

Standard for offentlig revision nr. 5

Erklæringer om den udførte offentlige revision

SOR

5
SOR 5

5

5

SOR 5

5

SOR 5

Standarderne
for offentlig

revision

5

Erklæringer om den udførte offentlige revision

Standard for offentlig revision nr. 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision (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 revisionssskik.

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 revisionssskik, 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 regnskabet 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 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 har 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 regnskabets 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 i tilknytning til SOR 5 udformet paradigmer for revisors erklæringer om den udførte revision. Paradigmerne er udformet med udgangspunkt i kravene i standarderne for offentlig revision, de internationale standarder om revision (ISA'erne) og de danske regler, der gælder for godkendte revisors erklæringer. Hvis en godkendt revisor har revideret et årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab, indebærer reglerne, at revisors erklæring skal fremgå af en revisionspåtegning i årsrapporten.

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 revisionsskik, indebærer det sådanne yderligere ansvarsområder, som 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. 1-2
- formulering af revisors konklusion om regnskabet, jf. pkt. 3-7
- særlige overvejelser i forbindelse med manglende overholdelse af bevillinger eller tilskudsvilkår mv., jf. pkt. 8-10
- særlige forpligtelser af betydning for statsregnskabet, jf. pkt. 11
- udtalelse om juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, jf. pkt. 12-15
- 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 2.1) erstatter tidligere versioner (1.0 og 2.0) og finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver med revision af regnskaber efter god offentlig revisionssskik, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2017 eller senere.

KRAV

Anvendelse af paradigmer

1. Revisor skal udforme sin erklæring om den udførte revision i overensstemmelse med opgavens vilkår og øvrige omstændigheder. Revisor skal derfor tilpasse de paradigmer, der er fastlagt i tilknytning til standarderne for offentlig revision, med de oplysninger, som er relevante for den enkelte erklæring. I konklusionen skal revisor angive det konkrete regnskab og den relevante regnskabsmæssige begrebsramme på en entydig og fyldestgørende måde. Revisor skal planlægge og gennemføre revisionen med henblik på at opnå grundlag for at udtrykke den konklusion om regnskabet, som skal indgå i erklæringen, og varetage de yderligere rapporteringsforpligtelser, der indgår i opgaven.
2. Revisors erklæring om den udførte revision skal bestå af et hovedafsnit med revisors erklæring om regnskabet og et hovedafsnit, der indeholder de udtalelser mv., som revisor fremsætter for at varetage yderligere rapporteringsforpligtelser. Når erklæringen har form af en revisionspåtegning i den årsrapport, hvor et årsregnskab præsenteres, betegnes de 2 hovedafsnit henholdsvis *Revisionspåtegning på årsregnskabet* og *Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering*.

Formulering af revisors konklusion om regnskabet

3. Hvis erklæringen om regnskabet vedrører et årsregnskab for en virksomhed eller anden enhed, der er omfattet af statens regnskabsregler, skal revision angive i konklusionen, om årsregnskabet efter revisors opfattelse i *alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med statens regnskabsregler* og de yderligere krav, der eventuelt er relevante for regnskabet.
4. Hvis erklæringen vedrører et årsregnskab for en kommune eller en region, skal revisor angive i konklusionen, om årsregnskabet efter revisors opfattelse i *alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med de retningslinjer, der er fastsat i medfør af den kommunale styrelseslov eller regionsloven*.
5. Hvis erklæringen vedrører et tilskudsregnskab, skal revisor angive i konklusionen, om regnskabet efter revisors opfattelse i *alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med de retningslinjer, som er fastsat af den myndighed, der yder tilskud*.
6. Hvis erklæringen vedrører et årsregnskab, der er udarbejdet efter årsregnskabsloven, skal revisor angive i konklusionen, om årsregnskabet efter revisors opfattelse *giver et retvisende billede* af virksomhedens eller enhedens aktiver, passiver og finansielle stilling samt af resultatet af virksomhedens eller enhedens aktiviteter i *overensstemmelse med årsregnskabsloven* og de yderligere krav, der eventuelt er relevante for regnskabet.
7. Hvis erklæringen vedrører andre regnskaber end de i pkt. 3-6 omtalte, skal revisor tage stilling til, om regnskabet aflægges efter en acceptabel begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede eller en begrebsramme, som ikke kan fraviges. For regnskaber, der aflægges efter en begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede, skal revisor angive i konklusionen, om regnskabet efter revisors opfattelse *giver et retvisende billede i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme*. For regnskaber, der aflægges efter en begrebsramme, som ikke kan fraviges, skal revisor angive i konklusionen, om regnskabet efter revisors opfattelse *i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme*.

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

8. 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.

9. 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.
10. 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.

Særlige forpligtelser af betydning for statsregnskabet

11. I nogle tilfælde kan en godkendt revisors opgave omfatte revision af finansiel information, der indgår i ministeriernes udarbejdelse af statsregnskabet. Dette kan bl.a. være tilfældet, hvis opgaven vedrører et årsregnskab for en institution, der modtager statstilskud. Revisor skal i sådanne tilfælde planlægge og udføre revisionen med henblik på at reducere risikoen for væsentlig fejlinformation til et passende lavt niveau under hensyn til den omstændighed, at de pågældende oplysninger indgår i statsregnskabet. Revisor skal i øvrigt efterleve samme faglige krav ved revisionen af disse oplysninger som ved revisionen af årsregnskabet. Hvis revisor konkluderer, at oplysningerne indeholder væsentlig fejlinformation, eller revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, om oplysningerne indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor tydeligt angive dette i sin rapportering om oplysningerne.

Udtalelse om juridisk-kritisk revisioner og forvaltningsrevisioner

12. I erklæringen skal revisor gøre opmærksom på sit ansvar for at gennemføre juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner af relevante emner og rapportere herom i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Beskrivelsen af dette ansvar skal fremgå af et separat afsnit i revisors *Erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering*.
13. Revisor skal ved udformningen af afsnittet tage stilling til, om der er væsentlige kritiske bemærkninger, som revisor skal rapportere om i erklæringen i overensstemmelse med kravene i SOR 6 og SOR 7. Hvis dette ikke er tilfældet, skal revisor anvende overskriften *Udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision* og oplyse i afsnittet, at der ikke er væsentlige kritiske bemærkninger at rapportere.

14. Hvis de gennemførte juridisk-kritiske revisioner eller forvaltningsrevisioner har resulteret i væsentlige kritiske bemærkninger, kan revisor anvende overskriften *Kritisk udtalelse om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision*. Revisor skal i så fald indarbejde de væsentlige kritiske bemærkninger i afsnittet, så brugerne af revisors erklæring tydeligt bliver gjort opmærksom på de forhold, som giver anledning til bemærkningerne.
15. Revisors rapportering skal i denne forbindelse omfatte de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, som er afsluttet i overensstemmelse med SOR 6 og SOR 7 inden datoen for revisors erklæring, og som ikke har været omfattet af rapporteringen i revisors erklæringer om forudgående regnskabsår (regnskabsperioder).

Henvisning til de anvendte standarder

16. Revisor skal i erklæringen henvise til de revisionsbestemmelser eller andre opgavevilkår, der indebærer, at regnskabet er omfattet af et krav om revision efter god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3.
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.

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

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.