

Standard for offentlig revision nr. 3

Større undersøgelser

SOR

SOR 3 3

3

3

SOR 3

3

3

SOR 3

Standarderne
for offentlig

revision 3

Større undersøgelser

Standard for offentlig revision nr. 3 – Større undersøgelser (SOR 3) finder anvendelse på Rigsrevisionens større undersøgelser. En større undersøgelse er en revision, der gennemføres af Rigsrevisionen med henblik på at afgive en beretning til Statsrevisorerne i medfør af rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, eller § 17, stk. 2. En større undersøgelse kan angå ethvert forhold, som Rigsrevisionen har adgang til at efterprøve eller vurdere på grundlag af rigsrevisorloven eller særlige lovbestemmelser. Opgaven starter med rigsrevisors beslutning om at igangsætte undersøgelsen, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2, eller med en anmodning fra Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, og indledes ofte med en forundersøgelse. Opgaven afsluttes normalt ved, at Statsrevisorerne på baggrund af et notat fra Rigsrevisionen beslutter at afslutte opfølgningen vedrørende de sager, der fremgik af beretningen.

SOR 3 er udformet med henblik på at sikre, at større undersøgelser tilfører den størst mulige værdi for Statsrevisorerne, Folketinget og offentligheden. Rigsrevisionens større undersøgelser vedrører forhold af særlig økonomisk eller principiel betydning eller forhold, som Statsrevisorerne ønsker belyst. Større undersøgelser kan derfor inddrage aspekter, der ikke indgår i de almindelige finansielle revisioner, juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, som revisor skal udføre som led i opgaver med revision af et regnskab. De større undersøgelser skal især sikre en mere vidtgående efterprøvelse af lovmæssighed, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet på udvalgte områder end den, der kan opnås i Rigsrevisionens årlige revision af statsregnskabet. Rigsrevisionen udformer i den forbindelse en overordnet strategi for større undersøgelser, der angiver, hvordan de potentielle emner identificeres og udvælges. SOR 3 finder anvendelse på den enkelte undersøgelse og regulerer ikke disse overordnede prioriteringer mellem forskellige potentielle undersøgelser.

I modsætning til den finansielle revision af statsregnskabet, hvor Rigsrevisionen attesterer de oplysninger, som ministerierne selv udarbejder og fremlægger i regnskabet, er en større undersøgelse en direkte rapporteringsopgave. Det indebærer, at det hører til revisors opgave at fastlægge og afgrænse undersøgelsens emne, ligesom det er revisor, der vurderer emnet i forhold til de relevante kriterier. Det er også revisor, der udarbejder oplysninger om resultaterne af vurderingen i Rigsrevisionens beretning og udformer en konklusion om emnet. Beretningen indeholder revisors vurderinger af de tiltag, som de forvaltningsansvarlige har gjort med hensyn til fx at sikre lovmæssighed, sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet ud fra de relevante kriterier.

Rigsrevisionens beretninger indgår hvert år i *Endelig betænkning over statsregnskabet*. De oplysninger og konklusioner, der fremgår af beretningerne, indgår på den måde sammen med statsregnskabet og Rigsrevisionens erklæring herom i det samlede grundlag for Folketingets kontrol med bevillingsanvendelsen og Folketingets årlige beslutninger om godkendelse af statsregnskabet i henhold til grundloven.

Kravene i SOR 3 er udformet i overensstemmelse med de internationale faglige principper, der fremgår af *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision*. Ved at udføre større undersøgelser i overensstemmelse med SOR 3 lever Rigsrevisionen op til disse principper.

Rigsrevisionen har ved fastlæggelsen af kravene i SOR 3 endvidere anvendt *ISSAI 300 – Grundlæggende principper for forvaltningsrevision* og *ISSAI 400 – Grundlæggende principper for juridisk-kritisk revision* for at sikre, at SOR 3 fastlægger passende krav, uanset om den større undersøgelse har karakter af forvaltningsrevision eller juridisk-kritisk revision. I SOR 3 er principperne anvendt under hensyn til de forhold og med de tilpasninger og præciseringer, der er relevante i forbindelse med Rigsrevisionens større undersøgelser.

SOR 3 fastlægger krav vedrørende:

- målet for en større undersøgelse, jf. pkt. 1-3
- fastlæggelse af emnet, jf. pkt. 4-5
- kriterier, jf. pkt. 6-11
- opgavens vilkår, jf. pkt. 12-16
- kommunikation, jf. pkt. 17-19
- kompetencer, jf. pkt. 20-21
- professionel skepsis, jf. pkt. 22-23
- kvalitetsstyring og revisionsrisiko, jf. pkt. 24-27
- væsentlighed, jf. pkt. 28-30
- dokumentation, jf. pkt. 31-32
- revisors forståelse, jf. pkt. 33-34
- risikovurdering, jf. pkt. 35-37
- forundersøgelse, jf. pkt. 38-39
- revisionstræ, jf. pkt. 40-41
- planlægning, jf. pkt. 42-45
- metode, jf. pkt. 46-49
- udformning af revisionshandling, jf. pkt. 50-52
- revisionsbevis, jf. pkt. 53-58
- analyse og udarbejdelse af revisionsresultater, jf. pkt. 59-65
- sammenfattende vurdering og feedback, jf. pkt. 66-70
- udformning af beretninger, jf. pkt. 71-74
- opfølgning, jf. pkt. 75-78.

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 1.0) finder anvendelse på større undersøgelser, hvor opgaven igangsættes 1. januar 2017 eller senere.

REVISIONENS FORMÅL

Målet for en større undersøgelse

1. I en større undersøgelse skal revisor gennemføre en revision af et emne, der fastlægges af revisor med udgangspunkt i Statsrevisorernes anmodning eller rigsrevisors beslutning om at igangsætte undersøgelsen. Emnet for undersøgelsen kan være ethvert forhold, som Rigsrevisionen finder er af økonomisk eller principiel betydning, eller som Statsrevisorerne ønsker belyst, og som er omfattet af Rigsrevisionens adgang til at foretage revision af statens regnskaber eller revision eller gennemgang af andre regnskaber. Det kan især være forhold vedrørende de dispositioner eller driften af de midler og forvaltningen af de virksomheder, der er omfattet af regnskaberne. Det kan i nogle tilfælde endvidere være forhold i forbindelse med udarbejdelsen af regnskaberne og regnskabernes oplysninger eller forhold vedrørende ministeriernes bevillingsanvendelse, der kan være af betydning for Statsrevisorerne og Folketinget i forbindelse med behandlingen af statsregnskabet.
2. Ved udførelsen af en større undersøgelse af et nærmere fastlagt emne er det revisors mål:
 - at gennemføre passende analyser for at vurdere det fastlagte emne ud fra de relevante kriterier og opnå høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer uopdagede omstændigheder af væsentlig betydning for vurderingen, så revisor er i stand til at udforme en konklusion om emnet
 - at udforme en konklusion om emnet, der beskriver, i hvilke væsentlige henseender de faktuelle forhold eller oplysninger, der er omfattet af emnet, er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier
 - at rapportere undersøgelsens resultater og konklusioner i en beretning til Statsrevisorerne og i eventuelle opfølgende notater, indtil sagen afsluttes.
3. Revisor skal fastlægge et formål for hver større undersøgelse ved at præcisere og afgrænse emnet og fastlægge de relevante og egnede kriterier for vurdering af emnet. I en større undersøgelse vurderer revisor emnet ud fra relevante og egnede kriterier ved at gennemføre handlinger, udføre analyser og foretage faglige vurderinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisors konklusion om emnet.

Fastlæggelse af emnet

4. Revisor skal fastlægge og afgrænse emnet for en større undersøgelse. Revisor kan i den forbindelse vælge en resultat-, problem- eller systemorienteret tilgang eller en kombination af disse. Ved fastlæggelsen og afgrænsningen af emnet tager revisor udgangspunkt i Rigsrevisionens overordnede strategi for større undersøgelser og den statsrevisoranmodning eller den vurdering af risiko og væsentlighed, der ligger til grund for rigsrevisors beslutning om at igangsætte undersøgelsen.
5. Revisor skal løbende præcisere og justere emnets afgrænsning i lyset af revisors observationer og undersøgelsens foreløbige resultater, så den endelige konklusion fokuserer på de forhold, der er af størst økonomisk eller principiel betydning. Revisor skal i den forbindelse udøve faglig vurdering og gennemføre handlinger for at identificere risici og problemer.

Kriterier

6. Revisor skal fastlægge og præcisere de egnede kriterier, som er relevante for det undersøgte emne. Kriterierne danner grundlag for at vurdere emnet, formulere resultaterne af vurderingen og nå frem til en overordnet konklusion. Revisor skal i den forbindelse tage stilling til, i hvilket omfang den større undersøgelse omfatter aspekter af forvaltningsrevision, juridisk-kritisk revision eller finansielle og bevillingsmæssige aspekter.
7. Ved forvaltningsrevisionsundersøgelser tager de relevante kriterier udgangspunkt i, at driften af offentlige virksomheder og forvaltningen af offentlige midler skal følge almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og være så sparsommelig, produktiv og effektiv som muligt. Kriterierne fastlægges derfor ud fra de samfundsmæssige formål med den offentlige finansiering, som fx kan fremgå af lovgrundlag og bevillinger, politiske aftaler eller fastlagte strategier. Revisor udfører analyser og anvender metoder, der kan bidrage til revisors vurdering af emnet ud fra de relevante kriterier.
8. Ved juridisk-kritiske undersøgelser tager de relevante kriterier udgangspunkt i, at forvaltningsansvarliges dispositioner skal have den nødvendige hjemmel og gennemføres på en måde, der er i overensstemmelse med gældende ret. Kriterierne kan derfor følge af love og andre forskrifter eller indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Ud over ordlyden af de enkelte bestemmelser skal revisor i den forbindelse inddrage almindelige retsprincipper og lovgivningens forudsætninger, som fx kan fremgå af lovens forarbejder. Ved revisionen vurderer revisor, om emnet er i overensstemmelse med de relevante kriterier.
9. Ved undersøgelser af finansielle og bevillingsmæssige aspekter tager de relevante kriterier udgangspunkt i regnskabet eller bevillingernes formål. Ved vurderinger af regnskabsmæssige systemer og processer vil kriterierne både kunne afspejle interne styringsbehov eller beskyttelseshensyn og afspejle hensynet til at sikre, at bevillinger, tilskudsvilkår eller andre vilkår for offentlig finansiering overholdes, og at regnskabet bliver rigtigt. Større undersøgelser vil endvidere kunne vedrøre ministeriernes bredere forvaltningsmæssige ansvar for oplysninger og overordnet tilsyn i forbindelse med anvendelsen af offentlige midler og i forhold til den lovgivning, der ligger til grund for bevillinger eller anden offentlig finansiering. Ved vurderinger af konkrete oplysninger i et regnskab, skal kriterierne tage udgangspunkt i den regnskabsmæssige begrebsramme, som er relevant for regnskabet. For statsregnskabet omfatter dette især den finanslov og de tiltrådte aktstykker, der danner udgangspunkt for statsregnskabet oplysninger.
10. Hvis en større undersøgelse gennemføres efter anmodning fra Statsrevisorerne, kan undersøgelsen omfatte vurdering af andre oplysninger til Folketinget end dem, der indgår i statsregnskabet. Rigsrevisionen kan dog kun vurdere ministeriers oplysninger til Folketinget, hvis det er muligt at identificere egnede kriterier. Kriterierne skal tage udgangspunkt i, at oplysningerne skal være korrekte og på passende vis afspejle den viden, som ministeriet har eller burde have om de forhold, oplysningerne vedrører. Det er Statsrevisorerne – ikke Rigsrevisionen – der vurderer, om ministeren samlet set har meddelt de fornødne oplysninger til Folketinget i forbindelse med givne bevillinger og andre folketingsbeslutninger.

11. Revisor skal sikre, at de anvendte kriterier er egnede for vurderingen af emnet. Kriterierne skal være udtryk for, hvad Statsrevisorerne, Folketinget og offentligheden efter revisors faglige vurdering med rimelighed kan forvente, at de forvaltningsansvarlige lever op til. Kriterierne skal fastlægges med udgangspunkt i de offentligt finansierede aktiviteterets formål og retlige grundlag og de konkrete omstændigheder, som aktiviteterne gennemføres under.

REVISIONENS FORUDSÆTNINGER

Opgavens vilkår

12. Revisor skal vurdere opgavens vilkår og afklare de relevante forudsætninger, der er nødvendige, for at revisionen kan gennemføres i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision (SOR).
13. Revisor skal i den forbindelse fastslå, om Rigsrevisionen har den nødvendige revisionsadgang til at gennemføre undersøgelsen af det fastlagte emne. Der eksisterer forskellige revisionsordninger for forskellige dele af den offentlige sektor. Revisor skal derfor fastslå, hvilken bestemmelse i rigsrevisorloven eller anden lovgivning der danner grundlag for undersøgelsen, og sikre sig, at en undersøgelse af emnet kan gennemføres.
14. Revisor skal fastslå, hvilke ministerier eller andre parter der har ansvaret for emnets overensstemmelse med kriterierne. En revision tager ikke sigte på at vurdere enkeltpersoners ansvar.
15. Revisor skal i hele revisionens forløb påse, at alle forudsætninger for gennemførelsen af den større undersøgelse er til stede. Revisor skal i den forbindelse sikre sig, at det er muligt at få adgang til de nødvendige oplysninger for at kunne gennemføre undersøgelsen.
16. Hvis undersøgelsen ikke munder ud i en beretning til Statsrevisorerne, skal revisor dokumentere og begrunde, hvorfor dette ikke er tilfældet.

Kommunikation

17. Revisor skal opretholde en effektiv og ordentlig kommunikation om nøgleaspekterne i revisionen med de forvaltningsansvarlige i hele revisionsprocessen. Revisor skal definere indholdet, processen og modtagerne af kommunikationen i forbindelse med undersøgelsen.
18. Revisor skal som en del af planlægningen eller udførelsen af revisionen drøfte formål, emne og kriterier med de forvaltningsansvarlige.
19. Revisor skal kommunikere skriftligt til de forvaltningsansvarlige om revisionernes tilrettelæggelse og betydelige resultater. Revisor skal desuden identificere passende kontaktpersoner i de reviderede enheders ledelsesstruktur og opretholde en løbende dialog med disse.

Kompetencer

20. Den opgaveansvarlige revisor er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam har den nødvendige faglige kompetence til at gennemføre undersøgelsen, og for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet udført af hele revisionsteamet på alle niveauer og i alle faser af revisionsprocessen.
21. 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 SOR
 - at gøre det muligt for revisor at sammenfatte konklusioner i en beretning til Statsrevisorerne.

Professionel skepsis

22. Revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme forvaltningsmangler, regelbrud eller andre uopdagede omstændigheder af betydning for revisors konklusion. 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.
23. Revisor skal være opmærksom på risikoen for besvigelser gennem hele revisionsprocessen, herunder risikoen for besvigelser, som kan have betydning for de faglige vurderinger, der foretages i løbet af undersøgelsen, og for de konklusioner, undersøgelsen når frem til.

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

24. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af hele undersøgelsen med henblik på at opnå en høj grad af sikkerhed for:
 - at revisionen udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 3
 - at revisors konklusioner er passende efter omstændighederne.
25. Revisor skal etablere, vedligeholde og anvende procedurer, der værner om kvaliteten, sikre, at de relevante krav opfyldes, og lægge vægt på en passende, afbalanceret og redelig rapportering, der tilfører værdi og opnår revisionens formål.
26. 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 i væsentlige henseender er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier.
27. 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 det fastlagte emne. 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

28. Revisor skal overveje væsentlighed på alle trin i revisionsprocessen i en større undersøgelse. Revisor skal i den forbindelse tage udgangspunkt i, at de tiltænkte brugere af Rigsrevisionens beretninger til Statsrevisorerne er Folketinget og offentligheden i almindelighed, og at beretningerne endvidere skal kunne anvendes af de forvaltningsansvarlige som grundlag for at udforme de tiltag, der eventuelt er relevante for at skabe forbedringer.
29. Revisor skal vurdere væsentlighed ud fra 3 generelle aspekter: Et forhold kan være væsentligt som følge af den økonomiske betydning (*sagens beløbsmæssige størrelse*), der fx kan bestå af potentielle tab som følge af manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Et forhold kan have en karakter, der i sig selv betyder, at forholdet er væsentligt (*sagens natur*). Der kan fx være tale om et særligt alvorligt brud på principperne for god offentlig økonomistyring, som efterfølgende kan rejse spørgsmål om ansvar. Et forhold kan også være væsentligt som følge af den sammenhæng, det optræder i (*sagens kontekst*), idet der fx kan være en særlig offentlig eller politisk bevågenhed af betydning for de tiltænkte brugere af revisors beretning.
30. Revisor anvender væsentlighed ved den nærmere afgrænsning af revisionens emne og kriterier, ved vurderinger af, hvilken indvirkning forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformationer eller andre omstændigheder skal have på revisionen og ved sammenfatningen af resultater og konklusion i beretningen til Statsrevisorerne.

Dokumentation

31. Revisor skal udarbejde dokumentation vedrørende planlægningen og udførelsen af den større undersøgelse og skal i dokumentationen især sammenfatte de betydelige faglige vurderinger, der udøvet for at fastlægge og præcisere emne og kriterier, vurdere revisionsbevis og uddrage resultater og nå frem til en overordnet konklusion.
32. 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 resultaterne, konklusionerne og anbefalingerne i Rigsrevisionens beretning til Statsrevisorerne.

PLANLÆGNING OG UDFORMNING AF HANDLINGER

Revisors forståelse

33. Revisor skal opnå en passende forståelse af de organisationer og aktiviteter, som revisionen vedrører, og deres omgivelser og funktionsvilkår. Revisors forståelse skal være tilstrækkelig til, at revisor kan planlægge og gennemføre den konkrete undersøgelse i en god kvalitet i overensstemmelse med SOR 3.
34. Revisor skal især opnå en tilstrækkelig forståelse af de forhold, der:
- har betydning for revisors fastlæggelse, præcisering og afgrænsning af emnet i løbet af revisionen
 - har betydning for revisors fastlæggelse af de egnede kriterier, der er relevante for emnet
 - påvirker revisors muligheder for at vurdere emnet ud fra relevante kriterier
 - påvirker revisors muligheder for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for en konklusion
 - har betydning for revisors beslutninger om revisionsstrategien med hensyn til revisionshandlingers art og omfang eller designet af revisors analyser og datagrundlaget herfor
 - har betydning for, om undersøgelsen kan opfylde sit formål og tilføre den tilsigtede værdi for Statsrevisorerne, Folketinget eller offentligheden.

Risikovurdering

35. Revisor skal foretage risikovurderinger i forbindelse med fastlæggelse og afgrænsning af emne, design af analyse samt planlægning og udformning af revisionshandlingerne.
36. Revisor skal i den forbindelse vurdere de generelle og specifikke risici for forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformation eller andre omstændigheder, som kan få betydning for vurderingen af emnet.
37. Revisor skal inddrage den forståelse af forvaltningen, som revisor har opnået i forbindelse med såvel den løbende overvågning af ministerområderne og Rigsrevisionens øvrige revisioner som de handlinger, revisor har gennemført i forbindelse med den større undersøgelse.

Forundersøgelse

38. Hvis det ikke på forhånd er sikkert, at Rigsrevisionen skal afgive en beretning om emnet, skal revisor med udgangspunkt i det nærmere fastlagte emne udføre en forundersøgelse. Formålet med forundersøgelsen er todelt. For det første afklares det, om der er grundlag for at gennemføre undersøgelsen, og for det andet afklares det, hvordan undersøgelsen vil kunne gennemføres. Forundersøgelsen kan variere i længde alt efter omfanget af revisionen.
39. Revisor skal i løbet af forundersøgelsen indhente oplysninger om det reviderede område, så der kan etableres et grundlag for beslutningen om, hvorvidt den påtænkte større undersøgelse gennemføres.

Revisionstræ

40. Revisor skal med udgangspunkt i revisionens formål fastlægge et revisionstræ. Udformningen af revisionstræet afgrænser revisionen ved at identificere de præcise kriterier, som emnet vurderes og efterprøves ud fra. Revisionstræet kan fx udformes ved, at det overordnede formål nedbrydes i delmål, og at det for hvert delmål præciseres, hvilke forskellige kriterier det vil være revisors mål at vurdere de relevante faktuelle forhold eller oplysninger ud fra (revisionstræets revisionsmålsniveau). Revisionstræet er styrende for revisors handlinger og vurderinger og bidrager til at sikre, at revisor opnår et logisk sammenhængende og overbevisende grundlag for konklusionen. Revisionstræet skal justeres i løbet af revisionen, når det er relevant i lyset af revisors observationer og de opnåede resultater.
41. Revisor skal sikre, at de kriterier og de faktuelle forhold eller oplysninger, der indgår i revisionstræet, er dækkende for det samlede emne, som det er formålet at udforme en konklusion om. Revisionstræet bør udformes, så de præcise kriterier, som det er revisors mål at vurdere de enkelte forhold eller oplysninger ud fra, så vidt muligt giver anledning til indbyrdes uafhængige resultater. Revisor skal ved udformningen af revisionstræet desuden overveje kriteriernes egnethed. De anvendte kriterier skal være relevante for formålet og skal desuden være så forståelige, fuldstændige, pålidelige og objektive som muligt. Rigsrevisionens større undersøgelser vil dog ofte angå komplekse emner og omfatte forhold, hvor Folketinget eller de forvaltningsansvarlige ikke på forhånd har fastlagt fuldstændige, pålidelige og objektive kriterier, som kan danne udgangspunkt for vurdering af emnet.

Planlægning

42. Revisor skal anvende en revisionsstrategi, der er egnet til at opnå undersøgelsens formål og delmål og sikre en passende vurdering af det fastlagte emne ud fra de relevante kriterier. Strategien udformes på grundlag af revisionstræet ved at fastlægge analysedesign og metoder og ved at tage stilling til revisionshandlingernes art og omfang og revisionens tidsmæssige placering. Hvis der gennemføres en forundersøgelse, udformes revisionsstrategien i løbet af forundersøgelsen.
43. Revisor skal fastlægge en nærmere plan for hver større undersøgelse, der omfatter omfang og den tidsmæssige placering af revisionshandlingerne. Planlægningen skal bidrage til en revision af høj kvalitet, som udføres på en økonomisk hensigtsmæssig og effektiv måde. Planlægningen dokumenteres og justeres løbende i løbet af revisionen.
44. Revisor skal i løbet af hver større undersøgelse præcisere og afgrænse emnet og kriterierne og tilpasse formål og delmål, når dette er relevant i lyset af de hidtidige resultater. Revisor skal i den forbindelse søge at fokusere revisionsindsatsen og den endelige konklusion på de forhold, der er væsentligst for de tiltænkte brugere, eller som kan indebære de væsentligste økonomiske tab eller regelbrud.

45. Revisor skal i forbindelse med udformningen af revisionsstrategien og planlægningen af undersøgelsen overveje sandsynligheden for, at revisors observationer eller revisionens resultater kan få betydning for Rigsrevisionens finansielle revision af statsregnskabet eller andre regnskaber. Hvis det er sandsynligt, at der ved revisionen konstateres kontrolsvagheder, bevillingsafvigelser eller regnskabsmæssig fejlinformation, skal de indgå i den opsummering og sammenfattende vurdering, der foretages af det revisionsteam, som gennemfører den finansielle revision af regnskabet i overensstemmelse med *SOR 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber*. Revisor skal derfor aftale med den revisor, der er opgaveansvarlig for den finansielle revision, hvordan dette bedst sikres.

Metode

46. Revisor skal gennemføre passende analyser for at vurdere emnet ud fra de relevante kriterier. Hvis undersøgelsens formål omfatter forvaltningsrevisionsaspekter, kan de relevante analyser omfatte sparsommeligheds-, produktivets- eller effektivitetsanalyser. Hvis undersøgelsens formål omfatter juridisk-kritiske aspekter, vil den kunne omfatte analyser, der belyser, om gældende ret overholdes. Revisor skal i den forbindelse udforme et egnet analysedesign og fastlægge de relevante samfundsvidenskabelige metoder.
47. Revisor skal overveje, om de forvaltningsansvarlige selv har gennemført analyser af betydning for undersøgelsens formål. Hvis revisor inddrager analyseresultaterne i sin vurdering af emnet, skal revisor foretage en passende efterprøvelse af analysernes grundlag, metoderne og sammenfatningen af resultater med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for, at revisor inddrager analyseresultaterne.
48. Revisor skal sikre, at de forskellige metoder, der anvendes i undersøgelsen, kan gennemføres med et rimeligt tids- og resurseforbrug og bidrage tilstrækkeligt til at vurdere emnet.
49. Revisor skal sikre, at metoden kan danne grundlag for at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og bidrage til at vurdere emnet ud fra egnede kriterier og lede til relevante revisionsresultater.

Udformning af revisionshandling

50. Revisor skal 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 med henblik på at gennemføre de planlagte analyser og vurdere emnet ud fra de relevante kriterier samt efterprøve, om de faktiske forhold eller oplysninger, der er omfattet af emnet, er i overensstemmelse med de relevante kriterier.
51. Revisor skal i den forbindelse udforme revisionshandling, der imødegår de identificerede generelle og specifikke risici for forvaltningsmangler, økonomiske tab, regelbrud, fejlinformation eller andre relevante omstændigheder med hensyn til de enkelte forhold eller oplysninger (revisionsmålsniveau) og med hensyn til emnet som helhed (formålsniveau).

52. Revisor skal i hele opgaveperioden reagere passende og rettidigt på konkrete indikationer, som kan indebære, at der er risiko for væsentlige forvaltningsmangler, regelbrud og økonomiske tab. Afhængigt af omstændighederne kan det være passende at kommunikere forholdene til de relevante forvaltningsansvarlige, at sikre sig, at forholdet indgår i andre af Rigsrevisionens revisioner, eller at udvide emnet for den større undersøgelse, så de pågældende forhold inddrages. Revisor skal gennemføre relevante handlinger med henblik på at søge forholdet afklaret og træffe beslutning om, hvilken fremgangsmåde der er passende.

GRUNDLAGET FOR REVISORS KONKLUSION

Revisionsbevis

53. Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisionens resultater og revisors konklusion. Revisionsbevisets art afhænger af det emne, som det er undersøgelsens formål at vurdere, og de kriterier, som det er formålet at vurdere emnet ud fra.
54. Revisor skal sikre, at mængden af revisionsbevis er tilstrækkelig til at belyse formål, delmål og kriterier på en fair og balanceret måde. Et egnet revisionsbevis er relevant, validt og pålideligt.
55. For at sikre revisionsbevisets relevans skal revisor overveje, hvilke data der kan belyse, om kriterierne er opfyldt.
56. For at sikre revisionsbevisets validitet skal revisor være opmærksom på, om det revisionsbevis, der indhentes, belyser de forhold eller oplysninger, som det er revisors hensigt at måle eller vurdere ud fra kriterier.
57. For at sikre sig et pålideligt revisionsbevis skal revisor være opmærksom på, om der findes samstemmende beviser fra en række kilder og metoder, og at data samtidig er fremkommet på en reproducerbar måde.
58. Revisor skal sikre, at der anvendes de mest troværdige kilder, og at der er et rimeligt forhold mellem revisionsbevisets relevans og de resurser, som skal anvendes for at fremskaffe det.

Analyse og udarbejdelse af revisionsresultater

59. Revisor skal gennemføre de relevante analyser for at vurdere emnet. Resultaterne af vurderingerne af de enkelte forhold eller oplysninger (på revisionsmålsniveau) danner udgangspunkt for revisors samlede vurderinger for hvert delmål og for udformningen af revisors samlede konklusion om emnet som helhed (på formålsniveau).
60. Revisor skal i den forbindelse være opmærksom på, at der er begrænsninger ved enhver revision, og vurdere, hvilken betydning begrænsningerne ved de anvendte metoder og de gennemførte revisionshandlingers art og omfang har for de opnåede resultater. Revisor skal sikre, at revisors sammenfatning af resultater afspejler revisionens iboende begrænsninger.

61. Revisor skal sikre, at revisionens resultater formuleres på en måde, der afspejler de anvendte kriteriers egnethed. Revisor skal i den forbindelse sikre, at det fremgår af resultaterne, i hvilket omfang resultaterne hviler på revisors uafhængige faglige vurdering eller kan afhænge af det anvendte analysedesign eller de konkrete metoder.
62. Revisor skal udarbejde revisionsresultaterne på grundlag af de gennemførte analyser og det samlede revisionsbevis, der er opnået ved revisionen. Revisor skal sikre sig, at hvert revisionsresultat understøttes af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.
63. Revisor skal ved udarbejdelsen af revisionens resultater vurdere, om de forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformationer eller andre omstændigheder, som revisor eventuelt har konstateret ved revision, er væsentlige for emnet som helhed. Revisor skal gennemføre passende handlinger for at fastslå problemernes karakter, omfang og potentielle virkninger og beskrive disse i sammenfatningen af resultaterne.
64. Revisor skal i den forbindelse være opmærksom på bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformationer eller andre forhold, som kan have betydning for Rigsrevisionens opgaver med finansiel revision af statsregnskabet eller andre regnskaber i overensstemmelse med SOR 4. Revisor skal kommunikere sådanne forhold til den revisor, der er opgaveansvarlig for den finansielle revision, og som derfor har ansvaret for at gennemføre passende handlinger for at afklare, hvilken betydning forholdene eventuelt har for den finansielle revision og for Rigsrevisionens erklæring om regnskabet.
65. Revisor skal sikre, at fremstillingen af resultaterne og sammenfatningen af de foreløbige vurderinger og konklusioner afspejler de enkelte resultatets væsentlighed for emnet som helhed.

Sammenfattende vurdering og feedback

66. Revisor skal ved revisionens afslutning vurdere, om der er gennemført passende analyser, og om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige uopdagede omstændigheder af betydning for vurderingen af det emne, som revisor udformer en konklusion om. Den sammenfattende vurdering skal tage højde for:
 - om der er opnået resultater, der viser, at bestemte forhold i væsentlige henseender er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier
 - om resultaterne er dækkende for det samlede emne og for de samlede kriterier, der er relevante for undersøgelsens formål
 - om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
 - om de opnåede resultater og det opnåede revisionsbevis udgør et tilstrækkeligt grundlag for Rigsrevisionens beretning og for den konklusion om emnet og den sammenfatning af revisionens resultater, som beretningen vil indeholde.
67. Hvis revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis ikke er overbevist om, at der er høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer uopdagede omstændigheder af væsentlig betydning for udformningen af konklusionen, skal revisor gennemføre passende handlinger for at søge usikkerhederne afklaret. Hvis dette ikke er muligt, skal revisor afspejle usikkerhederne i Rigsrevisionens beretning og konklusion om emnet.

68. Revisor skal udforme en samlet konklusion om emnet, der afspejler revisors sammenfattende vurderinger for de enkelte delmål i lyset af revisionens væsentligste revisionsresultater. Revisor skal anvende faglig vurdering for at sammenveje revisionsresultaterne til en samlet konklusion, der angiver revisors vurdering om det samlede emne. I denne sammenvejning skal der tages højde for de enkelte resultatets væsentlighed, karakteren af de gennemførte analyser og det opnåede revisionsbevis og revisors vurderinger af de forskellige kriteriers relevans og egnethed for vurdering af emnet.
69. Revisor skal give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af undersøgelsen, mulighed for at kommentere revisors revisionsresultater, konklusioner og eventuelle anbefalinger i udkastet. 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.
70. Revisor skal afslutningsvist sende beretningsudkastet i høring hos den ressortansvarlige minister, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 3.

REVISORS RAPPORTERING

Udformning af beretninger

71. Revisor skal udforme en beretning til Statsrevisorerne, der er fyldestgørende, overbevisende, læsevenlig og afbalanceret. Revisor skal i beretningen oplyse om revisionens formål og angive revisionens afgrænsning med hensyn til emne og kriterier og oplyse om karakteren af de gennemførte analyser eller omfanget af de gennemførte handlinger. Formål og delformål kan formuleres som spørgsmål, der besvares ved at redegøre for revisionens resultater og konklusion.
72. Revisor skal sikre, at beretningen indeholder en klar konklusion, der på en dækkende og afbalanceret måde sammenfatter resultaterne af revisors vurdering af emnet. Konklusionen skal identificere de ministerier eller andre parter, der er ansvarlige for de faktuelle forhold eller oplysninger, der indgår i emnet. Konklusionen skal beskrive, i hvilke væsentlige henseender de faktuelle forhold, der er omfattet af emnet, er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier.
73. Beretningen skal indeholde en passende vægtning af både positive og negative resultater af revisionen og bør give passende anerkendelse til de forvaltningsansvarlige, når dette er på sin plads. Beretningen bør sammenfatte alle de informationer, data og argumenter, der er nødvendige for at sikre en tilstrækkelig og korrekt forståelse af undersøgelsens emne, resultater og konklusion.
74. Beretningen kan indeholde konstruktive anbefalinger, når disse sandsynligvis vil kunne bidrage betydeligt til at afhjælpe de svagheder og problemer, som fremgår af beretningen. Anbefalingerne skal være velbegrundede ud fra revisionens resultater og tilføre værdi ved at tage hånd om årsagerne til, at bestemte væsentlige forhold ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier. Anbefalingerne skal formuleres på en måde, der undgår selvindlysende sandheder eller alene omformulerer beretningens konklusioner, og de bør respektere ledelsens ansvarsområde.

Opfølgning

75. Revisor skal foretage en systematisk opfølgning på undersøgelsen.
76. Revisor skal i § 18, stk. 4-notatet identificere de opfølgningspunkter, der udestår fra beretningen, på baggrund af den fremsendte ministerredegørelse.
77. I Rigsrevisionens notat tager rigsrevisor stilling til, om de foranstaltninger, som beretningen har givet ministeren anledning til at iværksætte, er tilfredsstillende. Hvis ministerredegørelsen ikke er tilfredsstillende, anføres dette i notatet. Hvis der er grundlag herfor, afsluttes (lukkes) beretningssagen med notatet. Hvis sagen ikke afsluttes, skal det klart fremgå, hvilke forhold Rigsrevisionen vil følge op på, og hvilke tiltag der skal tilvejebringes, før sagen kan afsluttes.
78. Hvis beretningssagen ikke afsluttes, skal revisor følge sagen i fortsatte notater. Et fortsat notat skal omhandle punkter i sagen, der ikke er blevet afsluttet i § 18, stk. 4-notatet eller i eventuelle tidligere fortsatte notater. En sag afsluttes, når Rigsrevisionen og Statsrevisorerne er tilfredse med ministeriets initiativer.

DEFINITIONER OG FORKLARINGER

ANALYSEDESIGN vil sige den kombination af forskellige analyser og metoder, der anvendes til at vurdere emnet ud fra relevante kriterier. Se også "Delmål", "Formål", "Kriterier", "Metoder" og "Tilgangen".

BEVILLINGSAFVIGELSER kan være enhver afvigelse fra de bevillingsmæssige bestemmelser af relevans for revisionen eller udarbejdelsen af regnskabet.

DELMÅL omfatter 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 delmål. Delmålene bør hænge tematisk sammen, supplere og ikke overlape hinanden og samlet set være udtømmende i relation til behandlingen af formålet med undersøgelsen. Hvert delmål kan i princippet afrapporteres selvstændigt og udgør typisk et kapitel i en beretning eller en revisionsundersøgelse i årsrevisionen.

EFFEKTIVITET drejer sig om at opfylde de opstillede mål og nå de tilsigtede resultater. Effektivitet vedrører dermed ydelsernes effekt. 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. Se også "Effektivitetsanalyser", "Produktivitet" og "Sparsommelighed".

EFFEKTIVITETSANALYSER omhandler 3 forhold: målopfyldelse, effekt og omkostningseffektivitet:

- En undersøgelse af *målopfyldelse* sammenholder de opsatte mål for en offentlig institution med det, som institutionen har opnået. Herved følges der løbende op på institutionens indsatsområder og de opnåede resultater. Målene for institutionen kan omfatte input, output eller effekt. En undersøgelse af målopfyldelse omfatter en vurdering af, om de fastsatte mål er indfriet. Med andre ord tester en undersøgelse af målopfyldelse ikke for kausale forhold mellem indsats og målopfyldelse. I praksis kan undersøgelsen også fokusere på, om institutionen har etableret systemer til opfølgning på målopfyldelsen. Målene kan fx være fastsat af institutionen, ministeriet, bekendtgørelsen eller loven, der præciserer de mål, institutionen skal opfylde.
- Til forskel fra en undersøgelse af målopfyldelse afdækker en *effektundersøgelse* den kausale sammenhæng, som en indsats har haft på omverdenen. Effektundersøgelsen har til formål at undersøge, om den forventede effekt med en indsats er opnået, og i hvilket omfang effekten er en konsekvens af den indsats, der er iværksat (årsag-virkning). Undersøgelsen kan i praksis udføres som en undersøgelse af, hvordan en institution følger op på effekten af en indsats (metaundersøgelse), eller som en selvstændig undersøgelse af, om den forventede effekt af indsatsen er opnået.
- I en undersøgelse af *omkostningseffektivitet* vurderes forholdet mellem input og effekt, hvor omkostningerne ved indsatsen sammenholdes med effekten af indsatsen. Se også "Effektivitet".

EMNE vil sige de forhold, som revisor sammenfatter en konklusion om i sin beretning til Statsrevisorerne. Der kan være tale om faktuelle forhold eller oplysninger eller begge dele. Emnet skal falde inden for Rigsrevisionens adgang til at gennemføre revisioner eller gennemgå regnskaber i henhold til rigsrevisorloven eller andre lovbestemmelser.

FEJLINFORMATION kan være enhver mangel ved oplysninger, der kan være af betydning for resultaterne af revisors vurdering i forbindelse med en større undersøgelse.

FEJLINFORMATION I REGNSKABET vil sige enhver 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.

FINANSIEL REVISION er en attestationsopgave, hvor revisor udformer en erklæring om et regnskab. En større undersøgelse er en direkte rapporteringsopgave og kan derfor ikke omfatte en finansiel revision. Derimod kan en større undersøgelse eventuelt indebære, at revisor på anden vis efterprøver, om regnskabet er rigtigt, jf. rigsrevisorlovens § 3. En større undersøgelse kan fx efterprøve bestemte oplysninger i regnskabet og belyse årsager og ansvar i forbindelse med fejlinformation i regnskabet.

FORMÅL henviser til revisors overordnede angivelse af, hvilket emne det er hensigten af undersøge, og hvilke kriterier det er hensigten at vurdere emnet ud fra. Se også "Revisionstræ".

FORVALTNINGSANSVARLIGE er en samlet betegnelse for de parter, der efter de konkrete omstændigheder er ansvarlige for emnets tilstand. Det kan fx omfatte et ministerium, virksomhedens øverste og daglige ledelse, tilskudsmodtagere eller de enheder i forvaltningen, som har været berørt af revisionen.

FORVALTNINGSMANGEL kan være 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 "Forvaltningsrevision".

FORVALTNINGSREVISION fokuserer på sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i forbindelse med forvaltningen og resultaterne af interventioner, programmer og institutioner. De relevante forhold vurderes ud fra egnede kriterier, og årsagerne til afvigelser fra disse kriterier eller andre problemer afdækkes. Forvaltningsrevision 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 et uafhængigt syn eller konklusion på grundlag af et revisionsbevis
- at give anbefalinger baseret på en analyse af revisionsobservationer.

Større undersøgelser kan omfatte aspekter af forvaltningsrevision i forbindelse med, at revisor vurderer, om der udvises skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af midler og driften af virksomheder, jf. rigsrevisorlovens § 3. Se også "Forvaltningsmangel".

GENERELLE OG SPECIFIKKE RISICI er omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at det undersøgte emne ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier, så der fx foreligger forvaltningsmangler eller regelbrud. *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, regelbrud mv. og kan vurderes med udgangspunkt i de detaljerede mål, som revisor har fastlagt, om at efterprøve bestemte forhold ud fra bestemte kriterier. 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. Specifikke risici er således risici på revisionsmålsniveau.

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 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.

HJEMMEL vil sige materiel hjemmel. Efter dansk ret gælder et almindeligt princip om, at forvaltningsmyndigheder er forpligtede til at efterleve gældende ret (legalitetsprincippet). Princippet indebærer, at forvaltningens dispositioner og afgørelser som udgangspunkt skal have materiel hjemmel, dvs. være forankret i en anerkendt retskilde, fx en bekendtgørelse. For visse dispositioner og afgørelser, der er særligt indgribende over for borgerne, fx skatteopkrævning, gælder et skærpet krav om hjemmel i lov. Andre typer dispositioner, fx almindelige indkøb, der kan anses for at være en del af den nødvendige drift, kan derimod gennemføres uden eksplicit hjemmel i en bestemmelse i en anerkendt retskilde. Princippet indebærer desuden, at en bestemmelse i en bestemt retskilde, fx en bekendtgørelse, ikke kan anvendes til at træffe afgørelser, som strider imod højere rangerende retskilder, fx love vedtaget af Folketinget.

HØJ GRAD AF SIKKERHED vil sige 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 emnet. Den opnåede sikkerhed har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, revisors vurderinger af, om beviset er overbevisende, samt den logiske sammenhæng mellem de enkelte resultater og delkonklusioner og den samlede konklusion. Dette er i høj grad et spørgsmål om faglig vurdering, og der anvendes ikke kvantitative estimater af den opnåede sikkerhed. De iboende begrænsninger ved en revision betyder, at revisor almindeligvis ikke kan opnå absolut sikkerhed.

JURIDISK-KRITISK REVISION fokuserer på, om bestemte forhold er i overensstemmelse med gældende ret og sædvanlig praksis. Et bestemt emne undersøges efter egnede kriterier, og årsagerne til afvigelser fra disse kriterier og virkningerne heraf analyseres. Resultaterne sammenfattes i en konklusion, der har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Juridisk-kritisk revision fremmer en sikker og lovmæssig forvaltning og giver værdi ved:

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

Større undersøgelser kan omfatte aspekter af juridisk-kritisk revision i forbindelse med, at revisor efterprøver, om dispositioner er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Se også "Regelbrud".

KONTROLSVAGHEDER kan være svagheder i forretningsgange eller interne kontroller af relevans for revisionen eller udarbejdelsen af regnskabet.

KRITERIER vil sige de kriterier, som revisor vurderer emnet ud fra. Et kriterium i en større undersøgelse er 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 af Rigsrevisionens opgave med revision og gennemgang af regnskaber, der følger af rigsrevisorlovens §§ 3 og 6 eller af andre lovbestemmelser, eller Rigsrevisionens opgave med at yde bistand til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 8. Kriterierne i en større undersøgelse kan være normative, dvs. udtryk for, hvordan forhold skal være eller bør være, eller de kan have en mere evaluerende karakter. Kriterierne skal desuden være egnede. Kriteriernes egnethed vurderes af revisor ud fra deres relevans, forståelighed, fuldstændighed, pålidelighed og objektivitet.

METODER vil sige de revisionsfaglige og samfundsvidenskabelige metoder, som anvendes i forbindelse med analyser, der gennemføres som led i undersøgelsen. Se også "Analysedesign".

OPFØLGNING henviser i forbindelse med en større undersøgelse til en fast procedure. Når Rigsrevisionen har afgivet beretningen til Statsrevisorerne, afgiver Statsrevisorerne bemærkninger til beretningen og videresender den til Folketinget. Samtidig beder Statsrevisorerne om ministerens bemærkninger til sagen. Ministeren skal inden 2-4 måneder afgive en ministerredegørelse til Rigsrevisionen og Statsrevisorerne. Ministerredegørelsen skal svare på beretningens kritikpunkter, anbefalinger, konklusioner og forholde sig til Statsrevisorernes bemærkninger. Ministerredegørelser og Rigsrevisionens opfølgingsnotater optages i Statsrevisorernes *Endelig betænkning over statsregnskabet*, som afgives til Folketinget én gang årligt, og som danner baggrund for Folketingets godkendelse af statsregnskabet for det pågældende finansår.

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 resurser og omfanget af ydelser. Resurserne bør tilpasses behovet og udnyttes bedst muligt, så der produceres flest mulige ydelser i forhold til resurseanvendelsen. Se også "Effektivitet", "Produktivitetsanalyser" og "Sparsommelighed".

PRODUKTIVITETSANALYSER omfatter målinger af forholdet mellem en organisations resurseanvendelse (input) og dens produktion (output) under hensyn til kvaliteten af produktionen. Hensigten med en produktivitetsanalyse er at vurdere, om organisationen producerer så meget som muligt i forhold til dens resurseanvendelse eller anvender så få input som muligt til at levere et givent output. Produktionsanalyser kan omfatte tidserieanalyser eller benchmarking mellem flere organisatoriske enheder. Der kan skelnes mellem partielle målinger, der omfatter bestemte input (fx personaleforbrug) eller output (fx en bestemt type ydelser), og målinger af den samlede produktivitet, der tilstræber at måle det samlede resurseforbrug (bygninger, varer, maskiner, personale mv.) og den samlede produktion. Produktivitetsanalyser kan anvendes som et redskab til at afdække forbedringspotentialer, som de undersøgte institutioner kan drage nytte af ved at implementere bedste praksis på et område. Se også "Produktivitet".

REGELBRUD kan være ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af regnskabsaflæggelsen, ikke er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Et regelbrud kan skyldes fejl eller uregelmæssigheder. En uregelmæssighed er en forsætlig handling eller udeladelse med et retsstridigt resultat. En besvigelser er en uregelmæssighed, der består i frembringelse af urigtige eller vildledende informationer. Se også ”Juridisk-kritisk revision”.

REVISIONSMÅLSNIVEAU er 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 handlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I en større undersøgelse 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 ISSAI’erne om, at revisor skal fastlægge præcise revisionsmål. Se også ”Revisionstræ”.

REVISIONSRESULTATER vil sige resultaterne af revisors vurdering af emnet ud fra kriterier. Et resultat på revisionsmålsniveau vedrører bestemte forhold, der er omfattet af emnet, og er resultatet af revisors vurdering af disse forhold ud fra et bestemt kriterium. Se også ”Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis”.

REVISIONSTRÆ er 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 revisions træet 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 overflødig, mens der – for at leve op til ISSAI’erne – altid skal fastlægges præcise revisionsmål. Revisor anvender revisionstræet til at identificere generelle og specifikke risici, idet specifikke risici er risici for, at et bestemt forhold ikke er i overensstemmelse med et bestemt kriterium (dvs. risici på revisionsmålsniveau). Revisors revisionshandlinger imødegår både generelle og specifikke risici. Revisor anvender også revisionstræet, når revisor foretager den sammenfattende 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.

REVISIONSRISIKO er risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne i væsentlige henseender er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier.

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. Se også "Effektivitet", "Produktivitet" og "Sparsommelighedsanalyser".

SPARSOMMELIGHEDSANALYSER er analyser af, om omkostningerne i forbindelse med de resurser, der medgår i produktionen, er så lave som muligt under hensyn til kravene til resursernes kvalitet og funktionalitet. Sparsommelighedsanalyser kan således omhandle indkøb, leje, leasing mv. i forbindelse med erhvervelse af bygningsarealer, varer og maskiner eller løn og andre aftaleforhold i forbindelse med personaleresurser. Sparsommelighedsanalyser kan desuden omhandle fysisk vedligeholdelse og beskyttelse af aktiver, finansiering og anbringelse af midler eller salg eller anden afskaffelse af resurser, der ikke længere er nødvendige. Sparsommelighedsanalyser kan omfatte behovsanalyser, procesanalyser, beslutningsanalyser, tidsserieanalyser, benchmarking mellem organisatoriske enheder eller være baseret på indhentning af markedsinformation. Analyserne kan fokusere på partikulære udgifter, søge at vurdere de totale omkostninger hen over et aktivs levetid eller søge at analysere ved forskellige aftaleformer, fx med hensyn til fleksibilitet (køb versus leje) eller stordrift (centrale versus decentrale indkøb). Se også "Sparsommelighed".

TILGANGEN bestemmer karakteren af det emne, der undersøges i en større undersøgelse, og dermed også de kriterier, der vil være relevante. Tilgangen definerer endvidere den nødvendige viden og de nødvendige oplysninger og data og de revisionshandlinger, som er nødvendige for at opnå og analysere dem. Revisionerne kan udføres efter følgende tilgange:

- En *systemorienteret* tilgang, hvor det undersøges, om ledelsessystemerne, fx økonomistyringssystemerne, fungerer behørigt (forvaltningsrevision) eller er i overensstemmelse med gældende regler (juridisk-kritisk revision).
- En *resultatorienteret* tilgang, hvor det vurderes, om målsætninger for ydelser eller virkninger er opnået som tilsigtet, eller om offentlige indsatser og tjenester fungerer efter hensigten (forvaltningsrevision) eller er i overensstemmelse med gældende regler og god praksis (juridisk-kritisk revision).
- En *problemorienteret* tilgang, hvor revisor undersøger, efterprøver og analyserer årsager til bestemte problemer eller afvigelser fra kriterier (forvaltningsrevision) eller analyserer årsager til lovbrud eller dårlig/god praksis (juridisk-kritisk revision). Det vigtigste mål er derfor ikke blot at verificere problemet (afvigelsen fra kriteriet og dens konsekvenser), men at identificere årsager. Det er derfor vigtigt som led i planlægningsfasen at beslutte, hvordan årsager skal undersøges og efterprøves.

Alle 3 tilgange kan følges fra et top-down- eller bottom-up-perspektiv. Top-down-revisioner er primært koncentreret om krav, intentioner, mål og forventninger hos den lovgivende myndighed og centralforvaltningen. Et bottom-up-perspektiv fokuserer på problemer af betydning for borgerne og samfundet.

TILSTRÆKKELIGT OG EGNET REVISIONSBEVIS skal være relevant, validt og pålideligt. *Relevans* refererer til, at revisor indledningsvist vurderer, hvilke data der er relevante for at kunne belyse revisionskriterierne – eller kort sagt, om revisionsbeviset har en logisk sammenhæng med det undersøgte emne. *Validitet* refererer til, om revisionsbeviset udgør en meningsfuld og rimelig måde at måle det, som revideres/undersøges – eller kort sagt, om der er blevet målt på det, der var hensigten med målingen. *Pålidelighed* refererer til, om der findes samstemmende beviser fra en række kilder og metoder, og om data er fremkommet på en reproducerbar måde. *Revisionsbevisets tilstrækkelighed* vedrører mængden af revisionsbevis og er som udgangspunkt opnået ved, at revisor undersøger det materiale, som revisor vurderede var tilstrækkeligt til at belyse, om kriterierne var opfyldt, da undersøgelsens design blev fastlagt. Se også ”Revisionsresultater”.

VÆSENTLIGHED er en sammenfattende betegnelse for de aspekter, som bør indgå, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede forvaltningsmangler, regelbrud, bevillingsafvigelser, kontrolsvagheder, fejlinformationer eller forbedringer 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. I en større undersøgelse tager vurderinger af væsentlighed udgangspunkt i, at de tiltænkte brugere af Rigsrevisionens beretninger til Statsrevisorerne er Folketinget og offentligheden i almindelighed, og at beretningerne endvidere skal kunne anvendes af de forvaltningsansvarlige som grundlag for at udforme de tiltag, der eventuelt er relevante for at skabe forbedringer. Et forhold kan anses for at være væsentligt, hvis viden om forholdet sandsynligvis vil kunne påvirke de tiltænkte brugeres beslutninger. Væsentlighed omfatter 3 generelle aspekter: Et forhold kan være væsentligt som følge af den økonomisk betydning (*sagens beløbsmæssige størrelse*), der fx kan bestå af potentielle tab som følge af manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Et forhold kan have en karakter, der i sig selv betyder, at forholdet er væsentligt (*sagens natur*). Der kan fx være tale om et særligt alvorligt brud på principperne for god offentlig økonomistyring, som efterfølgende kan rejse spørgsmål om ansvar. Et forhold kan også være væsentligt som følge af den sammenhæng, det optræder i (*sagens kontekst*), idet der fx kan være en særlig offentlig eller politisk bevågenhed af betydning for de tiltænkte brugere af revisors beretning.