

Standard for offentlig revision nr. 7

Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab

SOR

SOR 7

SOR 7

SOR 7

Standarderne
for offentlig

revision

7

Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab

Standard for offentlig revision nr. 7 – Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab (SOR 7) finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisors opgaver i alle tilfælde, hvor der følger af opgavens vilkår, at revisionen af et regnskab skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsetik, jf. rigsrevisorlovens § 3.

SOR 7 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. Hertil kommer, at de godkendte revisorer reviderer en lang række andre offentlige virksomheder og projekter, hvor den årlige revision ud over den finansielle revision og juridisk-kritiske revisioner også omfatter forvaltningsrevisioner. I modsætning til den finansielle revision, hvor de godkendte revisorer reviderer efter ISA'erne, har der hidtil ikke været en standard for forvaltningsrevisioner. De godkendte revisorer har derfor alene kunnet tage udgangspunkt i almindelige faglige principper, når de udførte forvaltningsrevision. Med SOR 7 er der fastsat en egentlig revisionsstandard for gennemførelsen af forvaltningsrevisioner.

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

I modsætning til den finansielle revision, hvor revisor attesterer oplysninger, som de ansvarlige selv udarbejder og fremlægger i regnskabet, er en forvaltningsrevision en direkte rapporteringsopgave. Det indebærer, at det hører til revisors opgave at fastlægge de relevante emner, ligesom det er revisor, der i hver forvaltningsrevision vurderer et emne ud fra de relevante kriterier og sammenfatter en konklusion om emnet. De forvaltningsmangler, som revisor konstaterer i den forbindelse, vil ikke nødvendigvis have betydning for, om oplysningerne i årets regnskab er rigtige, men kan indebære væsentlige økonomiske tab. Revisionerne kan eventuelt føre til forbedringer, der kan påvirke driftsresultatet og den finansielle stilling eller andre opgørelser i regnskabet i efterfølgende år.

Revisors arbejde bør i den forbindelse tilføre værdi for opgavens parter. Det er derfor hensigten med SOR 7 at sikre, at forvaltningsrevisionerne tilfører en merværdi, der ligger ud over, hvad der kan opnås, hvis der alene udføres finansiell revision i overensstemmelse med ISA'erne. Forvaltningsrevisionerne skal bidrage til at styrke tilliden hos revisionens brugere til, at de forvaltningsansvarlige sikrer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Forvaltningsrevisionerne skal desuden munde ud i konklusioner og anbefalinger, der kan fremme konkrete forbedringer i forvaltningen. På den måde kan revisors arbejde bidrage til, at ministerier, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder disponerer økonomisk hensigtsmæssigt og opnår de overordnede samfundsmæssige formål, der er tilsigtet.

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

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

Ved at udføre revisionerne i overensstemmelse med SOR 7 lever revisor op til den almindelige forpligtelse, der følger af god offentlig revisionskik, til at gennemføre forvaltningsrevisioner i en god faglig kvalitet. Der kan herudover være fastlagt særlige krav i de specifikke bestemmelser eller revisionsaftaler, som gælder for de bestemte revisionsopgaver, og som derfor ikke fremgår af SOR 7.

Ved opgaver med revision af regnskabsmæssige opgørelser, der danner grundlag for statslige refusioner til kommuner, har ministerierne normalt fastlagt specifikke krav til revisors kontrol af grundlaget for opgørelsen. Ved opgaver med revision af et tilskudsregnskab, der er udarbejdet af en modtager af et statsligt tilskud, vil det ministerium, der yder tilskuddet, normalt have udarbejdet en revisionsinstruks, som fastlægger de nærmere krav til revisionen. Rigsrevisionen og FSR - danske revisorer har i den forbindelse udarbejdet en vejledning til ministerierne om sådanne revisionsinstrukser, der også indeholder praktisk vejledning for revisor om forvaltningsrevision.

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

- udformer erklæringen om regnskabet i overensstemmelse med *SOR 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision*
- gennemfører juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab*.

På en række punkter indeholder SOR 6 og SOR 7 enslydende krav, der afspejler, at forvaltningsrevisioner og juridisk-kritiske revisioner har en række fællestræk. I nogle tilfælde kan der endvidere være en snæver sammenhæng mellem revisors vurderinger af om lovgrundlaget overholdes, og revisors vurderinger af, om midlerne fx anvendes til de fastlagte samfundsmæssige formål. Det kan derfor i nogle situationer være mest hensigtsmæssigt, at revisor planlægger og gennemfører kombinerede revisioner, der både omfatter juridisk-kritiske aspekter og forvaltningsrevision i en samlet arbejdsproces. Sådanne kombinerede revisioner kan eventuelt også resultere i en samlet rapportering med en samlet overordnet konklusion. Dette gælder særligt revisioner af de emner, som er angivet i pkt. 6.

SOR 7 fastlægger krav vedrørende:

- forvaltningsrevisionernes mål, jf. pkt. 1-3
- fastlæggelse af de relevante emner, jf. pkt. 4-10
- kriterier, jf. pkt. 11
- opgavens vilkår, jf. pkt. 12
- kommunikation, jf. pkt. 13-15
- kompetencer, jf. pkt. 16-17
- professionel skepsis, jf. pkt. 18-19
- kvalitetsstyring og revisionsrisiko, jf. pkt. 20-23
- væsentlighed, jf. pkt. 24-26
- dokumentation, jf. pkt. 27-28
- revisors forståelse, jf. pkt. 29
- præcise revisionsmål, jf. pkt. 30-31
- risikovurdering, jf. pkt. 32-34
- revisionsstrategi og plan, jf. pkt. 35
- udformning af revisionshandlinger, jf. pkt. 36-38
- revisionsbevis, jf. pkt. 39-40
- sammenfattende vurdering og feedback, jf. pkt. 41-44
- revisionsprotokollat e.l., jf. pkt. 45-48
- erklæringen om regnskabet, jf. pkt. 49
- opfølgning, jf. pkt. 50.

Rigsrevisionen har sikret, at kravene i SOR 7 er i overensstemmelse med de internationale faglige principper, der fremgår af *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision* og *ISSAI 300 – Grundlæggende principper for forvaltningsrevision*. I SOR 7 er principperne anvendt under hensyn til de forhold og med de tilpasninger og præciseringer, der er relevante i forbindelse med revisionsopgaver i Danmark.

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

Denne version af SOR 7 (version 1.0) finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver med revision af regnskaber efter god offentlig revisionskik, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2017 eller senere.

REVISIONENS FORMÅL

Forvaltningsrevisionernes mål

1. Revisor skal som led i opgaven gennemføre én eller flere forvaltningsrevisioner af relevante emner. De relevante emner er systemer, processer eller dispositioner, som har betydning for ét eller flere aspekter af sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet i forvaltningen af de midler eller driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet.
2. Ved en forvaltningsrevision af et nærmere fastlagt emne er det revisors mål:
 - at opnå høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige, uopdagede forvaltningsmangler ved det fastlagte emne, og vurdere, om de undersøgte systemer, processer eller dispositioner understøtter de identificerede relevante aspekter af sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, således at revisor kan sammenfatte en konklusion om emnet
 - at udforme en konklusion om emnet, som på en dækkende og afbalanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning
 - at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat eller en lignende meddelelse til den relevante øverste ledelse og desuden udforme en udtalelse i erklæringen om regnskabet i de tilfælde, hvor konklusionen giver anledning til væsentlige kritiske bemærkninger.
3. Revisor skal fastlægge et formål for hver forvaltningsrevision ved at præcisere og afgrænse emnet og fastlægge de relevante og egnede kriterier for vurdering af emnet. Ved en forvaltningsrevision undersøger revisor emnets overensstemmelse med de relevante og egnede kriterier ved at gennemføre handlinger og foretage faglige vurderinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisors konklusion om emnet.

Fastlæggelse af de relevante emner

4. Revisor skal fastlægge de emner, som det vil være relevant at undersøge i forvaltningsrevisionerne som led i opgaven med revisionen af regnskabet. Revisor skal i den forbindelse udøve faglig vurdering og gennemføre handlinger for at identificere risici og problemer og analysere de potentielle emner på de forskellige områder i regnskabet.
5. Revisor skal i forvaltningsrevisionerne udforme konklusioner om de betydeligste emner. For at fastslå de betydeligste emner skal revisor identificere de forskellige områder i regnskabet, der har en sådan finansiel betydning, at sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet vil kunne påvirke de årlige resultater, den finansielle stilling eller andre elementer i det samlede regnskab med væsentlige beløb. For hvert af disse områder skal revisor identificere de systemer og processer, som er eller bør være etableret, for at driften af de omfattede virksomheder eller forvaltningen af de omfattede midler kan leve op til almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning. Revisor skal overveje betydningen af de identificerede systemer og processer og identificere de relevante aspekter af sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. De betydeligste emner er de identificerede systemer og processer, der efter revisors vurdering har den største betydning for sparsommelighed, produktivitet og effektivitet med hensyn til størrelsen af de økonomiske tab, som potentielt vil kunne opstå som følge af eventuelle forvaltningssvagheder.
6. Hvis opgaven vedrører revision af et årsregnskab, skal revisor i den forbindelse særligt udforme konklusioner om de emner, der er fastlagt i det følgende, når de angivne betingelser er opfyldt:
 - a. *Aktivitets- og resursestyring*

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

b. Mål- og resultatstyring

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

c. Styring af offentlige indkøb

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

d. *Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter*

Hvis et område i årsregnskabet omfatter betydelige flerårige investeringsprojekter, skal forvaltningsrevisionerne omfatte den ledelsesmæssige budgetstyring af projektet. Et flerårigt investeringsprojekt er betydeligt, hvis projektet i sig selv har en væsentlig finansiel betydning for resultatet, den finansielle stilling eller andre elementer, der oplyses i årsregnskaberne i projektets løbetid, eller hvis projektet har afgørende betydning for opnåelsen af de fastsatte samfundsmæssige formål med midler, der indgår i årsregnskabet med væsentlige beløb. Der kan fx være tale om it-, bygge- eller anlægsprojekter. De emner, som revisor i den forbindelse sammenfatter konklusioner om, skal omfatte de konkrete systemer eller processer der efter revisors vurdering har størst betydning for at sikre en pålidelig løbende information om, hvorvidt afholdelsen af udgifter og projektets faktiske gennemførelse forløber som forudsat og svarer til projektets budgetmæssige rammer. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om ledelsen har etableret en hensigtsmæssig budgetlægning og budgetopfølgning for projektet i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for projekter af den pågældende type.

e. *Styring af offentlige tilskudsordninger*

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

7. Hvis opgaven vedrører revision af et tilskudsregnskab, skal forvaltningsrevisionerne omfatte de konkrete tiltag, som den tilskudsmodtager, der har udarbejdet regnskabet, har taget eller bør tage for at sikre en økonomisk hensigtsmæssig anvendelse af tilskudsmidlerne i overensstemmelse med de fastlagte samfundsmæssige formål. De emner, som revisor i den forbindelse udformer konklusioner om, skal omfatte de konkrete tiltag, der efter revisors vurdering har den største betydning for sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om tiltagene er i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for det konkrete tilskud. Det kan fx være relevant, at tilskudsberettigede omkostninger kan adskilles fra andre omkostninger, at tilskuddet fører til aktiviteter, der kan skelnes fra tilskudsmodtagerens øvrige aktiviteter, og at aktiviteterne har en karakter, der er egnet til at bidrage til de forudsatte samfundsmæssige formål. Afhængigt af de involverede beløbsstørrelser kan det også være relevant, at tilskudsmodtageren har tilrettelagt en passende styring, overvågning, resultatopfølgning og evaluering af de opnåede virkninger. De relevante tiltag kan være helt eller delvist reguleret af de vilkår, som tilskudsmodtageren har accepteret i forbindelse med tildelingen af tilskuddet, eller de generelle bestemmelser om regnskab og revision, som den tilskudsydende myndighed har fastlagt.
8. Uanset hvilken type regnskab opgaven vedrører, skal forvaltningsrevisionerne endvidere omfatte systemer eller processer eller typer af dispositioner, hvor revisor i løbet af opgaven bliver opmærksom på konkrete indikationer på manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. De emner, som revisor i den forbindelse udformer konklusioner om, skal omfatte de forhold, som efter revisors vurdering indebærer risiko for økonomiske tab af en beløbsmæssig størrelsesorden, der er væsentlig for regnskabet som helhed. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om ledelsen har taget skyldige økonomiske hensyn i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for at sikre en god offentlig økonomistyring og forvaltning på det pågældende område.
9. Revisor skal overveje, hvordan der gennem opdeling og fastlæggelse af emner for de enkelte revisioner samlet set bedst kan opnås en effektiv revisionsindsats. Et emne for en forvaltningsrevision kan omfatte ét eller flere systemer, processer eller typer af dispositioner. Et emne kan endvidere omfatte én eller flere virksomheder eller dele heraf, én eller flere typer gennemførte aktiviteter, én eller flere arter af midler eller andre områder i regnskabet. De fastlagte emner skal være tilstrækkeligt betydelige og skal være egnede for gennemførelsen af en forvaltningsrevision.
10. Revisor skal gennemføre forvaltningsrevisioner og sammenfatte konklusioner om alle de relevante emner i løbet af den samlede opgaveperiode. Hvis revisionsopgaven er flerårig, dvs. omfatter erklæringer om de årlige regnskaber for en række år, kan revisor for at opnå en effektiv revisionsindsats vælge at undersøge forskellige områder og emner i de enkelte år. Hvis opgaveperioden er længere end 5 år, skal revisor dog gennemføre forvaltningsrevisioner af alle de relevante emner i løbet af maks. 5 år.

Kriterier

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

REVISIONENS FORUDSÆTNINGER

Opgavens vilkår

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

Kommunikation

13. Revisor skal opretholde en effektiv og ordentlig kommunikation om nøgleaspekterne i revisionen med de forvaltningsansvarlige og andre relevante interesseparter i hele revisionsprocessen. Revisor skal definere indholdet, processen og modtagerne af kommunikationen for hver enkelt revision.
14. Revisor skal som en del af planlægningen eller udførelsen af revisionen drøfte revisionsmål og kriterier med de forvaltningsansvarlige.
15. Revisor skal kommunikere skriftligt til de forvaltningsansvarlige om revisionernes tilrettelæggelse og betydelige resultater i et revisionsprotokollat e.l. Revisor skal desuden identificere passende kontaktpersoner i de reviderede enheders ledelsesstruktur og opretholde en løbende dialog med disse.

Kompetencer

16. Den opgaveansvarlige revisor (opgaveansvarlige partner) er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam har den nødvendige faglige kompetence til at udføre forvaltningsrevisionen, og for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet udført af hele revisionsteamet på alle niveauer og i alle faser i revisionsprocessen.
17. Den opgaveansvarlige revisor skal være overbevist om, at hele revisionsteamet og eventuelle eksterne eksperter tilsammen har kompetencer og færdigheder til:
 - at udføre revisionen i overensstemmelse med de relevante standarder og gældende krav i lovgivning og øvrig regulering
 - at gøre det muligt for revisor at sammenfatte konklusioner i et revisionsprotokollat e.l. og afgive en samlet erklæring om regnskabet, som dækker god offentlig revisionsetik.

Professionel skepsis

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

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

20. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af forvaltningsrevisionerne med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for:
 - at forvaltningsrevisionerne udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 7
 - at forvaltningsrevisionerne overholder gældende krav i lovgivning og øvrig regulering
 - at revisors konklusioner og revisors erklæring om regnskabet er passende efter omstændighederne.
21. Revisor skal derfor etablere, vedligeholde og anvende procedurer, der værner om kvaliteten og sikrer, at de relevante krav opfyldes og lægger vægt på en passende, afbalanceret og redelig rapportering, der tilfører værdi og besvarer revisionsspørgsmålene.
22. Revisor skal aktivt styre revisionsrisikoen, så den begrænses til et niveau, der er acceptabelt lavt i forhold til revisionens samlede omstændigheder. Revisionsrisikoen er risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne på et konkret område i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning.
23. Revisor skal styre revisionsrisikoen ved at sikre tilstrækkelig sammenhæng mellem revisionshandlingernes art og omfang, det opnåede revisionsbevis, kriterierne, revisors delkonklusioner og den endelige konklusion om 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

24. Revisor skal overveje væsentlighed på alle trin i revisionsprocessen. Ikke kun finansielle, men også samfundsmæssige og politiske aspekter på de relevante områder bør overvejes med det formål, at revisionsindsatsen tilfører så meget merværdi som muligt.
25. Revisor skal både anvende væsentlighed ved planlægningen og prioriteringen af relevante revisionsområder hen over en årrække og i planlægningen og udførelsen af hver enkelt forvaltningsrevision. Revisor anvender væsentlighed ved den nærmere afgrænsning af revisionens emne og kriterier, ved vurderingen af indvirkningen på revisionen af konstaterede forvaltningsmangler under revisionen, ved sammenfatningen af revisors konklusion i revisionsprotokollatet e.l. og ved vurderingen af, om konklusionen giver anledning til, at revisor udformer en udtalelse i revisors erklæring om regnskabet.
26. Revisor skal i vurderinger af væsentlighed især inddrage overvejelser om eventuelle forvaltningsmanglers betydning for de relevante aspekter af sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet samt hensynet til at sikre en god økonomistyring og forvaltning.

Dokumentation

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

PLANLÆGNING OG UDFORMNING AF HANDLINGER

Revisors forståelse

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

Præcise revisionsmål

30. Revisor skal med udgangspunkt i revisionens formål opstille præcise revisionsmål. Det kan fx ske ved, at det overordnede formål nedbrydes i delmål, der omfatter en række mere detaljerede revisionsmål, som afspejler revisionens emne og kriterier. Revisionsmålene er styrende for revisors handlinger og vurderinger og bidrager til at sikre, at revisor opnår et logisk sammenhængene og overbevisende grundlag for konklusionen.

31. Revisor skal i løbet af hver forvaltningsrevisionen præcisere og justere afgrænsningen af det oprindeligt fastlagte emne og de detaljerede revisionsmål, når dette er relevant i lyset af det opnåede revisionsbevis og revisors observationer og vurderinger. Revisor skal i den forbindelse søge at fokusere revisionsindsatsen og den endelige konklusion på de forhold, som er væsentligst for de tiltænkte brugere (herunder regnskabet læserkreds), eller som indebærer de betydeligste risici for økonomiske tab eller bedst kan fremme sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet.

Risikovurdering

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

Revisionsstrategi og revisionsplan

35. Revisor skal udvikle en revisionsstrategi, der omfatter forvaltningsrevisionernes formål, omfang, tidsmæssige placering og styring, og en revisionsplan, der bidrager til en revision af høj kvalitet, som udføres på en økonomisk hensigtsmæssig og effektiv måde. Hvis opgaven er flerårig, skal revisor prioritere de relevante områder eller konkrete emner, så de emner, hvor der efter revisors opfattelse er den største risiko for væsentlige økonomiske tab som følge af forvaltningsmangler, undersøges først.

Udformning af revisionshandling

36. Ved hver forvaltningsrevision skal revisor udforme og gennemføre revisionshandling med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for revisors konklusion om det fastlagte emne. Revisor skal udforme revisionshandling, der imødegår de identificerede generelle og specifikke risici for forvaltningsmangler på revisionsmålsniveau og med hensyn til emnet som helhed.
37. Revisor skal gennemføre substanshandling med henblik på at efterprøve, om de undersøgte systemer og processer understøtter sparsommelighed, produktivitet og effektivitet på den tilsigtede måde. Revisor skal i forbindelse med de forvaltningsrevisioner, der gennemføres som led i opgaven, endvidere gennemføre substanshandling med henblik på at vurdere, om de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk hensigtsmæssigt. De gennemførte substanshandling skal i løbet af opgaveperioden omfatte alle væsentlige områder i regnskabet.

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

GRUNDLAGET FOR REVISORS KONKLUSIONER

Revisionsbevis

39. Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at fastslå observationer og uddrage resultater vedrørende de enkelte revisionsmål til at sammenfatte en konklusion om det undersøgte emne som helhed.
40. Revisor skal analysere de indsamlede informationer og sikre, at observationer og resultater bliver sat i passende perspektiv, og at revisionens delmål og samlede formål opnås.

Sammenfattende vurdering og feedback

41. Revisor skal ved afslutningen af hver revision tage stilling til, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for, at revisor kan sammenfatte en konklusion, som angiver, i hvilket omfang det undersøgte emne er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning.
42. Revisor skal i den forbindelse vurdere, i hvilket omfang der er opnået sikkerhed for, at der for det undersøgte emne som helhed ikke forekommer væsentlige forvaltningsmangler. Hvis revisor har konstateret forvaltningsmangler, der enkeltvis eller samlet set er væsentlige, skal revisor i sin konklusion angive karakteren og omfanget af manglerne og søge at belyse de potentielle virkninger. Hvis revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis ikke er overbevist om, at der høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige forvaltningsmangler vedrørende emnet, skal revisor udføre passende handlinger for at søge usikkerhederne afklaret. Hvis dette ikke er muligt, skal revisor afspejle usikkerhederne i sin rapportering og konklusion om emnet.
43. Revisor skal desuden vurdere, om de undersøgte processer, systemer eller dispositioner understøtter de identificerede relevante aspekter af sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, og fastslå, om der er indikationer på, at de forvaltningsansvarlige disponerer økonomisk uhensigtsmæssigt.
44. Revisor bør give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af undersøgelsen, mulighed for at kommentere revisors observationer, konklusioner og eventuelle anbefalinger i udkastet, inden revisor afslutter revisionen. Revisor skal gennemgå de modtagne kommentarer, analysere eventuelle uoverensstemmelser og rette faktuelle fejl. Revisor skal i den forbindelse dokumentere den modtagne feedback og de vurderinger og handlinger, revisor foretager som følge af de modtagne kommentarer. Dokumentation skal omfatte ændringer i udkastet til revisionsrapporteringen eller årsagerne til, at revisor ikke foretager ændringer.

REVISORS RAPPORTERING

Revisionsprotokollat e.l.

45. Revisor skal i et revisionsprotokollat e.l. afgive rapporteringer, der er fyldestgørende, overbevisende, rettidige, læsevenlige og afbalancerede. Revisor skal i sin rapportering identificere det eller de undersøgte emner og de berørte dele af regnskabet og angive revisionens afgrænsning med hensyn til kriterier eller revisionsmål og omfang af de gennemførte handlinger.
46. Revisor skal sikre, at rapporteringen for hver forvaltningsrevision indeholder en klar konklusion, der på en dækkende og afbalanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning. Konklusionen kan fx udformes som svar på de præcise spørgsmål, som revisor har formuleret for at fastlægge revisionens formål og delformål. Revisor skal i forbindelse med konklusionen redegøre for karakteren af det revisionsbevis eller for de væsentligste observationer, som har overbevist revisor om, at revisors konklusion om emnet er passende.
47. Hvis revisors observationer og konklusioner giver grundlag herfor, skal revisor desuden søge at give konstruktive anbefalinger, som sandsynligvis vil kunne bidrage betydeligt til at håndtere de forvaltningsmangler eller andre problemer, som fremgår af konklusionerne.
48. Revisors rapporteringer med konklusionerne af de gennemførte forvaltningsrevisioner skal senest kommunikeres til den relevante øverste ledelse i et revisionsprotokollat e.l. i forbindelse med, at revisor afgiver sin erklæring om regnskabet. Revisor skal oplyse, hvis konklusionerne giver revisor anledning til at udforme en udtalelse i erklæringen om regnskabet.

Erklæringen om regnskabet

49. Revisor skal afgive en udtalelse i erklæringen om regnskabet, hvis revisor har konstateret væsentlige forvaltningsmangler, som vedrører driften af de virksomheder eller forvaltningen af de midler, der er omfattet af regnskabet, og som har interesse for regnskabets almindelige brugerkreds eller offentligheden. Udtalelsen gengiver ikke nødvendigvis den fulde konklusion om det undersøgte emne, men udformes som en kritisk bemærkning, der redegør for de konstaterede forvaltningsmangler og de realiserede eller potentielle konsekvenser.

Opfølgning

50. Revisor skal følge op på tidligere revisionsresultater og anbefalinger, hvor det er relevant (primært ved tilbagevendende opgaver). Opfølgningen tager sigte på at vurdere virkningerne af de korrigerende tiltag, som de forvaltningsansvarlige har iværksat. Resultaterne af opfølgningen rapporteres på en passende måde.

DEFINITIONER OG FORKLARINGER

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.

EMNE vil sige de forhold, som revisor sammenfatter en konklusion om i sin rapportering i et revisionsprotokollat e.l. Emnet kan fx være konkrete dispositioner, arter af dispositioner eller bestemte systemer eller processer.

FORVALTNINGSANSVARLIGE er en samlet betegnelse for de parter, der efter de konkrete omstændigheder er ansvarlige for, at der tages skyldige økonomiske hensyn i forbindelse med driften af de virksomheder og forvaltningen af de midler, som er omfattet af regnskabet. Dette kan fx omfatte virksomhedens øverste og daglige ledelse, tilskudsmodtagere eller de enheder i forvaltningen, som har været berørt af revisionen. Se også "Forvaltningsmangel" og "Forvaltningsrevision".

FORVALTNINGSMANGEL 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 "Forvaltningsmangel" og "Forvaltningsansvarlige".

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

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

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

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

GENERELLE OG SPECIFIKKE RISICI er omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at der foreligger forvaltningsmangler vedrørende det undersøgte emne. *Generelle risici* vil sige risici, der gør sig gældende inden for et bestemt område af regnskabet eller på hele regnskabets område. Generelle risici kan fx være forhold vedrørende en bestemt virksomhed eller organisatorisk enhed (ledelsesmæssige forhold, forvaltnings- og kontrolmiljøet mv.) eller vedrørende bestemte typer aktiviteter (samfundsmæssige formål, kompleksitet, de involverede borgere mv.). Specifikke *risici* vedrører sandsynligheden for én eller flere nærmere bestemte konkrete forvaltningsmangler og kan vurderes med udgangspunkt i de detaljerede revisionsmål, som revisor har fastlagt. Det kan fx være et konkret forhold vedrørende et bestemt system eller en bestemt proces eller disposition, som indgår i revisionens emne, og kan indebære, at emnet ikke er i overensstemmelse med bestemte kriterier.

GOD OFFENTLIG REVISIONSSKIK 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.

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

OFFENTLIGT FINANSIEREDE AKTIVITETER vil sige aktiviteter som er finansieret gennem offentlige bevillinger eller gennem opkrævning af gebyrer, bidrag mv. i henhold til lov. Offentlige bevillinger omfatter bevillinger, der er fastlagt af finansloven eller tillægsbevillingsloven eller af beslutninger vedtaget af regionsråd eller kommunalbestyrelse. Selskaber eller andre virksomheder, der er offentligt ejede, kan have aktiviteter der har et kommercielt præg og som i altovervejende grad finansieres ved salg af vare og ydelser på markedslignende vilkår. Sådanne aktiviteter anses ikke for at være offentligt finansierede. Hos modtagere af tilskud vil de offentlige finansierede aktiviteter omfatte de dele af modtagerens aktiviteter som tilskuddet angår. Hvis alle modtagerens udgifter eller modtagerens samlede regnskabsmæssige underskud dækkes ved tilskud eller anden offentlig finansiering anses modtagerens samlede aktiviteter for at være offentligt finansierede.

OFFENTLIGT FINANSIEREDE AKTIVITETER vil sige aktiviteter, som er finansieret gennem offentlige bevillinger eller gennem opkrævning af gebyrer, bidrag mv. i henhold til lov. Offentlige bevillinger omfatter bevillinger, der er fastlagt af finansloven eller tillægsbevillingsloven eller af beslutninger vedtaget af regionsråd eller kommunalbestyrelser. Selskaber eller andre virksomheder, der er offentligt ejede, kan have aktiviteter, som har et kommercielt præg, og som i altovervejende grad finansieres ved salg af varer og tjenesteydelser på markedslignende vilkår. Sådanne aktiviteter anses ikke for at være offentligt finansierede. Hos modtagere af tilskud vil de offentlige finansierede aktiviteter omfatte de dele af modtagerens aktiviteter, som tilskuddet vedrører. Hvis alle modtagerens udgifter eller modtagerens samlede regnskabsmæssige underskud dækkes ved tilskud eller anden offentlig finansiering, anses modtagerens samlede aktiviteter for at være offentligt finansierede.

OMRÅDE I REGNSKABET vil sige en række forhold, som registreres til brug for regnskabet, og som har en sådan indbyrdes sammenhæng eller ensartethed, at de med fordel kan behandles samlet, når revisor fastlægger emner for forvaltningsrevisionerne. Et område kan fx omfatte udgifter, indtægter, aktiver eller passiver af en bestemt art. Et område kan også vedrøre aktiviteter af en bestemt type eller en bestemt organisatorisk eller juridisk enhed, fx en komponent i en koncern.

OPGAVEPERIODE vil sige den tidsperiode, hvor det er den pågældende revisors ansvar at udføre revisioner i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. For godkendte revisorer vil dette normalt være revisionsaftalens løbetid (dvs. perioden, fra aftalen træder i kraft, til erklæringen om regnskabet for det sidste af de omfattede regnskabsår er endeligt afgivet).

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.

REVISIONSMÅL vil sige en bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger.

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-kritisk 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 revisionshandlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I Rigsrevisionens større undersøgelser specificerer revisor tilsvarende de kriterier, som det er revisors mål at vurdere faktuelle forhold eller relevante oplysninger ud fra, ved at udforme et revisionstræ. Derved lever både Rigsrevisionens større undersøgelser og de forvaltningsrevisioner og juridisk-kritisk 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".

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 sammenfattede vurdering af resultaterne af efterprøvningen af de enkelte forhold eller oplysninger og udformer en konklusion om emnet som helhed. Sikkerheden for, at konklusionen er passende, afhænger både af, at der er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og at der er en logisk sammenhæng mellem den samlede konklusion, delkonklusionerne og resultaterne af efterprøvningen og vurderingerne af de enkelte forhold eller oplysninger ud fra egnede kriterier. Revisors udformning og vurdering af revisionstræet er derfor et vigtigt led i styringen af revisionsrisikoen.

REVISIONSPROTOKOLLAT E.L. er en betegnelse for det meddelelsesmiddel, som revisor anvender til at rapportere resultaterne af forvaltningsrevisionerne til den relevante øverste ledelse, der fx kan være en bestyrelse eller en kommunalbestyrelse. Formen og modtagerkredsen afhænger af opgavens vilkår. Ud over revisionsprotokollat kan der fx være tale om en beretning eller en rapport i brevform. Medmindre andet er fastsat, rapporteres forvaltningsrevisionerne til den part, som revisor anser for at være den øverste ledelse i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet (se eventuelt ISA 260).

SPARSOMMELIGHED drejer sig om at minimere resurseomkostningerne. De anvendte resurser bør være tilgængelige i rette tid, i en passende kvantitet og kvalitet og til den bedste pris. Sparsommelighed vedrører dermed forholdet mellem omkostninger og resurser. Omkostningerne til at tilvejebringe de resurser (personale, bygninger, maskiner, materialer mv.), der er behov for i produktionen af offentligt finansierede ydelser, bør være så lave som muligt.

SUBSTANSHANDLING i en forvaltningsrevision er en revisionshandling, der er udformet til at opdage og vurdere, om der er væsentlige forvaltningssvagheder af betydning for et bestemt revisionsmål. Substanshandlinger i forbindelse med den finansielle revision er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation og omfatter detailtest (fx inspektion og eksterne bekræftelser) af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger samt substansanalytiske handlinger. De samme metoder kan i nogle tilfælde også tjene til at blive opmærksom på forvaltningssvagheder eller til at efterprøve de oplysninger i forbindelse med økonomistyringen og forvaltningen, som er relevante for et forvaltningsrevisionsmål. Herudover omfatter substanshandlinger i forbindelse med forvaltningsrevisioner især handlinger, der sigter på at fastslå, om de etablerede systemer eller processer leder til sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Det kan omfatte inspektion af dokumentation og observation i situationer, hvor aktiviteterne gennemføres, eller sammenligninger af oplysninger om priser, omkostninger, omfanget af resurser og producerede ydelser eller opnåede virkninger med relevante benchmarks.

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.

VÆSENTLIGE BELØB I REGNSKABET er et udtryk, der især anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af emnerne for forvaltningsrevisionerne. Ved vurderinger af, om et beløb, der indgår i regnskabet (fx resultat- og statusposter), må anses for væsentligt, kan revisor tage udgangspunkt i de niveauer for væsentlighed, som revisor fastlægger i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet. Det omfatter væsentlighed for regnskabet som helhed og eventuelle væsentlighedsniveauer for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger (se eventuelt ISA 320). Hvis regnskabet er et koncernregnskab, kan revisor desuden tage udgangspunkt i revisors vurderinger af den finansielle betydning af koncernens komponenter (se eventuelt ISA 600). De væsentlighedsniveauer, der fastlægges i forbindelse med den finansielle revision, vedrører en eventuel fejlinformation i regnskabet og afspejler, at det kan være væsentligt for regnskabets brugere, hvis fx den finansielle stilling eller årets resultat er blevet over- eller undervurderet som følge af fejl eller besvigelser. Tilsvarende kan et økonomisk tab eller en fremtidig forbedring med hensyn til sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet have en størrelsesorden i forhold til regnskabet som helhed (den finansielle stilling, de årlige driftsresultater eller bevillingsopgørelser mv.), der gør, at tabet eller forbedringen må anses for væsentligt alene som følge af den økonomiske betydning.

VÆSENTLIGHED i en forvaltningsrevision er en sammenfattende betegnelse for de aspekter, som bør indgå, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede forvaltningsmangler eller forbedringer i sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet bør tillægges betydning, når revisor træffer beslutning om den videre fremgangsmåde i revisionen. Beslutninger om den videre fremgangsmåde kan fx være valg af revisionshandling eller udformning af konklusionen eller rapporteringen til de tiltænkte brugere. Et forhold kan anses for at være væsentligt, hvis viden om forholdet sandsynligvis vil kunne påvirke de tiltænkte brugeres beslutninger. Væsentlighed omfatter 3 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 principper for god offentlig økonomistyring, der 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 rapportering.

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.