

Standard for offentlig revision nr. 5

Erklæringer om offentlige regnskaber

SOR

5
SOR 5

5

5

SOR 5

5

SOR 5

Standarderne
for offentlig

revision

5

Erklæringer om offentlige regnskaber

Standard for offentlig revision nr. 5 - Erklæringer om offentlige regnskaber (SOR 5) 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 revisionsskik*, jf. *rigsrevisorlovens § 3*.

SOR 5 er udformet i et samarbejde mellem FSR – danske revisorer og Rigsrevisionen. Godkendte – dvs. statsautoriserede og registrerede – revisorer forestår i dag revisionen i landets 98 kommuner og 5 regioner. Det fremgår af en række forskellige lovbestemmelser, bekendtgørelser, instrukser og aftaler, at revisionen af stat, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder eller tilskudsmodtagere skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik*, jf. *rigsrevisorlovens § 3*. Det indebærer, at revisionsopgaven omfatter 3 forskellige aspekter – nemlig finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision.

REVISIONSOPGAVEN I HENHOLD TIL GOD OFFENTLIG REVISIONSSKIK

Den finansielle revision

Revisor skal efterprøve, om *regnskabet er rigtigt*, jf. *rigsrevisorlovens § 3*.

At er rigtigt vil sige, at det er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Begrebsrammen kan bl.a. udgøres af de fastlagte regnskabsregler og/eller bestemte bevillinger eller tilsagn om offentlig finansiering, der danner udgangspunkt for regnskabet.

I forbindelse med den finansielle revision skal revisor desuden vurdere, om der er etableret *relevante forretningsgange og interne kontroller*.

I den finansielle revision inddrager revisor love og øvrig regulering, der kan have en væsentlig direkte virkning på regnskabet.

Juridisk-kritiske revisioner

Revisor skal efterprøve, om *de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis*, jf. *rigsrevisorlovens § 3*. Denne forpligtelse gælder, selv om eventuelle regelbrud normalt ikke vil have nogen betydning for revisors konklusion om regnskabet.

Forvaltningsrevisioner

Revisor skal vurdere, om *der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet*, jf. *rigsrevisorlovens § 3*. Denne forpligtelse gælder, selv om eventuelle forvaltningsmangler normalt ikke vil have nogen betydning for revisors konklusion om regnskabet.

At der er taget skyldige økonomiske hensyn, indebærer at de forvaltningsansvarlige har efterlevet almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og i øvrigt gjort, hvad der er muligt og rimeligt for at sikre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i forbindelse med de offentligt finansierede aktiviteter.

Hensigten med en finansiel revision af et regnskab er at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabs oplysninger. De juridisk-kritiske revisioner skal styrke de tiltænkte brugeres tillid til, at de forvaltningsansvarlige sikrer, at dispositionerne overholder gældende ret, mens forvaltningsrevisionerne skal styrke de tiltænkte brugeres tillid til, at de forvaltningsansvarlige sikrer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet.

FSR – danske revisorer og Rigsrevisionen har udformet paradigmer for revisors erklæringer om regnskabet, som afspejler de særlige forhold, der gælder, når opgaven skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionskik. Paradigmerne er udformet med udgangspunkt i kravene i de internationale revisionsstandarder (ISSAI'erne og ISA'erne) og de danske regler, der gælder for godkendte revisors erklæringer. De til enhver tid gældende paradigmer for erklæringer offentliggøres løbende i tilknytning til SOR.

Udførelsen af revisionsopgaver i overensstemmelse med SOR 5 forudsætter, at revisor:

- gennemfører finansielle revisioner af det regnskab eller de regnskaber, der er omfattet af opgaven i overensstemmelse med ISA'erne eller – for Rigsrevisionens vedkommende – i overensstemmelse med *SOR 4 – Finansiell Revision af statsregnskabet og andre regnskaber*
- gennemfører juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab*
- gennemfører forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab*.

Godkendte revisorer skal anvende SOR 5 i sammenhæng med de krav til revisors revision og erklæring om et regnskab, der fremgår af ISA'erne, herunder især ISA 200, 210, 700 og 705. SOR 4 er udformet med udgangspunkt i internationale principper for finansielle revisioner af offentlig regnskaber og indeholder derfor de tilsvarende krav, der er relevante for Rigsrevisionens opgaver.

Det fremgår af ISA'erne, at revisors ansvar ved opgaver i den offentlige sektor kan være påvirket af revisionsmandatet eller af forpligtelser pålagt virksomheder i den offentlige sektor ved lov, øvrig regulering eller anden forordning (såsom ministerielle direktiver, krav, der følger af regeringens politik, og parlamentsbeslutninger), der kan have et bredere omfang end en revision af regnskaber i overensstemmelse med ISA'erne. Disse yderligere ansvarsområder bliver ikke behandlet i ISA'erne. De bliver eventuelt behandlet i udgivelser fra the International Organization of Supreme Audit Institutions eller af nationale standardudstedere eller i vejledninger, der er udarbejdet af statslige revisionsorganer, jf. ISA 200, pkt. A57.

Når en godkendt revisor accepterer en opgave, der skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionskik, indebærer det sådanne yderligere ansvarsområder, der ikke er fastlagt af ISA'erne. De krav, der i den forbindelse kan stilles til revisor, er fastlagt af SOR 5, SOR 6 og SOR 7.

SOR 5 fastlægger krav vedrørende:

- anvendelse af paradigmer, jf. pkt. 1
- formulering af revisors konklusion, jf. pkt. 2-6
- konklusion om forretningsgange og interne kontroller, jf. pkt. 7-10
- udtalelse som følge af gennemførte forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner, jf. pkt. 11-12
- særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af bevillinger eller tilskudsvilkår mv., jf. pkt. 13-15
- henvisning til de anvendte standarder, jf. pkt. 16-17.

En revisor, som hævder, at en revisionsopgave udføres *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, skal efterleve alle de krav i SOR 5, SOR 6 og SOR 7, der er relevante for opgaven.

Denne version af SOR 5 (version 1.0) finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisors opgaver med revision af regnskaber efter god offentlig revisionskik, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2017 eller senere.

KRAV

Anvendelse af paradigmer

1. Revisor skal udforme sin erklæring om regnskabet i overensstemmelse med de paradigmer, der gælder for offentlig revision. Revisor skal tilpasse paradigmet, så erklæringen afspejler opgavens omstændigheder og erklæringsemnet. Revisor skal planlægge og gennemføre revisionen med henblik på at opnå grundlag for at udtrykke de konklusioner om regnskabet og om forretningsgange og interne kontroller, der følger af paradigmerne.

Formulering af revisors konklusion

2. Hvis revisionen vedrører et årsregnskab for en kommune eller en region, skal revisor i overensstemmelse med de fastlagte paradigmer udtrykke en konklusion om, hvorvidt det er revisors opfattelse:
 - at årsregnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. i overensstemmelse med de retningslinjer, der er fastsat i medfør af den kommunale styrelseslov eller regionsloven
 - at forretningsgange og interne kontroller i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med de gældende retningslinjer og understøtter, at regnskabet udarbejdes rigtigt.
3. Hvis revision vedrører et tilskudsregnskab, skal revisor i overensstemmelse med de fastlagte paradigmer udtrykke en konklusion om, hvorvidt det er revisors opfattelse:
 - at regnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. i overensstemmelse med tilskudsgivers retningslinjer.

4. Hvis revisionen vedrører et årsregnskab, der er udarbejdet efter årsregnskabsloven, skal revisor i overensstemmelse med de fastlagte paradigmer udtrykke en konklusion om hvorvidt det er revisors opfattelse:
 - at årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver, passiver og finansielle stilling samt af resultatet af virksomhedens aktiviteter og pengestrømme i overensstemmelse med årsregnskabsloven.
5. I tilfælde, hvor formuleringen af konklusionen om regnskabet ikke er fastlagt i et bestemt paradigme eller følger af opgavens vilkår, skal revisor anvende formuleringen *"... regnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme"*. Dog skal revisor udtrykke en konklusion om, hvorvidt *... regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme*, hvis revisor har vurderet, at der er tale om en acceptabel regnskabsmæssige begrebsramme med et generelt formål, og begrebsrammen forudsætter et retvisende regnskab, jf. SOR 4 eller ISA 200 og ISA 700.
6. Hvis revisionen vedrører et regnskab, der udarbejdes efter statens regnskabsregler, skal revisor desuden udtrykke en konklusion om, hvorvidt forretningsgange og interne kontroller i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med statens regnskabsregler og understøtter, at de relevante bevillinger og vilkår for tilskud eller anden finansiering overholdes, og at regnskabet udarbejdes rigtigt.

Konklusion om forretningsgange og interne kontroller

7. Hvis revisor skal udtrykke en konklusion om forretningsgange og interne kontroller, skal revisor vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for konklusionen. Vurderingen foretages i forbindelse med, at revisor vurderer det opnåede revisionsbevis og tager stilling til konklusionen om regnskabet ved udformningen af erklæringen, jf. SOR 4 eller ISA 700.
8. Revisor skal udtrykke en modificeret konklusion om forretningsgange og interne kontroller, når:
 - revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at der på væsentlige punkter ikke er etableret de forretningsgange og interne kontroller, som understøtter, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabet, er i overensstemmelse med de relevante regler
 - revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at der er etableret forretningsgange og interne kontroller, som understøtter, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabet er i overensstemmelse med de relevante regler.
9. Hvis revisor skal udtrykke en modificeret konklusion om forretningsgange og interne kontroller, skal revisor tage stilling til, om der skal udtrykkes en konklusion med forbehold, en afkræftende konklusion eller en manglende konklusion. Revisor skal i den forbindelse anvende de almindelige principper, der gælder for modifikationer af revisors konklusion i forbindelse med en revision af et regnskab, jf. SOR 4 eller ISA 705.

10. Revisor skal i vurderingerne vedrørende forretningsgange og interne kontroller tage udgangspunkt i de gældende bestemmelser, der fastlægger kravene til forretningsgange og interne kontroller ved udarbejdelsen af regnskabet. Revisor skal herudover inddrage de kriterier, der efter revisors faglige vurdering er relevante for at sikre en passende understøttelse af dispositionerne med hensyn til overholdelse af det relevante regelgrundlag. Det relevante regelgrundlag omfatter i den forbindelse alene de bestemmelser i bevillinger eller love og øvrig regulering, som kan have en direkte virkning på regnskabet.

Udtalelse som følge af gennemførte forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner

11. Revisor skal endvidere fastslå, om erklæringen skal indeholde en udtalelse, der redegør for resultaterne af gennemførte juridisk-kritiske revisioner eller forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med SOR 6 og SOR 7. Vurderingen foretages på grundlag af kravene i SOR 6 og SOR 7 i forbindelse med, at revisor udformer erklæringen.
12. Hvis erklæringen skal indeholde en sådan udtalelse, skal revisor udforme udtalelsen som et separat afsnit i erklæringen. Afsnittet skal have overskriften "Udtalelse om forvaltningen" eller en anden passende overskrift.

Særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af bevillinger eller tilskudsvilkår mv.

13. Revisor skal overveje, i hvilket omfang regnskabet har til formål at redegøre for, at bestemte bevillinger eller bestemte vilkår for offentlige tilskud, refusioner eller garantier eller andre nærmere angivne bestemmelser er blevet overholdt. Revisor skal i den forbindelse fastslå, om der er elementer i regnskabet, fx bestemte opgørelser eller andre oplysninger, der udarbejdes under en forudsætning om, at bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv. overholdes. Denne overvejelse foretages i forbindelse med, at revisor tager stilling til den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, jf. SOR 4 eller ISA 200 og ISA 210.
14. Revisor skal i revisionens forløb vurdere, i hvilket omfang der i forbindelse med sådanne forudsætninger om overholdelse af bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv. kan være risici, som kan betyde, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Disse vurderinger foretages ved, at revisor inddrager de relevante risici i forbindelse med de faglige vurderinger og handlinger, som revisor i øvrigt skal foretage i forbindelse med en revision af et regnskab.
15. Revisor skal endvidere vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende risici for væsentlig fejlinformation som følge af manglende overholdelse af de relevante bevillinger eller tilskudsvilkår mv. Denne vurdering skal indgå, når revisor vurderer det opnåede revisionsbevis og tager stilling til, om konklusionen om regnskabet skal modificeres, jf. SOR 4 eller ISA 700.

Henvisning til de anvendte standarder

16. Revisor skal i erklæringen henvide til de revisionsbestemmelser eller andre opgavevilkår, der indebærer, at regnskabet er omfattet af et krav om revision efter god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3. Revisor skal oplyse, at der udføres juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, som eventuelt kan resultere i en udtalelse i erklæringen.

17. Revisor skal i den forbindelse endvidere oplyse, at revisionen er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*. Oplysningen anføres i sammenhæng med, at revisor oplyser om eventuelle andre anvendte revisionsstandarder, fx ISA'erne.

DEFINITIONER OG FORKLARINGER

GOD OFFENTLIG REVISIONSSKIK er 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 finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i en god faglig kvalitet. Princippet om, at revisionsopgaver i den offentlige sektor omfatter 3 aspekter – finansiel 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 revisionskik blevet kodificeret og udfyldt af SOR. Rigsrevisionens publikation om god offentlig revisionskik 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 revisionskik.

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

ÅRSREGNSKAB er en samlet betegnelse, der omfatter statsregnskabet og 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. For statsregnskabet er begrebsrammen fastlagt af årets bevillingslove (finanslov og tillægsbevillingslov) og statens regnskabsregler. For regioner og kommuner er der fastsat visse krav til regnskabet i medfør af lovgivningen. For andre årsregnskaber kan 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 årsregnskabslovens principper.