **skal** udarbejde en beretning til Statsrevisorerne, som i et klart og tydeligt sprog opsummerer undersøgelsens resultater og præsenterer dem ud fra undersøgelsens formål og undersøgelsesspørgsmål. Beretningen **skal** beskrive afgrænsningen af emnet og kriterierne og informere om de valgte metoder og omfanget af de gennemførte revisionshandlinger. Begrundelsen for de anvendte kriterier **skal** fremgå af beretningen. Det **skal** også fremgå, hvilke aktører der har ansvaret for de forhold, der indgår i undersøgelsen. Det oplyses desuden, hvilke ministerier der er ressortansvarlige og derfor relevante for opfølgningen.

39. Revisor **skal** sikre, at beretningen indeholder en tydelig konklusion, som på en dækkende og afbalanceret måde sammenfatter resultaterne og udtrykker revisors vurdering.

Konklusionen **skal** beskrive, i hvilket omfang de undersøgte forhold er i overensstemmelse med eller afviger væsentligt fra de relevante kriterier. Revisor kan tilføje en kritik af den ansvarlige aktør, hvis resultaterne giver anledning til dette.

Revisor **skal** i så fald formidle kritikken, så kritikniveauet afspejler væsentligheden af de forvaltningsmangler, regelbrud eller andre afvigelser fra relevante kriterier, som er beskrevet i beretningen.

40. Beretningen **skal** indeholde en balanceret vurdering af både positive og negative resultater og bør anerkende de ansvarlige aktørers tiltag, når det er relevant. Beretningen bør sammenfatte alle de oplysninger og argumenter, der er nødvendige for at sikre en korrekt forståelse af undersøgelsens indhold, resultater og konklusion.

41. Beretningen kan desuden indeholde anbefalinger, når disse forventes at kunne bidrage til at afhjælpe de svagheder og problemer, som fremgår af beretningen. Anbefalingerne **skal** i så fald være velbegrundede ud fra revisionens resultater og fremgå af hovedkonklusionen. Anbefalingerne **skal** formuleres på en måde, der respekterer, at det er ressortministeriet eller den ansvarlige aktør, der har ansvaret for at fastlægge de konkrete løsninger.

Høring og offentliggørelse

42. Revisor **skal** sende beretningsudkastet i høring hos de ressortansvarlige ministerier og de andre ansvarlige aktører, der skal høres, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 3. Revisor **skal** dokumentere det modtagne høringssvar, de betydelige vurderinger, som revisor foretager ved behandlingen af høringssvaret, og hvilke ændringer kommentarerne har givet anledning til.

43. Den færdige beretning sendes til Statsrevisorerne og til de ressortansvarlige ministerier. Beretningen og udkastet til beretningstekst behandles fortroligt frem til offentliggørelsen. Efter Statsrevisorernes behandling af beretningen offentliggøres den sammen med Statsrevisorernes bemærkning på Statsrevisorernes og Rigsrevisionens hjemmesider.

Opfølgning

44. Den opgaveansvarlige kontorchef **skal** sikre, at der sker en systematisk opfølgning på beretningen, indtil Statsrevisorerne har besluttet, at sagen kan afsluttes.
45. Revisor **skal** udarbejde et opfølgningsnotat, som rigsrevisor afgiver til Statsrevisorerne efter rigsrevisorlovens § 18, stk. 4.

I notatet **skal** revisor definere de relevante opfølgningspunkter på baggrund af den redegørelse, som ministeren sender til Statsrevisorerne om de foranstaltninger og overvejelser, som beretningen har givet anledning til. Rigsrevisor indstiller, at sagen afsluttes, hvis det vurderes, at ministeriets initiativer er gennemført. Rigsrevisor indstiller, at sagen fortsat skal følges, hvis dette ikke er tilfældet.

46. Hvis sagen ikke afsluttes med § 18, stk. 4-notatet, **skal** revisor holde sig orienteret om fremdriften i ministeriets initiativer og udarbejde et fortsat notat, når det vurderes, at sagen sandsynligvis kan afsluttes. Rigsrevisionen udarbejder desuden fortsatte notater med faste intervaller for at vurdere fremdriften og gøre status. I hvert fortsatte notat indstiller Rigsrevisionen, hvilke opfølgningspunkter der eventuelt fortsat følges, indtil det kan indstilles, at sagen afsluttes.
47. Revisor **skal** i hvert af de fortsatte notater vurdere ministeriets initiativer vedrørende de enkelte opfølgningspunkter. Revisor **skal** indhente de relevante oplysninger og dokumentation fra ministeriet. Revisor **skal** for hvert opfølgningspunkt tage stilling til, om dokumentationen fra ministeriet udgør et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der giver rimelig sikkerhed for, at de indhentede oplysninger er rigtige og udgør et fyldestgørende grundlag for vurderingen. Revisor **skal** gennemføre passende handlinger for at få afklaret eventuelle usikkerheder, som kan være af betydning for vurderingen af opfølgningspunktet.
48. Efter Statsrevisorernes behandling af notatet offentliggøres det på Statsrevisorernes og Rigsrevisionens hjemmesider.

Definitioner og forklaringer

Ansvarlig aktør	Den aktør, som er ansvarlig for et forhold, der indgår i det undersøgte emne. Det kan fx være et ministerium, en region, en institution eller en offentlig virksomhed, der er omfattet af rigsrevisorloven.
Design	Den kombination af forskellige metoder og analyser eller andre revisionshandlinger, der anvendes til at vurdere emnet ud fra relevante kriterier.
Effektivitet	Effektivitet er forholdet mellem de anvendte resurser og de derved opnåede effekter. Effekterne vurderes ud fra de målsætninger, som er fastsat for resurseindsatsen, og som fx kan fremgå af lovgivningen, lovgivningens forarbejder eller politiske aftaler. Effektivitet kan belyses gennem forskellige typer af analyser. Der kan skelnes mellem: • Analyser af <i>målopfylde</i>, der sammenholder de opsatte mål for en offentlig institution eller aktivitet med de resultater, der er opnået. Formålet er at undersøge, om målene nås. • Analyser af <i>effekter</i>, der afdækker årsagssammenhængen mellem en resurseindsats og dens effekter. Formålet er at undersøge, om den tilsigtede effekt opnås, om det er indsatsen, der er årsagen, og eventuelt afdække, om der er utilsigtede virkninger af indsatsen. • Analyser af <i>effektivitet</i>, der måler de opnåede effekter og sammenholder disse med de medgåede resurser. Formålet er at undersøge, om der opnås størst mulig effekt i forhold til resurseindsatsen. • Analyser af <i>omkostningseffektivitet</i>, der måler de opnåede effekter og sammenholder disse med de omkostninger, der er anvendt på at anskaffe de anvendte resurser. Formålet er at undersøge, om der opnås størst mulig effekt i forhold til omkostningerne.
Fejlinformation	Enhver mangel ved oplysninger, der kan være af betydning for resultaterne af den større undersøgelse. Ved revisionen søger revisor at opnå høj grad af sikkerhed for, at alle oplysninger, der er væsentlige for undersøgelsens konklusion, er fyldestgørende og korrekte. Fejlinformation i et regnskab vil sige en mangel ved oplysningerne i det aflagte regnskab, der indebærer, at regnskabet ikke er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, uanset om dette skyldes besvigelser eller fejl. Ved større undersøgelser er det normalt andre fejlinformationer fra den ansvarlige aktør end dem, der eventuelt indgår i regnskabet, der kan have betydning.
Kriterier	De kriterier, som revisor vurderer emnet ud fra. Et kriterie i en større undersøgelse er en lovbestemmelse, en norm, et benchmark, en god praksis eller en anden relevant målestok for vurdering af det konkrete emne, der undersøges. Kriterierne skal falde inden for den afgrænsning, der følger af rigsrevisorlovens § 3 og § 6. Kriterierne skal være <i>relevante</i> og <i>egnede</i>. Et kriterie er relevant, hvis det belyser, hvor godt den ansvarlige aktør lever op til sit ansvar for emnet. Kriteriernes egnethed vurderes ud fra deres forståelighed, fuldstændighed, pålidelighed og objektivitet. Ved <i>forvaltningsrevision</i> vil kriterierne afhænge af, hvilke samfundsmæssige formål og hensyn de undersøgte offentligt finansierede aktiviteter skal tilgodese. Der er vide rammer for, hvilke konkrete kilder kriterierne kan udledes fra. Aktiviteternes formål og rammer kan fremgå af retsgrundlag (herunder formålsbeskrivelser og bemærkninger til den relevante lovgivning), bevillinger, politiske aftaler, fastlagte strategier eller resultatmål. Kriterierne kan også afspejle vejledninger, målsætninger, faglige standarder mv., der er udtryk for, hvad der er god offentlig styring og forvaltning på det pågældende område. Derudover kan et kriterie være udtryk for en konkret faglig vurdering af, hvad man efter omstændighederne med rimelighed kan forvente, uden at kriteriet har et skriftligt ophæng. Ved <i>juridisk-kritisk revision</i> er kriterierne meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Ved <i>vurderinger af konkrete oplysninger i et regnskab</i> tager kriterierne udgangspunkt i den regnskabsmæssige begrebsramme og de love og regler, der er relevante for regnskabet. For statsregnskabet vil dette være de årlige bevillingslove og statens regnskabsregler.

Produktivitet

Produktivitet er forholdet mellem de anvendte resurser og antallet og kvaliteten af de leverede ydelser. Vurderinger af produktivitet kan enten tage udgangspunkt i, at de afsatte resurser bør svare til behovet, eller i, at resurserne bør anvendes til at levere flest mulige ydelser af en given kvalitet. Produktivitet kan belyses gennem forskellige typer af analyser. Der kan skelnes mellem:

- Analyser af *produktionsomfang*, der måler og sammenligner det kvantitative omfang af de leverede ydelser. Formålet er at identificere forskelle eller ændringer over tid med henblik på efterfølgende at kunne undersøge årsagerne.
- Analyser af *kvalitet*, der måler og sammenligner bestemte kvalitetsparametre, fx sagsbehandlingstid, kontaktid, tilfredshed eller teknisk/faglig kvalitet af ydelserne. Formålet er at identificere forskelle eller ændringer over tid med henblik på efterfølgende at kunne undersøge årsagerne.
- Analyser af *resurseallokering*, der sammenholder afsatte resurser med efterspørgslen eller fastsatte målsætninger for kvalitet eller omfang af ydelserne. Formålet er at vurdere, om resurserne styres og anvendes bedst muligt.
- Analyser af *produktivitet*, der sammenholder resurseindsatsen med opnået produktionsomfang og kvalitet. Formålet er at undersøge, om forholdet mellem kvalitet, produktionsomfang og resurseindsats kan forbedres.
- Analyser af *enhedsomkostninger*, der opgør omkostningerne ved at anvende de pågældende resurser og sammenholder omkostningerne med det opnåede produktionsomfang af en given kvalitet.

Regelbrud

Ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af en regnskabsaflæggelse, ikke er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Ved juridisk-kritisk revision er afvigelser fra de relevante kriterier således regelbrud.

Revisionsbevis

De informationer, som revisor anvender for at nå til de observationer, som undersøgelsens resultater er baseret på. Revisionshandling har til formål at indsamle revisionsbevis, og forskellige typer af revisionshandling (metoder) leder til forskellige typer af revisionsbevis. Dokumentation af revisionsbeviset kan bestå af revisors egne notater, fx om de analyser, revisor har udført, eller de observationer, revisor har gjort på stedet. Dokumentation kan også bestå af referater af interviews eller dokumenter fra ministeriet, som revisor har anvendt som bevis. Et egnet revisionsbevis er relevant, validt og pålideligt. *Relevans* betyder, at beviset skal kunne belyse emnet. *Validitet* betyder, at beviset skal måle emnet ud fra det kriterie, der er relevant og egnet for vurdering af emnet. *Pålidelighed* betyder, at beviset er fremkommet fra en troværdig kilde og på en reproducerbar måde. Det styrker desuden pålideligheden, hvis der findes samstemmende beviser fra forskellige kilder.

Rimelig sikkerhed

Rimelig sikkerhed er en høj grad af sikkerhed, der dog ikke er absolut. Enhver revision har begrænsninger, der betyder, at revisor som udgangspunkt ikke kan opnå absolut sikkerhed. En større undersøgelse vil fx være afhængig af de oplysninger, der kommer fra ministerierne, og revisors vurdering af, om oplysningerne er troværdige. Ved en større undersøgelse opnås rimelig sikkerhed for de oplysninger, der har betydning for konklusionen og fremgår af Rigsrevisionens beretning til Statsrevisorerne. Den opnåede sikkerhed har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, i revisors vurderinger af, om beviset er overbevisende, samt i den logiske sammenhæng mellem de enkelte resultater og den samlede konklusion. Revisionen styres, så risikoen for væsentlig fejlinformation i beretningen begrænses mest muligt, og så der opnås en høj grad af sikkerhed for, at der ikke er væsentlige uopdagede omstændigheder, der kan have betydning for konklusionen.

Risici

Omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at det undersøgte emne ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier. Afhængigt af kriterierne kan der være tale om risici for forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformationer eller andre forhold. Ved vurderingen af risici fokuseres på risici for forhold, der er væsentlige. Vurderingen af en risiko forudsætter derfor, at revisor har taget stilling til væsentligheden af fx de potentielle forvaltningsmangler. En generel risiko er en risiko, som angår emnet som helhed, og som fx kan skyldes de organisatoriske forhold og vilkår, som de forvaltningsansvarlige arbejder under. En specifik risiko er en risiko for, at emnet ikke opfylder et bestemt kriterie. Det kan fx være et konkret forhold vedrørende et bestemt system eller en bestemt proces eller disposition, som indgår i revisionens emne.

Sparsommelighed

Sparsommelighed er forholdet mellem de resurser, der er til rådighed, og omkostningerne til at fremskaffe resurserne, fx arealer, bygninger, varer, maskiner, it-systemer eller personale. Vurderinger af sparsommelighed tager udgangspunkt i, at resurserne bør være tilgængelige på rette tid og sted med den nødvendige funktionalitet og i en passende kvantitet og kvalitet, og dette bør opnås med de lavest mulige omkostninger. Sparsommelighed kan belyses gennem forskellige typer af analyser. Der kan skelnes mellem:

- Analyser af *resursebehov*, der sammenholder de resurser, der anskaffes, med de behov, som resurserne skal opfylde. Formålet er at undersøge, om anskaffelserne svarer til behovet med hensyn til kvantitet, kvalitet eller funktionalitet.
- Analyser af *anskaffelser*, der måler og sammenligner omkostningerne til køb, leje, leasing, løn mv. ved anskaffelsen af resurser under hensyn til kravene til kvantitet, kvalitet og funktionalitet. Formålet er at undersøge, om resurserne anskaffes billigst muligt.
- Analyser af *vedligeholdelse*, der måler og sammenligner vedligeholdelsen af resurserne. Formålet er at undersøge, om resurserne vedligeholdes i passende grad, så de opnår den levetid, der er økonomisk hensigtsmæssig.
- Analyser af *afhændelser*, der måler og sammenligner, hvornår, hvordan og til hvilken pris resurser afhændes ved salg, udleje mv. Formålet er at undersøge, om resurser afhændes, når det er økonomisk fordelagtigt, og om der opnås den bedst mulige pris.
- Analyser af *levetidsøkonomi*, der måler og sammenligner de samlede omkostninger og indtægter hen over bestemte ressursers levetid. Formålet er at undersøge, om resurserne samlet set tilvejebringes på den mest sparsommelige måde.

Undersøgelsesspørgsmål

En del af det emne, som det er undersøgelsens formål at vurdere, og/eller en del af de kriterier, som emnet vurderes ud fra. Formålet nedbrydes typisk i 2-4 undersøgelsesspørgsmål. Hvert undersøgelsesspørgsmål leder til et selvstændigt resultat, der typisk udgør et afsnit i beretningen.

Væsentlighed

En sammenfattende betegnelse for de forskellige aspekter, som revisor bør inddrage i sine overvejelser, når revisor beslutter, hvilke informationer der skal indgå i undersøgelsen. Gennem revisionen opnår revisor rimelig sikkerhed for, at de informationer, der indgår i undersøgelsen, er rigtige, og informationerne formidles i Rigsrevisionens beretning til Statsrevisorerne. Informationerne handler om, hvorvidt bestemte forhold er i overensstemmelse med bestemte kriterier. Potentielle eller konstaterede forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser eller kontrolsvagheder kan af revisor vurderes at være væsentlige eller uvæsentlige. Vurderinger af væsentlighed anvendes til at træffe beslutning om den videre fremgangsmåde i revisionen, fx om afgrænsning af emnet og kriterierne, valg af revisionshandlinger og formulering af konklusionen i den endelige beretning. Vurderingerne tager udgangspunkt i, at de tiltænkte brugere af Rigsrevisionens beretninger er Folketinget og offentligheden, og at beretningerne desuden skal kunne anvendes af de ansvarlige aktører som grundlag for at skabe forbedringer. Beretningerne indeholder som udgangspunkt kun information, som Rigsrevisionen har vurderet er væsentlig.