

Introduktion

Anvendelsen af standarderne for offentlig revision

SOR

6347

52

Standarderne
for offentlig

revision 1

Anvendelsen af standarderne for offentlig revision

Standarderne for offentlig revision (SOR) fastlægger de faglige krav til udførelsen af opgaver med offentlig revision. Den offentlige revision har til formål:

- at styrke tilliden til offentlige regnskaber og understøtte parlamentarisk kontrol med offentlige midler
- at øge offentlighedens indsigt med forvaltningen ved at sikre uafhængig, objektiv og troværdig information
- at sikre ansvarlighed i forvaltningen og fremme forbedringer ved at tilvejebringe ny indsigt og velunderbyggede anbefalinger.

En revision er en professionel ydelse, hvor en revisor gennemfører handlinger og foretager vurderinger for at kunne udforme en konklusion, der skal anvendes af en kreds af brugere. Ved opgaver med offentlig revision omfatter de relevante brugere især Folketinget, Statsrevisorerne, ministerier, regionsråd, kommunalbestyrelser og bestyrelser i offentlige virksomheder og offentligheden i almindelighed.

Revisors konklusioner skal danne grundlag for den parlamentariske eller forvaltningsmæssige kontrol. Hvis revisionen skal være effektiv, forudsætter det, at både de forvaltningsansvarlige, brugerne og offentligheden lægger vægt på revisionens resultater. Det er derfor væsentligt, at der er klarhed og gennemsigtighed om, hvad brugerne og offentligheden kan forvente af revisors ydelser.

SOR fastlægger de faglige krav til revisors planlægning, gennemførelse og rapportering af de enkelte revisioner. På den måde bidrager SOR til at klargøre revisors opgaver og ansvar i forhold til de forvaltningsansvarlige og de tiltænkte brugere af revisors rapportering og konklusioner.

SOR er opdelt i 7 forskellige standarder, der er nummereret fra SOR 1 til SOR 7. Hver standard har et bestemt anvendelsesområde. Disse anvendelsesområder er fastlagt ved at skelne mellem forskellige typer af revisionsopgaver og mellem standarder, der kun er relevante for Rigsrevisionen, og standarder, der også skal anvendes af de godkendte revisorer, der løser opgaver i den offentlige sektor.

Denne introduktion er ikke en del af standarderne, men beskriver, hvordan de 7 standarder anvendes af revisor. Revisor skal i sin rapportering oplyse, at revisionen er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*.

Beskrivelsen er især beregnet på brugerne af revisors rapportering og omfatter:

- de forskellige revisionsordninger
- de forskellige typer af revisionsopgaver
- de enkelte standarders anvendelsesområde
- henvisninger til SOR i revisors rapportering.

DE FORSKELLIGE REVISIONSORDNINGER

SOR er udformet med henblik på de forskellige revisionsordninger, der fastlægger opgaverne med offentlig revision i Danmark. Rigsrevisionens opgaver er først og fremmest fastlagt af rigsrevisorloven (lov om revisionen af statens regnskaber m.m., jf. lovbekendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012).

Rigsrevisionen varetager den årlige revision af statsregnskabet og skal i den forbindelse sammenholde regnskabs- og bevillingstal, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 1. Rigsrevisionen skal hvert år afgive en beretning til Statsrevisorerne om revisionen af statsregnskabet. Statsrevisorerne skal ifølge grundloven påse, at alle statens indtægter er opført i statsregnskabet, og at ingen udgift er afholdt uden hjemmel i finansloven eller en anden bevillingslov. Det sker på grundlag af Rigsrevisionens beretning om revisionen af statsregnskabet, og Rigsrevisionen skal bistå Statsrevisorerne med at belyse forhold i den forbindelse.

Rigsrevisionen varetager herudover revisionen af en række andre regnskaber for offentlige virksomheder i medfør af rigsrevisorlovens § 2 eller særlige bestemmelser i lovgivningen om de enkelte virksomheder.

I andre tilfælde varetages den offentlige revision i et samspil mellem Rigsrevisionen og godkendte revisorer. Godkendte revisorer har især opgaver med revision af årsregnskaber for regioner, kommuner og en række offentlige virksomheder og revision af regnskaber fra forskellige modtagere af statslige tilskud eller anden offentlig finansiering.

De lovbestemmelser eller regler, der fastlægger disse revisionsordninger, angiver, at de godkendte revisorer skal udføre revisionen i overensstemmelse med *god offentlig revisionskik*, jf. rigsrevisorlovens § 3. Standarderne for offentlig revision fastlægger de faglige krav til revisionen, som følger af en sådan bestemmelse.

Standarderne for offentlig revision anvendes derfor både af Rigsrevisionen og af de godkendte revisorer, der udfører opgaver med revision af offentlige regnskaber. Rigsrevisionen har desuden mulighed for at gennemgå regnskaber, som Rigsrevisionen ikke selv reviderer, og påse, at revisionen er betryggende, jf. rigsrevisorlovens §§ 4, 5 og 6.

Bestemmelsen i rigsrevisorlovens § 3 angiver, at opgaver med offentlig revision omfatter 3 aspekter. De 3 aspekter er gengivet i nedenstående figur.



DE FORSKELLIGE TYPER AF OPGAVER

Opdelingen mellem de forskellige standarder er først og fremmest fastlagt ved at skelne mellem 3 forskellige revisionstyper og 2 forskellige hovedtyper af opgaver.

De 3 forskellige revisionstyper har grundlag i bestemmelsen i rigsrevisorlovens § 3 og kaldes finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. De 3 revisionstyper er desuden fastlagt af de internationale principper for offentlig revision, der er fastlagt i de internationale standarder for offentlig revision – *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*. De emner, som revisor udtrykker en konklusion om, og de kriterier, som revisor vurderer emnerne ud fra, er forskellige for hver revisionstype:

En **finansiel revision** er en revision, hvor revisor udformer en konklusion om, hvorvidt regnskabet er rigtigt. Et regnskab indeholder oplysninger om en række faktuelle forhold, fx størrelsen på afholdte udgifter. Sådanne oplysninger læses og forstås på baggrund af en bestemt regnskabsmæssig begrebsramme. Fx skal oplysningerne om udgifter i statsregnskabet forstås i sammenhæng med bevillingerne i årets finanslov og de statslige regnskabsregler, der fastlægger, hvordan udgifterne skal opgøres. At *regnskabet er rigtigt* vil sige, at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. I en finansiel revision tager kriterierne for revisors vurdering af regnskabet derfor udgangspunkt i den regnskabsmæssige begrebsramme. Afhængigt af regnskabsformål og de oplysninger, som regnskabet indeholder, kan fastlagte bevillinger eller love og øvrig regulering have betydning for, om regnskabet er rigtigt. Finansielle revisioner gennemføres for at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet.

En **juridisk-kritisk revision** er en revision, hvor revisor udformer en konklusion om konkrete forhold vedrørende nogle dispositioner, der indgår i regnskabet. Det kan fx være indkøb, der indgår i regnskabets opgørelse af udgifter. Dispositionerne skal have det nødvendige retsgrundlag i overensstemmelse med gældende ret. I en juridisk-kritisk revision tager kriterierne derfor udgangspunkt i gældende ret, der kan være fastlagt af bevillinger, love og andre forskrifter, aftaler og sædvanlig praksis. I mange tilfælde må offentlige myndigheder kun gennemføre dispositioner, der har hjemmel i lov eller andre relevante retskilder. Revisor efterprøver, om dispositionerne er i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i retsgrundlaget eller andre relevante kriterier. De oplysninger, som er resultatet af efterprøvningen, fremgår af revisors rapportering til de tiltænkte brugere og har normalt ikke betydning for, om regnskabet er rigtigt.

En **forvaltningsrevision** er en revision, hvor revisor udformer en konklusion om konkrete forhold vedrørende forvaltningen af nogle af de midler eller driften af nogle af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet. Kriterierne tager udgangspunkt i, at forvaltningen af offentlige midler og driften af offentlige virksomheder skal følge almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning og være så sparsommelig, produktiv og effektiv som muligt. De oplysninger, som er resultatet af revisors vurdering af de pågældende forhold ud fra de relevante kriterier, fremgår af revisors rapportering til de tiltænkte brugere og har normalt ikke betydning for, om regnskabet er rigtigt.

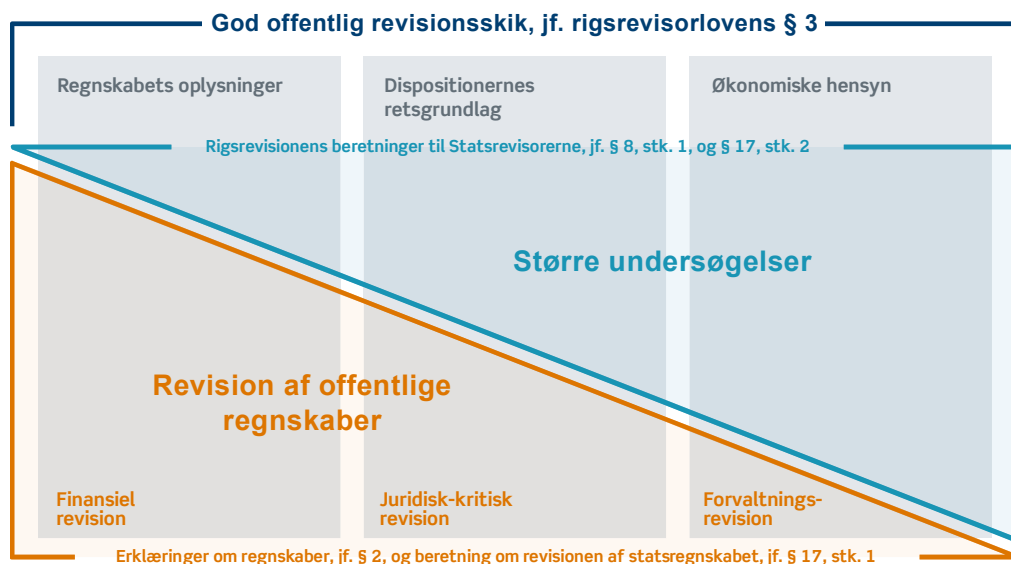
De 2 forskellige hovedtyper af opgaver har grundlag i Rigsrevisionens forhold til Statsrevisorerne og i de forskellige revisionsordninger, der i øvrigt gælder i den offentlige sektor:

En **større undersøgelse** er en opgave, der udføres af Rigsrevisionen med henblik på at afgive en beretning til Statsrevisorerne om forhold, som Statsrevisorerne ønsker belyst, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1, eller som Rigsrevisionen finder er af væsentlig principiel eller økonomisk betydning, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2. En større undersøgelse kan vedrøre ethvert forhold, som er omfattet af Rigsrevisionens adgang til at udføre revision eller gennemgå regnskaber. De fleste større undersøgelser vedrører dog økonomiske og juridiske aspekter, der ikke undersøges i forbindelse med en revision af regnskaber.

En **opgave med revision af et regnskab** indebærer, at revisor udformer en erklæring om regnskabet i et standardiseret format. Erklæringen indeholder et afsnit med *revisors konklusion om regnskabet*. Dette er resultatet af den finansielle revision. Når opgaven er flerårig, gennemføres en finansiell revision af hvert års regnskab, og revisor udformer derfor hvert år en erklæring om regnskabet. Opgaven omfatter desuden juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner. De emner, som revisor vurderer i disse revisioner, er ofte forskellige fra år til år, men sikrer en grundlæggende systematisk dækning i løbet af opgaveperioden eller maks. 5 år. Hvis disse revisioner giver anledning til væsentlige kritiske bemærkninger, fremgår de af en særlig *udtalelse om forvaltningen* i revisors erklæring om regnskabet.

Både Rigsrevisionen og godkendte revisorer udfører opgaver med revision af offentlige regnskaber. Ved revision af et årsregnskab for en offentlig virksomhed fremgår revisors erklæring ofte af en påtegning på det offentliggjorte regnskab. Rigsrevisionens erklæring om statsregnskabet fremgår af den årlige beretning om revisionen af statsregnskabet, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 1.

Nedenstående figur sammenfatter sammenhængen mellem de 2 hovedtyper af opgaver og rigsrevisorlovens bestemmelser.



DE ENKELTE STANDARDS ANVENDELSESOMRÅDE

Anvendelsesområdet for hver af de 7 standarder er fastlagt på følgende måde:

Standard for offentlig revision nr. 1 – Grundlæggende principper for offentlig revision

(SOR 1) fastlægger det overordnede faglige udgangspunkt for Rigsrevisionens revision og for Rigsrevisionens fastlæggelse af det samlede sæt af standarder for offentlig revision (SOR).

Standard for offentlig revision nr. 2 – Rigsrevisionens kvalitetsstyring

(SOR 2) finder anvendelse på Rigsrevisionens overordnede system for kvalitetsstyring af alle de revisioner, der gennemføres af Rigsrevisionen.

Standard for offentlig revision nr. 3 – Større undersøgelser

(SOR 3) finder anvendelse på Rigsrevisionens større undersøgelser.

Standard for offentlig revision nr. 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber

(SOR 4) finder anvendelse på Rigsrevisionens finansielle revision af statsregnskabet og andre regnskaber.

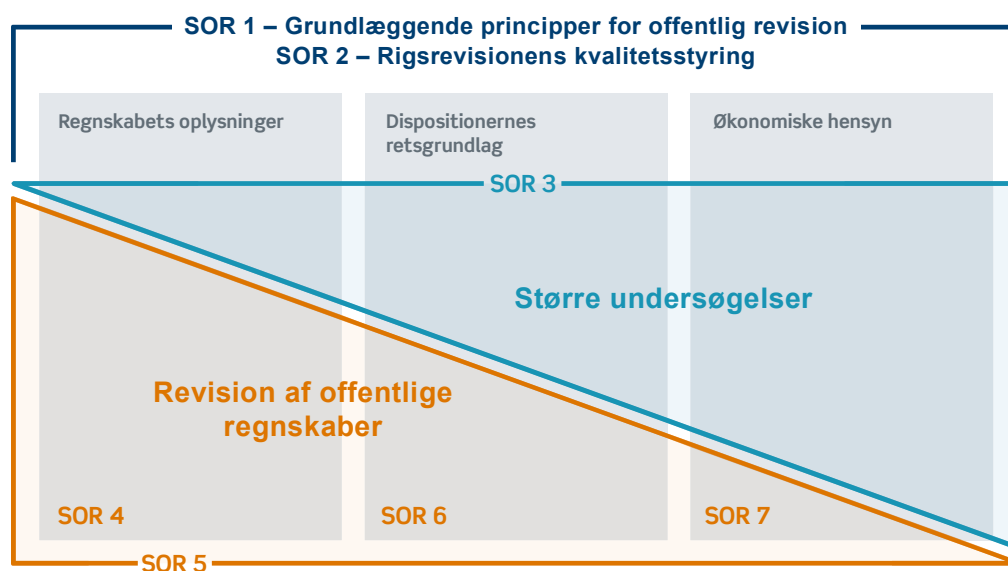
Standard for offentlig revision nr. 5 – Erklæringer om offentlige regnskaber

(SOR 5) finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver i alle tilfælde, hvor der følger af opgavens vilkår, at revisionen af et regnskab skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3*.

Standard for offentlig revision nr. 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab (SOR 6) finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver i alle tilfælde, hvor der følger af opgavens vilkår, at revisionen af et regnskab skal udføres i overensstemmelse med *god offentlig revisionskik*, jf. *rigsrevisorlovens* § 3.

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

Anvendelsesområdet for de 7 standarder er illustreret i nedenstående figur.



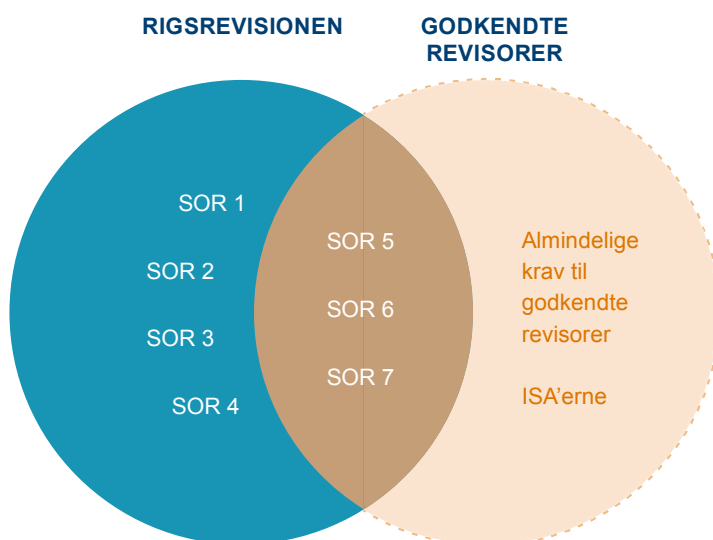
SOR 1, 2, 3 og 4 angår Rigsrevisionen og anvendes derfor ikke af godkendte revisorer.

En godkendt revisor er en person, der er godkendt af Erhvervsstyrelsen som *statsautoriseret revisor* eller *registreret revisor* i henhold til revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder med senere ændringer). Loven regulerer betingelserne for godkendelse og vilkårene for at udøve revisionsvirksomhed og stiller en række krav, der bl.a. omfatter revisionsvirksomheders kvalitetsstyring. Disse almindelige krav til godkendte revisorer gælder også ved opgaver med offentlig revision.

Godkendte revisorer udfører almindeligvis finansiell revision på grundlag af ISA'erne. ISA'erne er en forkortelse for *International Standards on Auditing*, der udgives af International Federation of Accountants, der er revisionsbranchens internationale organisation.

SOR 4 har grundlag i internationale principper for finansiel revision, som er fastlagt i ISSAI'erne og indeholder yderligere krav, der er relevante for Rigsrevisionens revision af statsregnskabet og andre regnskaber i Danmark. ISA'erne tager udgangspunkt i de samme faglige grundprincipper. Når godkendte revisorer udfører revisionen i overensstemmelse med ISA'erne, kan de derfor se bort fra SOR 4, selv om der er tale om en opgave med offentlig revision.

Nedenstående figur sammenfatter, hvilke standarder der er relevante for henholdsvis Rigsrevisionen og godkendte revisorer.



HENVISNINGER TIL SOR I REVISORS RAPPORTERING

Når Rigsrevisionen erklærer, at en større undersøgelse er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, indebærer det, at Rigsrevisionen har efterlevet alle relevante krav i:

- SOR 1 – Grundlæggende principper for offentlig revision
- SOR 2 – Rigsrevisionens kvalitetsstyring
- SOR 3 – Større undersøgelser.

Når Rigsrevisionen erklærer, at en revision af et regnskab er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, indebærer det, at Rigsrevisionen har efterlevet alle relevante krav i:

- SOR 1 – Grundlæggende principper for offentlig revision
- SOR 2 – Rigsrevisionens kvalitetsstyring
- SOR 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber
- SOR 5 – Erklæringer om offentlige regnskaber
- SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab
- SOR 7 – Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab.

Når en godkendt revisor erklærer, at en revision af et regnskab er udført *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, indebærer det, at den godkendte revisor har efterlevet alle relevante krav i:

- SOR 5 – Erklæringer om offentlige regnskaber
- SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab
- SOR 7 – Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab.

En godkendt revisor vil typisk også angive, at revisionen er udført *i overensstemmelse med internationale standarder om revision*. Dette skal forstås som en henvisning til ISA'erne.

Standarderne for offentlig revision har til hensigt at fastlægge krav til, hvordan revisor skal udføre revisionsopgaver. De enkelte revisionsopgaver kan være fastlagt af lovbestemmelser om revisionen, gældende revisionsinstrukser eller de konkrete revisionsaftaler mellem en godkendt revisor og opdragsgiveren. SOR skal anvendes med udgangspunkt i den enkelte opgaves vilkår og konkrete omstændigheder. Der kan eventuelt foreligge omstændigheder, som betyder, at nogle af de krav, der fremgår af SOR, ikke er relevante, eller der kan være fastsat specifikke vilkår for opgaven, som indebærer yderligere krav til revisor end dem, der fremgår af SOR.