

Standard for offentlig revision nr. 4

Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber

SOR

SOR 4

SOR 4

Standarderne
for offentlig

revision 4

Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber

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.

Rigsrevisionen skal hvert år gennemføre en finansiell revision af statsregnskabet for finansåret. Revisionen danner grundlag for Statsrevisorernes indstilling til Folketinget om godkendelse af statsregnskabet. Indstillingen sker i *Endelig betænkning over statsregnskabet*, der bygger på Rigsrevisionens erklæring om statsregnskabet og desuden sammenfatter Rigsrevisionens beretninger vedrørende finansåret.

Statsregnskabet og Rigsrevisionens revision heraf skal give Folketinget sikkerhed for, at udgifter og indtægter har den nødvendige bevillingsmæssige hjemmel i overensstemmelse med grundloven.

Rigsrevisionen gennemfører i den forbindelse også en finansiell revision af hvert ministerområde i statsregnskabet. Et ministerområde udgøres af de bestanddele af det i Folketinget fremlagte statsregnskab, som hører til ministeriets ressortansvar. Formålet med ministerområdeerklæringerne er at udtrykke en klar revisionsfaglig og ensartet vurdering af regnskaberne på tværs af ministerområderne.

Rigsrevisionen gennemfører herudover hvert år finansielle revisioner som led i andre opgaver. Sådanne opgaver omfatter især revision af årsregnskaber, som udarbejdes af offentlige virksomheder eller enheder uden for staten, hvor revisionen varetages af Rigsrevisionen i medfør af rigsrevisorlovens § 2, stk. 1, nr. 2-4, eller andre bestemmelser. Sådanne regnskaber kan efter omstændighederne samtidig have betydning for revisionen af statsregnskabet.

SOR 4 er baseret på de almindelige faglige principper for finansiell revision, der især fremgår af ISSAI 200 – *Grundlæggende principper for finansiell revision*.

En finansiel revision i overensstemmelse med disse principper fokuserer på at fastslå, om finansielle oplysninger præsenteres i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Dette gennemføres ved at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som gør det muligt for revisor at udtrykke en konklusion om, hvorvidt de finansielle oplysninger er uden væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser eller fejl. Finansielle revisioner er altid attestationsopgaver, da de tager udgangspunkt i de finansielle oplysninger, som præsenteres i et regnskab. En finansiel revision tager udgangspunkt i regnskabetets formål og inddrager lov og anden regulering, der har en direkte virkning på regnskabet.

Ved en finansiel revision fremgår revisors konklusion af en erklæring om regnskabet, der følger et fast format. Rigsrevisionen har fastlagt paradigmer for de forskellige erklæringer, som Rigsrevisionen anvender ved revisionen af statsregnskabet og andre regnskaber. Paradigmerne justeres løbende og offentliggøres i tilknytning til SOR.

Statsregnskabet skal opstilles i overensstemmelse med bevillingslovene, jf. lov om statens regnskabsvæsen mv., § 1. De krav i SOR 4, som særligt vedrører muligheden for bevillingsafvigelser og konklusioner om, hvorvidt bevillingerne er overholdt, er alene relevante for en finansiel revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri. Disse krav er ikke relevante for Rigsrevisionens finansielle revisioner af andre regnskaber. I enkelte tilfælde kan andre regnskaber end statsregnskabet indeholde oplysninger og forudsætninger om overholdelse af bevillinger eller bestemte tilskudsvilkår mv. Kravene i pkt. 106-109 finder anvendelse i disse tilfælde.

Udførelsen af revisionsopgaver i overensstemmelse med SOR 4 forudsætter, at revisor også:

- udformer erklæringen om regnskabet i overensstemmelse med *SOR 5 – Erklæringer om offentlige regnskaber*, som indeholder supplerende krav, der også er relevante for godkendte revisorer
- gennemfører juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab*
- gennemfører forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab*.

SOR 4 fastlægger krav vedrørende:

- målet for en finansiel revision, jf. pkt. 1-5
- erklæringsemnerne, jf. pkt. 6-9
- kriterier, jf. pkt. 10-16
- opgavens vilkår, jf. pkt. 17-19
- kommunikation, jf. pkt. 20-21
- kompetencer, jf. pkt. 22-23
- professionel skepsis, jf. pkt. 24-25
- kvalitetsstyring og revisionsrisiko, jf. pkt. 26-28
- væsentlighed, jf. pkt. 29-33
- dokumentation, jf. pkt. 34
- revisors forståelse, jf. pkt. 35-39
- fastlæggelse af revisionsmål, jf. pkt. 40-41
- risikovurdering, jf. pkt. 42-43

- overordnet revisionsstrategi og revisionsplan, jf. pkt. 44-48
- udformning af revisionshandlinger, jf. pkt. 49-57
- revisionernes omfang på koncern- og komponentniveau, jf. pkt. 58-60
- finansielle revisioner udført af andre revisorer, jf. pkt. 61-63
- anvendelse af interne revisorers arbejde, jf. pkt. 64-69
- fejlinformation, der skyldes besvigelser, jf. pkt. 70
- observationer fra andre revisioner, jf. pkt. 71
- efterfølgende begivenheder, jf. pkt. 72-74
- revisionsbevis, jf. pkt. 75-76
- opsummering, jf. pkt. 77-79
- sammenfattende vurdering og afsluttende bevillingskontrol, jf. pkt. 80-85
- retvisende billede, jf. pkt. 86-87
- revisionsprotokollat, jf. pkt. 88
- udformning af erklæring, jf. pkt. 89-91
- modifikationer til konklusionen, jf. pkt. 92-95
- forbehold, jf. pkt. 96-97
- modifikation i form af afkræftende konklusion, jf. pkt. 98-99
- manglende konklusion, jf. pkt. 100
- fremhævelse af forhold i regnskabet, jf. pkt. 101
- oplysninger om andre forhold, jf. pkt. 102-103
- erklæringer om bestanddele af et regnskab, jf. pkt. 104-105
- love og øvrig regulering af betydning for regnskabet, jf. pkt. 106-108
- forudsætninger om bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv., jf. pkt. 109-112
- forudsætning om fortsat drift (going concern), jf. pkt. 113-117
- sammenlignelige oplysninger, jf. pkt. 118-121
- andre oplysninger i dokumenter, der indeholder reviderede regnskaber, jf. pkt. 122-125.

Når Rigsrevisionen udfører en revision af et regnskab *i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision*, skal revisor efterleve alle de krav i SOR 4, der er relevante for opgaven.

Denne version af SOR 4 (version 1.0) finder anvendelse på Rigsrevisionens opgaver med revision af regnskaber efter god offentlig revisionsskik, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2017 eller senere.

REVISIONENS FORMÅL

Målet for en finansiell revision

1. Formålet med en finansiell revision er at styrke de tiltænkte brugeres tillid til et regnskab. Revisor udformer derfor en erklæring om regnskabet i et bestemt fast format. Erklæringen indeholder revisors konklusion om erklæringsemnet. Erklæringsemnerne omfatter regnskabets oplysninger og de relevante forudsætninger om bevillingsoverholdelse og om tilstrækkelige forretningsgange og interne kontroller ved regnskabets udarbejdelse.
2. Ved en finansiell revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri er det revisors overordnede mål:

- at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation – uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl – og at der for regnskabet som helhed ikke forekommer væsentlige kontrolsvagheder eller bevillingsafvigelser, således at revisor er i stand til at udtrykke en konklusion
 - at udforme en konklusion om, hvorvidt:
 - statsregnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med bevillingslovene og statens regnskabsregler
 - staten eller ministeriet i alle væsentlige henseender har overholdt bevillingerne og disponeringsreglerne
 - forretningsgange og interne kontroller i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med statens regnskabsregler og understøtter, at staten aflægger et rigtigt regnskab og overholder bevillingerne og disponeringsreglerne
 - at rapportere konklusionen i en erklæring om det samlede statsregnskab eller det pågældende ministerområde og i Rigsrevisionens beretning til Statsrevisorerne om revisionen af statsregnskabet for det pågældende finansår.
3. Ved en finansiel revision af et andet regnskab, der udarbejdes efter statens regnskabsregler, er det revisors overordnede mål:
- at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation – uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl – og at der for regnskabet som helhed ikke forekommer væsentlige kontrolsvagheder, således at revisor er i stand til at udtrykke en konklusion
 - at udforme en konklusion om, hvorvidt:
 - regnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med statens regnskabsregler og eventuelle andre retningslinjer, der tilsammen udgør den regnskabsmæssige begrebsramme
 - forretningsgange og interne kontroller i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med statens regnskabsregler og understøtter udarbejdelsen af regnskabet i overensstemmelse med begrebsrammen
 - at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat eller en lignende meddelelse til de øverste forvaltningsansvarlige og i en erklæring om regnskabet.
4. Ved en finansiel revision af et regnskab, der udarbejdes i overensstemmelse med årsregnskabsloven eller en anden regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede, er det revisors overordnede mål:
- at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation – uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl – så revisor er i stand til at udtrykke en konklusion
 - at udforme en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede af resultatet og den finansielle stilling eller andre relevante opgørelser i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme
 - at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat eller en lignende meddelelse til de øverste forvaltningsansvarlige og i en erklæring om regnskabet, der offentliggøres som en påtegning på regnskabet.

5. Revisor skal sikre, at det konkrete formål for den enkelte finansielle revision er klart fastlagt. Dette sker ved, at revisor identificerer det regnskab (eller de bestanddele af regnskabet), som erklæringen skal omfatte, og fastslår, hvilke krav til forretningsgange og interne kontroller der er fastsat i bestemmelserne om regnskabets udarbejdelse, og hvilken regnskabsmæssig begrebsramme der danner udgangspunkt for regnskabet. Ved en finansiell revision undersøger revisor erklæringsemnernes overensstemmelse med de relevante kriterier ved at gennemføre handlinger og foretage faglige vurderinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisors konklusion i en erklæring om regnskabet.

Erklæringsemnerne

6. Revisor skal som led i hver finansielle revision identificere, præcisere og afgrænse de konkrete erklæringsemner, som revisor skal udtrykke en konklusion om. Ved en finansiell revision af statsregnskabet eller et ministerområde omfatter konklusionen 3 erklæringsemner – regnskabet, bevillinger og forretningsgange og interne kontroller. Ved en revision af et andet regnskab, der udarbejdes efter statens regnskabsregler, omfatter konklusionen 2 erklæringsemner – regnskabet og forretningsgange og interne kontroller. Ved andre finansielle revisioner er regnskabet det eneste erklæringsemne.
7. Hvis revisor skal udtrykke en konklusion, der er begrænset til bestemte bestanddele af et regnskab, skal revisor tage stilling til den nærmere afgrænsning af dette erklæringsemne. Et ministerområde er en bestanddel af statsregnskabet.
8. En revision af statsregnskabet eller et ministerområde omfatter statsregnskabets oplysninger vedrørende bevillingerne. Statsregnskabet udarbejdes og fremlægges i Folketinget under en forudsætning om, at den faktiske størrelse og anvendelse af de opgjorte beløb er i overensstemmelse med de angivne bevillinger, at regnskabet omfatter alle finansårets bevillinger, og at der ikke oppebæres indtægter eller afholdes udgifter uden den fornødne bevillingsmæssige hjemmel.
9. Hvis regnskabet udarbejdes efter statens regnskabsregler, skal revisor tage stilling til, hvilke konkrete forretningsgange og interne kontroller der indgår i erklæringsemnet. Dette omfatter de forretningsgange og interne kontroller, som er etableret af de forvaltningsansvarlige, eller som efter revisors faglige vurdering burde have været etableret for at leve op til fastsatte krav eller for at sikre en passende understøttelse af regnskabet og en passende sikring af bevillingsoverholdelsen.

Kriterier

10. Revisor skal i løbet af den finansielle revision fastlægge de egnede kriterier, der er relevante for de erklæringsemner, som revisor skal udtrykke en konklusion om i erklæringen. Ved en finansiell revision er kriterierne i vidt omfang fastlagt af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Den finansielle stilling og de finansielle resultater, som præsenteres i regnskaberne (emneindhold), er resultatet af at anvende en regnskabsmæssig begrebsramme for indregning, måling, præsentation og oplysning (kriterier) på den virksomhed eller de aktiviteter, der er omfattet af regnskabet. At *regnskabet er rigtigt* vil sige, at det i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante begrebsramme. Uden en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme har de forvaltningsansvarlige ikke et passende grundlag for at udarbejde regnskabet, og revisor har ingen egnede kriterier for at revidere det.
11. Ved en revision af statsregnskabet eller et ministerområde skal revisor tage udgangspunkt i bevillingslovene og de statslige regnskabsregler. Bevillingslovene og de statslige regnskabsregler udgør den regnskabsmæssige begrebsramme, som statsregnskabet udarbejdes efter. En finansiell revision af statsregnskabet inddrager ikke anden lovgivning eller regulering. Inden for de rammer, som de statslige regnskabsregler fastlægger, skal revisor tage stilling til regnskabsmæssige skøn og vurdere, om den anvendte regnskabspraksis er rimelig. Revisor skal i den forbindelse anvende faglig vurdering.
12. Ved vurderingen af, om bevillingerne er overholdt, er kriterierne fastlagt af bevillingernes ordlyd og af de disponeringsregler, der indgår i statens regnskabsregler. At *bevillingerne er overholdt* indebærer, at ministeriets dispositioner har bevillingsmæssig hjemmel, er anvendt inden for de rammer og formål, der er fastlagt i bevillingslovene og disponeringsreglerne, og at ministeriet har redegjort for væsentlige afvigelser mellem bevillings- og regnskabstal.
13. Kriterierne for vurderingen af forretningsgange og interne kontroller i staten er for det første de krav til departementerne, virksomhederne og de regnskabsførende institutioner om fastlæggelse af regnskabsinstrukser, funktionsadskillelse, afstemninger, regnskabsgodkendelse mv, der især fremgår af bekendtgørelsen om statens regnskabsvæsen mv. For det andet skal forretningsgange og interne kontroller i praksis understøtte regnskabet og bevillingsoverholdelsen på en passende effektiv måde. Revisor skal med udgangspunkt i reglerne fastlægge de nærmere kriterier for, hvilken understøttelse der er nødvendig i de konkrete tilfælde. De risici, som forretningsgange og interne kontroller skal imødegå, vil afhænge af de enkelte institutioners opgaver og funktionsvilkår. Revisor skal i den forbindelse anvende faglig vurdering.

14. Ved en revision af et andet regnskab end statsregnskabet skal revisor fastslå, hvilken regnskabsmæssig begrebsramme der er relevant for vurderingen af regnskabet. Hvis regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, er begrebsrammen fastlagt af denne lovs principper og de regnskabsstandarder eller principper, som regnskabet i øvrigt angiver. Årsregnskabsloven er en regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede, fordi det fremgår af loven, at en række af de konkrete lovbestemmelser kan eller skal fraviges ved udarbejdelsen af regnskabet, hvis der derved kan opnås et mere retvisende billede. Revisors konklusion om regnskabet tager derfor udgangspunkt i, at det skal give et retvisende billede. Det samme er tilfældet, hvis regnskabet er udarbejdet efter en anden regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede.
15. En finansiel revision inddrager herudover de bestemmelser i love og øvrig regulering, der har en direkte og væsentlig indvirkning på regnskabets oplysninger. Ved en revision af andre regnskaber end statsregnskabet har det derfor både betydning for revisionen, hvilke kriterier begrebsrammen fastlægger for udarbejdelsen af regnskabet, og i hvilket omfang love og øvrig regulering kan have en direkte indvirkning på regnskabet.
16. Ved en revision af andre regnskaber end statsregnskabet skal revisor gennemgå de relevante regler for udarbejdelsen af regnskabet for at fastslå, hvilke bestemmelser der gælder for regnskabets udformning og oplysninger og for forretningsgange og interne kontroller. Revisor skal desuden overveje regnskabets formål og brugerreds.

REVISIONENS FORUDSÆTNINGER

Opgavens vilkår

17. Revisor skal vurdere opgavens vilkår og afklare de relevante forudsætninger, der er nødvendige, for at revisionen kan gennemføres i overensstemmelse med revisionsordningen og standarderne for offentlig revision (SOR). Revisor skal i den forbindelse fastslå, hvilket paradigme for udformningen af revisors erklæring om regnskabet der er relevant for opgaven.
18. Hvis revisionen angår et andet regnskab end statsregnskabet, skal revisor i den forbindelse sikre, at opgavens vilkår klart angiver det regnskab, som revisor skal udtrykke en konklusion om. Revisor skal endvidere fastslå:
 - om der er en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme for udarbejdelsen af regnskabet
 - om den regnskabsmæssige begrebsramme indebærer, at revisor skal udforme en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. i overensstemmelse med begrebsrammen, eller en konklusion om, at regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med begrebsrammen
 - om regnskabet har karakter af et koncernregnskab, og hvordan begrebsrammen afgrænser, hvilke komponenter der skal indgå i koncernregnskabet, og om regnskaberne for de enkelte komponenter revideres af andre revisorer

- om regnskabet har karakter af et tilskudsregnskab, og om der er tale om et regnskab for en virksomhed, en bestanddel eller et specifikt element i et regnskab eller en anden historisk finansiel information
 - om begrebsrammen indebærer, at regnskabet er aflagt under en forudsætning om, at bestemte bevillinger, budgetter eller vilkår for anvendelsen af tilskudsmidler mv. er overholdt
 - om der er fastsat regnskabsregler, som fastlægger bestemte krav til udformningen af forretningsgange og interne kontroller
 - om der er indgået en aftale i medfør af rigsrevisorlovens § 9, der indebærer, at revisionen af regnskabet, bestemte bestanddele af regnskabet eller bestemte komponenter udføres i et nærmere fastlagt samarbejde mellem Rigsrevisionen og en intern revision
 - om revisionen skal udføres i overensstemmelse med bestemte krav eller standarder ud over dem, der er fastlagt i SOR.
19. Revisor skal i hele revisionens forløb påse, at forudsætningerne for gennemførelsen af en finansiel revision er til stede, herunder at der er en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme, og at de forvaltningsansvarlige erkender og forstår:
- deres ansvar for regnskabet, bevillingsoverholdelsen og forretningsgange og interne kontroller
 - at det er revisors ansvar at gennemføre en revision i overensstemmelse med SOR, og at revisor i den forbindelse skal have adgang til de relevante oplysninger og sikres mulighed for at gennemføre de relevante handlinger.

Kommunikation

20. Revisor skal opretholde en effektiv og ordentlig kommunikation om nøgleaspekterne i revisionen med de forvaltningsansvarlige og andre relevante interesseparter i hele revisionsprocessen og definere indholdet, processen og modtagerne af kommunikationen for hver enkelt revision.
21. 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

22. Den opgaveansvarlige revisor er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisionsteam har den nødvendige faglige kompetence til at udføre den finansielle revision, og for at føre tilstrækkeligt tilsyn med arbejdet udført af hele revisionsteamet på alle niveauer og i alle faser i revisionsprocessen.

23. 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 anden 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 revisionssskik.

Professionel skepsis

24. Revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme væsentlig fejlinformation, væsentlige bevillingsafvigelser og væsentlige kontrolsvagheder. 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.
25. 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

26. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af forvaltningsrevisionerne med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for:
- at de finansielle revisioner udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 4
 - at de finansielle revisioner overholder gældende krav i lovgivning og anden regulering
 - at revisors konklusioner og revisors erklæring om regnskabet er passende efter omstændighederne.
27. Revisor skal styre revisionsrisikoen ved at sikre tilstrækkelig sammenhæng mellem revisionshandlingernes art og omfang, det opnåede revisionsbevis, kriterierne, revisors observationer og delkonklusioner og den endelige konklusion i revisors erklæring.
28. Revisor skal reducere revisionsrisikoen til et efter revisionens omstændigheder acceptabelt lavt niveau for at opnå høj grad af sikkerhed som grundlag for en positivt udtrykt konklusion. Revisionsrisikoen er risikoen for, at revisor udtrykker en konklusion i sin erklæring om regnskabet, som ikke er passende, i en situation, hvor der forekommer væsentlige kontrolsvagheder, fejlinformation eller bevillingsafvigelser.

Væsentlighed

29. Revisor skal både anvende væsentlighed ved planlægningen og udførelsen af revisionen, ved vurdering af indvirkningen på revisionen af konstaterede fejlinformationer, bevillingsafvigelser og kontrolsvagheder under revisionen og ved vurdering af indvirkningen heraf på regnskabet og udformningen af konklusionen i revisors erklæring. Revisor skal i den forbindelse udøve faglig vurdering.
30. Revisor skal i sine vurderinger af væsentlighed inddrage overvejelser om regnskabets formål og brugerkreds og offentlighedens interesse i, at regnskabets oplysninger er rigtige. Finansielle revisioner udføres for at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet. Offentlige regnskaber udarbejdes ofte til en bestemt bruger, der har en særlig rolle med hensyn til at føre kontrol med anvendelsen af midlerne. Den primære bruger af statsregnskabet er Folketinget, mens fx tilskudsregnskaber udarbejdes til brug for tilskudsyder. Andre regnskaber har et mere generelt formål og udarbejdes til en bred kreds af brugere.
31. Revisor skal i vurderinger af væsentlighed både inddrage kvantitativ væsentlighed (*beløbets størrelse*) og kvalitative aspekter (*sagens natur og kontekst*). Ved vurderinger vedrørende fejlinformation skal revisor dog først og fremmest lægge vægt på den kvantitative væsentlighed, dvs. den beløbsmæssige størrelse i forhold til det samlede regnskab, der er omfattet af erklæringen.
32. Revisor skal ved vurderinger af væsentlighed vedrørende bevillingsafvigelser både lægge vægt på beløbets størrelse og på kvalitative aspekter, dvs. sagens natur og den kontekst, hvori den indgår. Dette involverer en faglig vurdering af den bevillingsretlige alvor, og vurdering af, om det er relevant, at ministeriet og Statsrevisorerne tager stilling til eventuelle bevillingsafvigelser.
33. Revisor skal ved vurderinger af væsentlighed vedrørende kontrolsvagheder tage udgangspunkt i de potentielle eller realiserede konsekvenser. Svagheder i forretningsgange og interne kontroller er væsentlige, hvis der er en betydelig sandsynlighed for, at de enkeltvis eller tilsammen kan lede til væsentlig fejlinformation i regnskabet, til væsentlige bevillingsafvigelser eller til væsentlige økonomiske tab.

Dokumentation

34. 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 omfanget af de revisionshandling, som udføres for at overholde SOR
 - resultaterne af disse revisionshandling og det opnåede revisionsbevis
 - betydelige forhold, som opstår under revisionen og vurderingen af disse
 - revisors konklusioner og delkonklusioner vedrørende revisionsmålene
 - betydelige faglige vurderinger, der er udøvet for at nå til disse konklusioner.

PLANLÆGNING OG UDFORMNING AF HANDLINGER

Revisors forståelse

35. Revisor skal opnå en forståelse af den samlede koncern, virksomhed eller aktivitet, der er omfattet af regnskabet, og af betydelige komponenter og de relevante omgivelser. Forståelsen skal sætte revisor i stand til at planlægge og udføre revisionen effektivt. Når en ny opgave indledes, vil det normalt være hensigtsmæssigt at tilrettelægge en samlet proces, som sigter mod at opnå en helhedsorienteret forståelse, der både kan danne grundlag for de finansielle revisioner, de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisionerne.
36. Revisor skal opnå en forståelse, der er passende under hensyn til opgavens samlede omstændigheder og de konklusioner, som revisor skal udtrykke i sin erklæring om regnskabet. Revisor skal i den forbindelse opnå kendskab til:
- de relevante regnskabsregler og de krav, disse fastsætter til forretningsgange og interne kontroller i forbindelse med gennemførelsen af dispositioner og udarbejdelsen af regnskabet
 - de bevillinger eller vilkår for tilskud eller anden finansiering, som regnskabet og den relevante regnskabsmæssige begrebsramme forudsætter bliver overholdt
 - den aktuelle bevillingsmæssige situation, de funktionsbetingelser, som aktiviteterne gennemføres under, aktiviteternes retlige grundlag, ledelsens styringskoncept og forretningsmæssige risici af relevans for regnskabet
 - de anvendte regnskabssystemer, forretningsgange og interne kontroller og it-understøttelsen heraf.
37. Ved revision af statsregnskabet, et ministerområde heri eller et koncernregnskab skal revisor opnå en forståelse af den samlede koncern og dens omgivelser med henblik på at identificere de betydelige komponenter, der er relevante for den finansielle revision. Ved revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri vil de enkelte virksomheder eller regnskabsførende institutioner kunne udgøre betydelige komponenter. I nogle tilfælde vil særlige bevillingsformål eller tværgående administrative funktioner også kunne udgøre betydelige komponenter.
38. Revisor skal fastslå, hvilke af statsregnskabets, ministerområdets eller koncernens komponenter der er betydelige med henblik på den finansielle revision af regnskabet. Revisor vurderer væsentligheden af mulig fejlinformation, mulige bevillingsafvigelser og mulige kontrolsvagheder vedrørende de enkelte komponenter (fx ministerområdets virksomheder eller bevillings- eller aktivitetsområder) med udgangspunkt i væsentligheden for det samlede regnskab. Komponenter anses for at være betydelige:
- som følge af deres individuelle finansielle betydning
 - hvis de som følge af deres særlige art eller omstændigheder sandsynligvis kan indeholde betydelige risici for væsentlig fejlinformation, enten fordi fejlinformationen overstiger væsentlighedsniveauet, eller fordi risiciene skønnes af interesse for regnskabsbrugeren
 - hvis de involverer forhold af særlig offentlig følsomhed eller har særlig betydning for regnskabets forudsætninger om, at de bevillinger, der fremgår af regnskabet, overholdes.

39. Revisor skal kortlægge og vurdere de generelle interne kontroller. Afhængigt af opgaven kan dette både omfatte koncernkontroller (fx kontroller, der omfatter ministerområdet) og kontroller på komponentniveau (fx kontroller, der er tilrettelagt i en enkelt virksomhed inden for ministeriet). Dér, hvor kontrollerne fungerer effektivt, reduceres de risici, som kontrollerne retter sig mod. Revisor skal i den forbindelse opnå en passende forståelse af:

- Kontrolmiljøet, der omfatter ledelsens holdninger, opmærksomhed og tiltag samt kontrolforståelse. Revisor kan fx overveje ledelsens holdning til regnskabsafregning/regnskabsfunktioner, uddannelsespolitik, og om virksomhedens mål og værdier kommunikeres til medarbejderne og håndhæves i praksis.
- Risikovurderingsproces, dvs. hvordan ledelsen identificerer risici af betydning for regnskabet og for overholdelsen af bevillinger og opfyldelsen af bevillingsmæssige formål. Revisor kan endvidere overveje, hvordan ledelsen vurderer sandsynligheden for, at risiciene vil indtræffe, og hvordan ledelsen i givet fald vil håndtere dem. Risici af relevans for regnskabsafregningen og bevillingsoverholdelsen omfatter både eksterne og interne forhold. Risici kan fx være nyt personale, nye eller opdaterede informationssystemer, omstruktureringer, nye regnskabsregler, ny lovgivning eller samfundsmæssige forhold.
- Informationssystemer, herunder infrastruktur, it-brugersystemer, procedurer, data og relaterede forretningsprocesser. Revisor overvejer, om informationssystemer medvirker til at sikre, at transaktionerne er fuldstændige, nøjagtige, rettidige og godkendte. Revisor vurderer fx, om informationssystemerne omfatter procedurer i både it-systemer og manuelle systemer, der anvendes til at igangsætte, registrere og behandle transaktioner samt rette dem efter behov, overføre og rapportere dem i regnskabet.
- Kontrolaktiviteter, så revisor kan vurdere, om de forebygger, opdager eller korrigerer væsentlig fejlinformation. Kontrolaktiviteter er fx godkendelse, præstationskontrol, informationsbehandling, fysiske kontroller og funktionsadskillelse. Revisor kan vurdere, om ledelsen/virksomheden har iværksat procedurer for fx sammenholdelse af budget og regnskab samt måloppstilling og målopfyldelse (præstationer). Revisor kan endvidere undersøge, om tildeling af ansvar for godkendelse og bogføring af transaktioner er fordelt på forskellige personer (funktionsadskillelse) mv.
- Ledelsens overvågning af kontroller.

Revisionsmål

40. Revisor skal med udgangspunkt i revisionens formål identificere de relevante revisionsmål. Det kan fx ske ved, at det overordnede formål nedbrydes i delmål, der omfatter en række mere detaljerede revisionsmål vedrørende de enkelte oplysninger i regnskabet, de dertil relaterede forretningsgange og interne kontroller og bestemmelserne om de forskellige bevillinger. I forbindelse med erklæringsemnet om regnskabet's rigtighed udgøres revisionsmålene af de forskellige oplysninger, der fremgår eller bør fremgå af regnskabet, og af de relevante forudsætninger om, at oplysningerne er udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammen. I forbindelse med erklæringsemnet om bevillingsoverholdelse er revisionsmålene finanslovens udsagn om, at ministerierne har overholdt de beløbsgrænser og afgrænsninger med hensyn til den faktiske anvendelse af midlerne, som er fastlagt af disponeringsreglerne og bestemmelserne i årets finanslov, en eventuel midlertidig bevillingslov eller i årets aktstykker, dvs. tillægsbevillingsloven. I forbindelse med erklæringsemnet om forretningsgange og interne kontroller udgøres revisionsmålene af de forskellige konkrete forretningsgange og bestemte interne kontroller, som er etableret eller burde være etableret, og af forudsætningerne om, at de effektivt understøtter udarbejdelsen af regnskabet og bevillingsoverholdelsen.
41. Revisor skal sikre, at revisionsmålene tilsammen er dækkende for det samlede regnskab og for de bevillinger og forretningsgange og interne kontroller, som vil være omfattet af revisors konklusion, og at revisionsmålene afspejler de relevante kriterier. Revisor skal anvende revisionsmålene til at overveje forskellige typer fejlinformation, bevillingsafvigelser eller kontrolsvagheder, der potentielt kan forekomme, og identificere de forskellige risici, der kan være relevante for revisionen. Revisionsmålene er på den måde styrende for revisors handlinger og vurderinger og skal bidrage til at sikre, at revisor opnår et logisk sammenhængende og overbevisende grundlag for konklusionen i erklæringen.

Risikovurdering

42. Revisor skal gennemføre risikovurderingshandlinger og skal vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation, bevillingsafvigelser og kontrolsvagheder på regnskabsniveau og på revisionsmålsniveau for grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger for at opnå et grundlag for yderligere revisionshandling. Revisor skal i den forbindelse:
- identificere risici i løbet af processen med at opnå en forståelse af koncernen, virksomheden eller aktiviteten og dens omgivelser ved at undersøge relevante interne kontroller, der vedrører risiciene, og ved at overveje grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger i regnskabet
 - vurdere de identificerede risici og overveje, i hvilket omfang de har relevans for regnskabet som helhed og muligvis påvirker mange revisionsmål
 - relatere de identificerede risici til, hvad der kan gå galt på revisionsmålsniveau, idet der tages højde for relevante kontroller, som revisor påtænker at teste
 - overveje sandsynligheden for fejlinformation, herunder muligheden for flere fejlinformationer, og om den mulige fejlinformation er af en sådan størrelse, at den kan resultere i en væsentlig fejlinformation

- overveje sandsynligheden for bevillingsafvigelser, herunder muligheden for flere afvigelser, og om de mulige afvigelser har en sådan karakter, at de kan resultere i væsentlige bevillingsafvigelser
 - overveje sandsynligheden for svagheder i forretningsgange og interne kontroller, herunder muligheden for flere svagheder, og om de mulige kontrolsvagheder har en sådan karakter, at de kan resultere i væsentlige kontrolsvagheder.
43. Revisor skal som led i risikovurderingen tage stilling til, om nogle af de identificerede risici efter revisors vurdering er betydelige risici. Ved vurderingen af, hvilke risici der er betydelige risici, overvejer revisor:
- om risikoen er en risiko for besvigelser
 - om risikoen er knyttet til aktuelle betydelige økonomiske, regnskabsmæssige eller andre begivenheder og derfor kræver specifik opmærksomhed
 - transaktionernes kompleksitet
 - om risikoen vedrører betydelige transaktioner med nærtstående parter
 - graden af subjektivitet ved målingen af finansiel information, der er knyttet til risikoen, især ved de målinger, der involverer et bredt interval for målingsusikkerhed
 - om risikoen vedrører betydelige transaktioner, der ligger uden for den reviderede enheds normale forretningsområde, eller som på anden måde fremstår som usædvanlige
 - om risikoen også har betydning for overholdelse af love og øvrig regulering
 - om risikoen er knyttet til uoverensstemmelse mellem virksomhedens it-strategi og dens forretningsstrategier
 - om risikoen vedrører ændringer i it-miljøet eller installation af nye betydelige it-systemer, der vedrører regnskabsaflæggelse.

Overordnet revisionsstrategi og revisionsplan

44. Den strategiske og operationelle planlægning skal bidrage til en revision af høj kvalitet og udarbejdes med henblik på at opnå revisionens formål på en effektiv måde. Revisionen udformes, så revisor gennemfører de revisionshandlinger, der er nødvendige og tilstrækkelige til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at sammenfatte konklusioner og udforme en erklæring om regnskabet i overensstemmelse med SOR. Revisor skal dokumentere både revisionsstrategien og revisionsplanen og efter behov opdatere begge i løbet af revisionen.
45. Revisor skal etablere en overordnet revisionsstrategi, der omfatter revisionens omfang, tidsmæssige placering og styring. Hvis revisionen vedrører et ministerområde i statsregnskabet, er revisionsstrategien fastlagt i Rigsrevisionens revisionsstrategi for statsregnskabet. Hvis revisionen vedrører et andet regnskab end statsregnskabet, skal revisor ved etableringen af revisionsstrategien:
- identificere de karakteristika ved opgaven, der definerer dens omfang
 - fastlægge opgavens rapporteringsmål for at kunne planlægge den tidsmæssige placering af revisionen og arten af den nødvendige kommunikation
 - overveje de forhold, der efter revisors faglige vurdering er betydelig for instruktionen af opgaveteamets indsats
 - overveje resultaterne af indledende opgaveaktiviteter

- fastlægge arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de resurser, der er nødvendige til at udføre opgaven
 - overveje resultater og viden opnået ved tidligere udførte revisioner, som er relevante for den reviderede enhed
 - overveje og vurdere forventningerne fra lovgiver og andre relevante brugere af revisionsrapporten.
46. Revisor skal med udgangspunkt i revisionsstrategien udarbejde en revisionsplan, der tager udgangspunkt i de konklusioner, som revisor skal udtrykke i sin erklæring om det konkrete regnskab.
47. I forbindelse med planlægningen af revisionen skal revisor fastsætte kvantitative væsentlighedsniveauer. Ved en revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri skal revisor ved fastsættelsen væsentlighed i planlægningen tage udgangspunkt i Rigsrevisionens revisionsstrategi for statsregnskabet.
48. Revisor skal fastlægge væsentlighed for regnskabet som helhed og fastslå, om der af hensyn til regnskabets brugere og kontrollen med overholdelse af bevillinger eller vilkår for tilskud mv. skal anvendes lavere væsentlighedsniveau(er) for særlige grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger i regnskabet. Hvis regnskabet har karakter af et koncernregnskab, fastsættes væsentlighed for komponenter lave end for det samlede koncernregnskab, så sandsynligheden for, at summen af ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer i koncernregnskabet overstiger væsentligheden for koncernregnskabet som helhed, nedsættes til et passende lavt niveau.

Udformning af revisionshandlinger

49. Revisor skal planlægge revisionen med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for konklusionen om det samlede regnskab. Risikovurderingshandlinger kan ikke alene give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, men tager sigte på at opnå grundlag for at udforme yderligere handlinger. Revisor skal i den forbindelse agere passende med henblik på at behandle de vurderede risici for væsentlig fejlinformation og for væsentlige bevillingsafvigelser og kontrolsvagheder. Revisionshandlinger til opnåelse af revisionsbevis og behandling af de vurderede risici kan – ofte i en kombination – omfatte:
- Forespørgsel, som består af opsøgning af både finansiell og ikke-finansiell information hos personer inden for eller uden for virksomheden.
 - Inspektion, som omfatter undersøgelse af registreringer eller af interne og eksterne dokumenter eller en fysisk undersøgelse af et aktiv.
 - Observation, som består i at overvære en proces eller en procedure, der bliver udført af andre, fx revisors observation af lageroptællingen, der udføres af virksomhedens personale, eller af udførelsen af kontrolaktiviteter.
 - Ekstern bekræftelse, som udgøres af et direkte skriftligt svar til revisor fra en tredjepart. Handlinger, der omfatter ekstern bekræftelse, kan være relevante vedrørende revisionsmål, der er knyttet til visse (store) balanceposter.

- Efterregning, som består i at kontrollere dokumenters eller registreringers matematiske nøjagtighed.
 - Genudførelse, dvs. revisors uafhængige udførelse af procedurer eller kontroller, som oprindeligt er blevet udført som en del af virksomhedens interne kontrol.
 - Analytiske handlinger, som består i vurdering af information og udføres ved at undersøge sammenhænge mellem både finansielle og ikke-finansielle data.
50. Revisor skal udforme handlingerne, så deres art, tidsmæssige placering og omfang modsvarer de vurderede risici for kontrolsvagheder, væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelser på revisionsmålsniveau. Revisor skal både udforme handlinger der retter sig mod det samlede regnskab, og handlinger, der retter sig mod de enkelte revisionsmål (handlingerne på revisionsmålsniveau). Revisor skal i den forbindelse overveje årsagerne til de vurderede risici på revisionsmålsniveau for hver enkelt gruppe af transaktioner, balanceposter og oplysninger. Handlinger på revisionsmålsniveau omfatter:
- handlinger, der er udformet til at opdage væsentlige kontrolsvagheder, herunder:
 - handlinger på revisionsmålsniveau vedrørende forretningsgange
 - test af kontroller, dvs. handlinger, der er udformet til at teste, om de interne kontroller fungerer effektivt og imødegår de relevante specifikke risici for fejlinformation og bevillingsafvigelser
 - substanshandlinger, dvs. handlinger, der er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelser på revisionsmålsniveau, herunder:
 - substansanalytiske handlinger (analyse som substanshandling)
 - detailtest af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger.
51. Revisor skal udforme og udføre revisionshandlingerne, der tager sigte på at fastslå, om der er etableret passende forretningsgange for alle væsentlige grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger i regnskabet i overensstemmelse med de gældende krav. Handlingerne skal omfatte de forretningsgange, der har direkte betydning for, om regnskabet bliver rigtigt, og om bevillingerne overholdes.
52. Revisor skal udforme og udføre test af kontroller for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de relevante kontrollers funktionalitet i de tilfælde, hvor:
- 1) substanshandlingerne alene ikke kan give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis eller
 - 2) revisors vurderinger er baseret på en forventning om, at de pågældende interne kontroller fungerer effektivt. De vurderinger, der kan indeholde en sådan forventning om, at bestemte interne kontroller fungerer effektivt, omfatter:
 - revisors vurderinger af, om interne kontroller understøtter regnskabet og bevillingsoverholdelsen, som indgår i grundlaget for revisors konklusion om forretningsgange og interne kontroller i revisors erklæring
 - revisors vurderinger af risici for væsentlige bevillingsafvigelser eller anden væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau i forbindelse med, at revisor udformer substanshandlingerne med henblik på at opnå grundlag for, at revisor kan udtrykke en konklusion om regnskabet og bevillingsoverholdelsen.

53. Revisor skal på baggrund af de gennemførte handlinger og det opnåede revisionsbevis vurdere, i hvilket omfang forretningsgange og interne kontroller imødegår de relevante risici for fejlinformation og bevillingsafvigelser på revisionsmålsniveau. Revisor skal i den forbindelse tage stilling til, hvilken vægt dette revisionsbevis vil kunne tillægges i det samlede revisionsbevis, der skal danne grundlag for revisors konklusion om regnskabet's rigtighed og bevillingsoverholdelsen.
54. Revisor skal udforme og udføre revisionshandlinger med henblik på at behandle de vurderede risici for bevillingsafvigelser. Risikoen for væsentlige bevillingsafvigelser er det samlede resultat af den iboende risiko for væsentlige bevillingsafvigelser og kontrolrisikoen. Et godt kontrolmiljø bidrager til at forebygge generelle risici for bevillingsafvigelser. På de punkter, hvor forretningsgange og interne kontroller er effektive og imødegår specifikke risici for bevillingsafvigelser, bidrager dette til, at risikoen for væsentlige bevillingsafvigelser begrænses. Ud over risikoen for væsentlige bevillingsafvigelser afhænger revisionsrisikoen af opdagelsesrisikoen for bevillingsafvigelser, dvs. risikoen for, at revisor ikke opdager væsentlige bevillingsafvigelser i en situation, hvor sådanne forekommer. Revisor skal udforme handlingerne med henblik på, at revisionsrisikoen samlet set reduceres til et passende lavt niveau.
55. Revisor skal udforme og udføre revisionshandlinger med henblik på at behandle de vurderede risici for væsentlig fejlinformation. Ved en revision af statsregnskabet vil de identificerede risici for bevillingsafvigelser ofte også indebære risici for fejlinformation, fordi oplysningerne i statsregnskabet vedrører finansårets bevillinger og opgøres under en forudsætning om, at disponeringsreglerne overholdes. Risikoen for væsentlig fejlinformation er det samlede resultat af den iboende risiko for fejlinformation og kontrolrisikoen. Et godt kontrolmiljø bidrager til at forebygge generelle risici for fejlinformation. På de punkter, hvor forretningsgange og interne kontroller er effektive og imødegår specifikke risici for fejlinformation, bidrager dette til, at risikoen for væsentlig fejlinformation begrænses. Ud over risikoen for væsentlig fejlinformation afhænger revisionsrisikoen af opdagelsesrisikoen for fejlinformation, dvs. risikoen for, at revisor ikke opdager væsentlige fejlinformationer i en situation, hvor sådanne forekommer. Revisor skal udforme handlingerne med henblik på, at revisionsrisikoen samlet set reduceres til et passende lavt niveau.
56. Revisor skal – uanset de vurderede risici – udforme og udføre substanshandlinger for alle væsentlige grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger i regnskabet med henblik på at opdage fejlinformation.
57. Hvis revisor har fastslået, at en vurderet risiko for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau er betydelig, skal revisor desuden gennemføre substanshandling – herunder detailtest – som specifikt retter sig mod denne risiko.

Revisionens omfang på koncern- og komponentniveau

58. Ved en revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri eller et koncernregnskab planlægger revisor indsamlingen af revisionsbevis på komponentniveau og på koncernniveau, dvs. for staten, ministeriet eller koncernen som helhed. Indsamlingen af revisionsbevis kan i den forbindelse omfatte finansielle revisioner udført af andre revisorer (komponentrevisor), jf. pkt. 61-63, eller anvendelsen af interne revisors arbejde, jf. pkt. 64-69.
59. Revisor skal planlægge indsamlingen af revisionsbevis på komponentniveau med udgangspunkt i revisors vurdering af, om de enkelte komponenter er betydelige for det samlede regnskab på koncernniveau, jf. pkt. 38. Revisor skal i den forbindelse sikre, at revisionen af de enkelte komponenters finansielle oplysninger har følgende omfang:
- Komponenter af individuel finansiell betydning*
Hvis en komponent er betydelig på grund af sin individuelle finansielle betydning for koncernen, skal revisor sikre, at der gennemføres en finansiell revision. Den finansielle revision gennemføres med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at komponentens finansielle oplysninger er uden væsentlig fejlinformation, hvor væsentlighed for komponenten er fastsat med udgangspunkt i det samlede statsregnskab, ministerområde eller koncernregnskab. Hvis den finansielle revision af komponentens finansielle oplysninger varetages af Rigsrevisionen, skal den udføres i overensstemmelse med SOR 4, bortset fra at der ikke udformes en erklæring, hvis revisionen alene udføres som led i opgaven med revisionen af det samlede regnskab, fx statsregnskabet.
 - Andre betydelige komponenter*
For andre betydelige komponenter, jf. pkt. 38, gennemføres revisions handlinger eller revisioner af én eller flere balanceposter, grupper af transaktioner eller oplysninger, der relaterer sig til de sandsynlige betydelige risici for væsentlige bevilingsafvigelser eller væsentlig fejlinformation i statsregnskabet eller koncernregnskabet.
 - Komponenter, der ikke er betydelige*
For komponenter, der ikke er betydelige, gennemføres analytiske handlinger eller andre handlinger, som revisor vurderer er nødvendige for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for konklusionen om det samlede koncernregnskab.
60. På koncernniveau, herunder for ministeriet eller det samlede statsregnskab, skal revisor planlægge og uføre:
- vurdering og test af koncernkontroller
 - revisions handlinger vedrørende konsolideringsprocessen som reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet, der knytter sig til konsolideringsprocessen.

Finansielle revisioner udført af andre revisorer

61. Ved revisionen af statsregnskabet eller et koncernregnskab fastslår revisor, om der er nogle af de komponenter, der er betydelige som følge af deres individuelle finansielle betydning, som revideres af en godkendt – dvs. statsautoriseret eller registreret – revisor (komponentrevisor). Revisor skal fastslå, om komponentrevisors opgave:
- omfatter udformning af en erklæring med høj grad af sikkerhed, som omfatter de oplysninger, der indgår i statsregnskabet eller koncernregnskabet
 - indebærer, at komponentrevisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme
 - om den regnskabsmæssige begrebsramme er relevant og tilstrækkelig for de oplysninger vedrørende komponenten, der indgår i statsregnskabet eller koncernregnskabet
62. Hvis disse forudsætninger er opfyldt, skal revisor påse, at revisionen af komponenterne er betryggende og udføres i overensstemmelse med SOR og de standarder og krav, der i øvrigt gælder for revisionen. Revisor skal endvidere fastsætte et maksimalt væsentlighedsniveau for komponenten i forhold til væsentlighed for ministerområdet eller koncernregnskabet som helhed og påse, at den væsentlighed, komponentrevisor fastlægger ved revisionen, ikke overstiger dette maksimum. Hvis revisionen er betryggende og udføres med passende væsentlighed, skal revisor ikke udføre revision af komponenten som led i den finansielle revision af statsregnskabet eller koncernregnskabet. Dette gælder, uanset om grundlaget for komponentrevisors opgave er særlige revisionsbestemmelser, en almindelig revisionsaftale med koncernen eller komponenten, en aftalt arbejdsdeling mellem Rigsrevisionen og en medrevisor eller en aftale i medfør af rigsrevisorlovens § 9, der indebærer, at en statsautoriseret eller registreret revisor har ansvaret for revisionen af komponenten.
63. Ved revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri overvejer revisor desuden risikoen for bevillingsafvigelser og fejlinformation i statsregnskabet på andre områder, hvor der udbetales tilskud, refusioner mv. til modtagere, som aflægger tilskudsregnskaber. Revisor udformer og gennemfører passende handlinger for at imødegå identificerede risici i denne forbindelse. De relevante handlinger kan omfatte gennemgang af modtagernes regnskaber. Revisor kan i den forbindelse påse, at regnskaberne – når dette er relevant – er omfattet af passende krav om revision, og at revisionen er betryggende og udføres i overensstemmelse med SOR og de standarder og krav, der i øvrigt er fastlagt på området. Hvis tilskudsregnskaberne revideres af en statsautoriseret eller registreret revisor, kan revisor anvende disse revisorerers arbejde til opnåelse af revisionsbevis. Revisor skal i så fald foretage en stikprøvevis gennemgang af revisors rapporteringer til tilskudsyder med henblik på at fastslå, om revisionen imødegår de identificerede risici af betydning for revisionen af statsregnskabet.

Anvendelse af interne revisorers arbejde

64. En intern revisionsfunktion kan have relevans for revisors opgave på 2 forskellige måder:

- 1) Rigsrevisionen kan i medfør af rigsrevisorlovens § 9 have indgået en aftale om, at revisionsopgaver, der efter loven ellers ville skulle udføres af Rigsrevisionen, i stedet varetages i et nærmere fastlagt samarbejde mellem Rigsrevisionen og den interne revisionsfunktion. I så fald indgår aftalen i opgavens vilkår, og aftalen kan have varig betydning for omfanget af Rigsrevisionens årlige finansielle revisioner af regnskabet. Dette gælder især, hvis § 9-aftalen indebærer, at en godkendt revisor fungerer som komponentrevisor, jf. pkt. 61-62.
- 2) Rigsrevisionen kan som uafhængig ekstern revisor i hver enkelt finansielle revision vælge at anvende den interne revisionsfunktionens arbejde, hvis revisor finder det hensigtsmæssigt, og forudsætningerne herfor er til stede, selv om der ikke er indgået en § 9-aftale. I dette tilfælde forbliver det fulde ansvar for den finansielle revision hos den opgaveansvarlige revisor.

De følgende krav, jf. pkt. 65-66, finder anvendelse, hvis der findes én eller flere interne revisionsfunktioner, der er relevante for revisors opgave med finansiell revision af regnskabet. Hvis der er indgået en § 9-aftale, finder kravene anvendelse med de ændringer, der følger af aftalen.

65. Hvis revisor planlægger at anvende den interne revisionsfunktionens arbejde, skal revisor vurdere, om følgende forudsætninger er opfyldt:

- Funktionens organisatoriske status og de relevante politikker og procedurer understøtter de interne revisors objektivitet på fyldestgørende vis.
- Funktionen har de nødvendige kompetencer.
- Funktionen anvender en systematisk og disciplineret metode, der omfatter kvalitetsstyring.
- Revisor kan få adgang til den relevante dokumentation af den interne revisionsfunktionens arbejde (arbejds papirer) og etablere det nødvendige samarbejde med de interne revisorer.

66. Revisor skal i den forbindelse fastslå, om den interne revisionsfunktionens arbejde kan anvendes ved den finansielle revision, og i så fald på hvilke områder og i hvilket omfang. Revisors anvendelse af den interne revisions arbejde kan antage 2 forskellige former:

- a. *Anvendelse af den interne revisionsfunktionens arbejde til at opnå revisionsbevis*
Revisor kan anvende den interne revisionsfunktionens arbejde til at opnå revisionsbevis. Det indebærer, at revisor udfører handlinger, der er rettet mod det relevante arbejde, som den interne revisionsfunktion har udført for sin egen opdragsgiver, fx virksomhedens daglige ledelse, jf. pkt. 67.
- b. *Direkte assistance fra interne revisorer*
Revisor kan anvende direkte assistance fra de interne revisorer (den interne revisionsfunktionens medarbejdere) som led i den finansielle revision. Det indebærer, at de interne revisorer udfører handlinger under revisors ledelse, tilsyn og gennemgang, jf. pkt. 68-69.

67. Hvis revisor planlægger at anvende den interne revisionsfunktions arbejde til at opnå revisionsbevis, skal revisor læse de relevante interne revisionsrapporter for at opnå en forståelse af arten og omfanget af de revisionshandlinger, som den interne revisionsfunktion har udført, og de opnåede observationer. Revisor skal desuden udføre tilstrækkelige revisionshandlinger på den interne revisions arbejde for at fastlægge, om arbejdet er fyldestgørende for revisionens formål. Revisors handlinger skal omfatte genudførelse af visse dele af arbejdet og skal modsvare revisors vurderinger af risikoen for bevillingsafvigelser og fejlinformation og vurderinger af forudsætningerne med hensyn til den interne revisions organisatoriske status, kompetenceniveau og metode. Revisor skal i den forbindelse vurdere:
- om den interne revisionsfunktions arbejde er blevet behørigt planlagt, udført, ført tilsyn med, gennemført og dokumenteret
 - om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, så den interne revisionsfunktion er i stand til at drage rimelige konklusioner
 - om de dragne konklusioner er passende efter omstændighederne, og om den interne revisionsfunktions rapporter er konsistente med resultaterne af det udførte arbejde.
68. Hvis revisor planlægger at anvende interne revisorer direkte assistance ved revisionen, skal den eksterne revisor vurdere tilstedeværelsen og betydeligheden af trusler mod objektiviteten og kompetenceniveauet hos de interne revisorer, der skal udføre handlinger i forbindelse med revisionen. Den eksterne revisors stillingtagen til tilstedeværelsen og betydeligheden af trusler mod de interne revisorer objektivitet skal omfatte forespørgsler til de interne revisorer om interesser og relationer, der kan skabe en trussel mod deres objektivitet. Revisor skal desuden sikre, at der er indgået skriftlige aftaler med:
- den interne revisionsfunktions opdragsgiver (fx virksomheden) om, at interne revisorer vil få tilladelse til at følge den eksterne revisors instruktioner, og at opdragsgiveren ikke vil blande sig i det arbejde, den interne revisor udfører for den eksterne revisor
 - de involverede interne revisorer om, at de vil behandle specifikke forhold fortroligt efter den eksterne revisors instruktion og informere den eksterne revisor om eventuelle trusler mod deres objektivitet.

69. Hvis revisor anvender direkte assistance, skal den opgaveansvarlige revisors kvalitetsstyring i forbindelse med revisionen omfatte de interne revisors arbejde. Revisor skal i den forbindelse sikre, at de interne revisorer udfører handlingerne under revisors ledelse og tilsyn, og den opgaveansvarlige revisor i Rigsrevisionen skal udføre gennemgang med henblik på kvalitetssikring. Revisor skal fastlægge arten og omfanget af det arbejde, der kan overlades til interne revisorer, samt arten, den tidsmæssige placering og omfanget af ledelse, tilsyn og gennemgang, der er passende efter omstændighederne. Revisor må ikke anvende direkte assistance fra interne revisorer, hvis der foreligger trusler mod deres objektivitet. Revisor må desuden ikke anvende direkte assistance fra interne revisorer til handlinger, der:

- vedrører arbejde, som de interne revisorer har været involveret i, og som allerede er eller vil blive rapporteret af den interne revisionsfunktion til dennes opdragsgiver, fx den daglige ledelse eller øverste ledelse af virksomheden
- indebærer betydelige vurderinger, dvs. vurderinger af tilstrækkeligheden af udførte test, vurderinger af regnskabet forudsætninger om bevillingsoverholdelse eller om fortsat drift, vurderinger af betydelige regnskabsmæssige skøn og de sammenfattende vurderinger, som lægger til grund for revisors erklæring
- vedrører betydelige risici
- hører til revisors kvalitetsstyring og vurderinger af forudsætningerne for at anvende interne revisorer.

Fejlinformation, der skyldes besvigelser

70. Revisor skal identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation i regnskabet som følge af besvigelser, opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de vurderede risici og reagere på en passende måde på besvigelser eller mistanke om besvigelser under revisionen. Hvis revisionen vedrører revisionen af statsregnskabet eller et ministerområde heri, skal revisor i den forbindelse tage udgangspunkt i Rigsrevisionens revisionsstrategi for statsregnskabet.

Observationer fra andre revisioner

71. Revisor skal tage stilling til, om observationer, resultater eller konklusioner fra Rigsrevisionens øvrige revisioner kan have betydning for den finansielle revision. Revisor skal i den forbindelse udføre relevante handlinger for at afgøre, hvilken virkning sådanne observationer, resultater eller konklusioner skal have på revisors planlægning og gennemførelse af den finansielle revision. Hvis resultater fra Rigsrevisionens større undersøgelser eller øvrige revisioner kan få betydning for revisors konklusion om regnskabet, skal revisor gennemføre revisionshandling for at bestemme, om konklusionen skal modificeres, og fastlægge arten og omfanget af modifikationen, fx et forbehold. Revisor skal desuden sikre, at relevante fejlinformationer, bevillingsafvigelser og kontrolsvagheder, som Rigsrevisionen eventuelt har konstateret i forbindelse med andre revisioner, indgår i revisors opsummering og sammenfattende vurdering i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet.

Efterfølgende begivenheder

72. Hvis revision vedrører et andet regnskab end statsregnskabet, skal revisor opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at alle begivenheder, der indtræffer mellem balancedatoen og datoen på revisors erklæring, som kræver regulering af eller oplysning i regnskabet, er identificeret. Regnskabet kan påvirkes af visse typer efterfølgende begivenheder, og nogle regnskabsmæssige begrebsrammer henviser specifikt til sådanne begivenheder. Efterfølgende begivenheder omfatter:

- begivenheder, der giver bevis for forhold, som eksisterede på balancedatoen
- begivenheder, der giver bevis for forhold, som indtraf efter balancedatoen.

73. Revisors handlinger i den forbindelse skal dække perioden fra balancedatoen til et tidspunkt, der ligger så tæt på balancedatoen som praktisk muligt. Revisor behøver dog ikke at udføre yderligere revisionshandling vedrørende forhold, hvor tidligere revisionshandling har givet tilfredsstillende konklusioner. Revisor behøver heller ikke at udføre handlinger vedrørende tidsrummet efter datoen på revisors erklæring. Handlinger til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis kan omfatte:

- handlinger, der har til formål at opnå forståelse af eventuelle procedurer, som den daglige ledelse har etableret for at sikre, at efterfølgende begivenheder identificeres
- forespørgsler til den daglige ledelse
- gennemgang af mødereferater
- gennemgang af den reviderede enheds seneste eventuelle perioderegnskaber.

74. Revisor skal endvidere reagere passende på forhold, som revisor får kendskab til efter datoen på revisors erklæring, og som – hvis revisor havde haft kendskab til dem på den pågældende dato – kunne have foranlediget revisor til at ændre sin erklæring. Sådanne foranstaltninger kan omfatte:

- drøfte forholdet med den daglige ledelse og – hvor det er passende – den øverste ledelse
- fastslå, om regnskabet bør ændres
- i givet fald forespørge den daglige ledelse om, hvordan den har til hensigt at behandle forholdet i regnskabet.

GRUNDLAGET FOR REVISORS KONKLUSION

Revisionsbevis

75. Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at fastslå observationer og drage konklusioner om de enkelte revisionsmål og om regnskabet, bevillingsoverholdelsen og forretningsgange og interne kontroller som helhed. Revisor skal i den forbindelse tilstræbe, at der anvendes de mest troværdige kilder, og at der er et rimeligt forhold mellem bevisets relevans og de resurser, som skal anvendes for at fremskaffe det.
76. Revisionsbevisets pålidelighed påvirkes af dets kilde og art og afhænger af de specifikke omstændigheder, hvorunder revisionsbeviset blev opnået. Selv om der kan være visse undtagelser, kan følgende generaliseringer om pålideligheden af revisionsbeviset være nyttige:
- Revisionsbevis er mere pålideligt, når det opnås gennem uafhængige kilder uden for den reviderede enhed.
 - Revisionsbevis, der genereres internt, er mere pålideligt, når de relevante kontroller er effektive.
 - Revisionsbevis, der opnås direkte af revisor (fx ved observation af anvendelsen af en kontrol), er mere pålideligt end revisionsbevis, der opnås indirekte eller gennem udledninger (fx ved at spørge ind til anvendelsen af en kontrol).
 - Revisionsbevis er mere pålideligt, når det findes i dokumentform, hvad enten det er papir, elektronisk eller andre medier (et samtidigt skrevet mødereferat er fx mere pålideligt end en efterfølgende mundtlig rapport om, hvad der blev drøftet).

Opsummering

77. Revisor skal føre en fortegnelse, der opsummerer alle de fejlinformationer, bevillingsafvigelser og kontrolsvagheder, som konstateres under revisionen, og rettidigt kommunikere disse til de forvaltningsansvarlige (den daglige ledelse) på den relevante måde, medmindre de er klart ubetydelige. Revisor opfordrer i den forbindelse til at korrigere fejlinformationer, afhjælpe kontrolsvagheder og udbedre væsentlige bevillingsafvigelser, når dette er relevant, ved fx at orientere Folketingets Finansudvalg eller søge den fornødne bevillingsmæssige hjemmel.
78. Opsummerede fejlinformationer, bevillingsafvigelser og kontrolsvagheder, som ikke er blevet korrigeret eller udbedret, vurderes med henblik på væsentlighed enkeltvis eller samlet for at fastslå, hvilken indvirkning de kan have på konklusionen i revisors erklæring. I denne forbindelse overvejer revisor:
- omfanget og arten af fejlinformationer, bevillingsafvigelser og kontrolsvagheder, både i relation til bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger og i relation til regnskabet som helhed og de særlige omstændigheder ved deres opståen
 - indvirkningen på ikke-korrigerede fejlinformationer og bevillingsafvigelser, der vedrører tidligere perioder, på de relevante grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger og på regnskabet som helhed.

79. Revisor skal i sin vurdering af, om regnskabet som helhed indeholder fejlinformationer, overveje årsagen til, at der ikke foretages korrektioner. De øverste forvaltningsansvarlige underrettes om ikke-korrigerede fejlinformationer og den virkning, de enkeltvis eller samlet kan have på konklusionen i revisors erklæring.

Sammenfattende vurdering og afsluttende bevillingskontrol

80. Ved revisionens afslutning skal revisor vurdere, om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om den skyldes besvigelser eller fejl. Denne sammenfattende vurdering skal tage højde for:
- om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
 - om ikke-korrigerede fejlinformationer enkeltvis eller samlet er væsentlige
 - revisors vurdering af følgende punkter, som tages i betragtning ved fastlæggelse af konklusionens form i revisors erklæring:
 - om regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Vurderingen skal omfatte overvejelse af de kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabspraksis, herunder indikatorer på mulig manglende neutralitet i de forvaltningsansvarliges vurderinger
 - om regnskabet indeholder fyldestgørende oplysninger om den regnskabspraksis, som er valgt og anvendt
 - om den valgte og anvendte regnskabspraksis er konsistent med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og er passende
 - om de regnskabsmæssige skøn, der er foretaget, er rimelige
 - om de oplysninger, som præsenteres i regnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige
 - om regnskabet giver fyldestgørende oplysninger, så de tiltænkte brugere kan forstå indvirkningen af væsentlige transaktioner og begivenheder på den information, som formidles i regnskabet
 - om den terminologi, der anvendes i regnskabet, herunder titlen på hver bestanddel af regnskabet, er passende
 - om regnskabet i tilstrækkelig grad henviser til eller beskriver den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.
81. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet eller et regnskab, der har karakter af et koncernregnskab, skal revisor i den forbindelse endvidere inddrage de tilsvarende sammenfattende vurderinger vedrørende hver af de komponenter, der er blevet revideret som led i opgaven.
82. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet eller et ministerområde heri, skal revisor som led i revisionens afslutning sammenholde bevillings- og regnskabstal. Sammenholdelsen foretages, når revisor har konkluderet, at der er høj grad af sikkerhed for, at de regnskabstal, der danner grundlag for sammenholdelsen, er uden væsentlig fejlinformation. Hvis revisor konstaterer, at de fastlagte bevillingsmæssige beløbsgrænser er overskredet, skal revisor søge forholdet afklaret gennem indhentning af relevante forklaringer fra det ansvarlige ministerium.

83. Ved revisionens afslutning skal revisor vurdere, om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at statsregnskabet eller ministerområdet som helhed er uden væsentlige bevillingsafvigelser. Denne sammenfattende vurdering skal tage højde for:
- om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
 - om konstaterede ikke-korrigerede bevillingsafvigelser enkeltvis eller samlet set er væsentlige.
84. Hvis regnskabet udarbejdes efter statens regnskabsregler, skal revisor desuden vurdere, om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige kontrolsvagheder af betydning for udarbejdelsen af regnskabet eller overholdelsen af bevillinger. Denne sammenfattende vurdering skal tage højde for:
- om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
 - om konstaterede kontrolsvagheder enkeltvis eller samlet set er væsentlige
 - revisors vurdering af følgende punkter, som tages i betragtning ved fastlæggelse af konklusionens form i revisors erklæring:
 - om forretningsgange og interne kontroller er i overensstemmelse med de krav, der fremgår af statens regnskabsregler
 - om forretningsgange og interne kontroller på en passende måde forebygger fejl-information og bevillingsafvigelser.
85. Revisor bør give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af undersøgelsen, mulighed for at kommentere revisors observationer og konklusioner, 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. Dokumentationen skal omfatte ændringer i udkastet til revisionsrapporteringen eller årsagerne til, at revisor ikke foretager ændringer.

Retvisende billede

86. Hvis regnskabet udarbejdes efter en regnskabsmæssig begrebsramme, der forudsætter et retvisende billede, fx årsregnskabsloven, skal revisor i forbindelse med den sammenfattende vurdering endvidere tage stilling til, om regnskabet giver et retvisende billede. Revisor skal i den forbindelse overveje:
- regnskabets overordnede præsentation, struktur og indhold
 - om regnskabet inkl. relevante noter giver et retvisende billede af de underliggende transaktioner og begivenheder.
87. Hvis regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i begrebsrammen (fx årsregnskabsloven), men regnskabet ikke giver et retvisende billede, drøfter revisor forholdet med den daglige ledelse. Afhængigt af, hvordan forholdet løses, afgør revisor, om det er nødvendigt at modificere konklusionen i revisors erklæring.

REVISORS RAPPORTERING

Revisionsprotokollat

88. Revisor skal i et revisionsprotokollat e.l. orientere de øverste forvaltningsansvarlige (ministeriet eller den øverste ledelse, fx en bestyrelse) om revisors konklusion. Revisor skal i forbindelse med konklusionen redegøre for karakteren af det revisionsbevis og for de væsentligste observationer og vurderinger, som har overbevist revisor om, at den angivende konklusion er passende. Revisor skal 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. Hvis revisor udtrykker en modificeret konklusion eller udformer en erklæring med supplerende oplysninger, skal revisor gøre tydeligt opmærksom herpå. Hvis revisors observationer og konklusioner giver grundlag herfor, skal revisor endvidere søge at give konstruktive anbefalinger, som sandsynligvis vil kunne bidrage betydeligt til at løse de påpegede problemer.

Udformning af erklæring

89. Revisor skal på grundlag af den afsluttende sammenfattende vurdering af det opnåede revisionsbevis udforme en konklusion, der udtrykkes i en skriftlig erklæring om regnskabet. Erklæringen skal udformes i overensstemmelse med de paradigmer, der er fastsat i tilknytning til SOR. *SOR 5 – Erklæringer om offentlige regnskaber* indeholder krav i den forbindelse og fastlægger de formuleringer, der anvendes i revisors konklusion i erklæringen, hvis revisionen vedrører et andet regnskab end statsregnskabet.

90. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet eller et ministerområde heri, skal revisor i overensstemmelse med de fastlagte paradigmer udtrykke en konklusion om, hvorvidt det er revisors opfattelse:

- at statsregnskabet (eller ministeriets område af statsregnskabet) i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med bevillingslovene og statens regnskabsregler
- at staten (eller ministeriet) i alle væsentlige henseender har overholdt bevillingerne og disponeringsreglerne
- at forretningsgange og interne kontroller i staten (eller ministeriets forretningsgange og interne kontroller) i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med statens regnskabsregler og understøtter, at ministeriet aflægger et rigtigt regnskab og overholder bevillingerne og disponeringsreglerne.

91. Revisor skal udtrykke en konklusion uden modifikationer, hvis revisor konkluderer, at regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet, skal revisor således udtrykke en konklusion uden modifikationer, hvis revisor konkluderer, at statsregnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med årets bevillingslove (finanslov og tillægsbevillingslov samt en eventuel midlertidig bevillingslov) og de regler om udarbejdelsen af regnskabet, der er fastlagt i medfør af lov om statens regnskabsvæsen mv. Det indebærer, at årets bevillinger og de tilhørende disponeringsregler i alle væsentlige henseender er overholdt, sådan som det er forudsat i statsregnskabet. Det indebærer også, at forretningsgange og interne kontroller i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med de krav, der fremgår af statens regnskabsregler, og på en passende måde understøtter, at staten aflægger et rigtigt regnskab og overholder bevillingerne og disponeringsreglerne.

Modifikationer til konklusionen

92. Revisor skal modificere konklusionen i revisors erklæring, når revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis konkluderer:

- at regnskabet som helhed ikke er uden væsentlig fejlinformation, eller
- at der forekommer bevillingsafvigelse, der er væsentlige for statens eller ministeriets samlede bevillingsoverholdelse, som dokumenteres gennem aflæggelsen af statsregnskabet, eller
- at der forekommer kontrolsvagheder, der er væsentlige i forhold til udarbejdelsen af regnskabet som helhed eller for statens eller ministeriets samlede bevillingsoverholdelse.

93. Revisor skal desuden modificere konklusionen i revisors erklæring, når revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at revisor ikke var i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, og at der for regnskabet som helhed ikke er væsentlige bevillingsafvigelse og kontrolsvagheder.

94. Revisor kan udtrykke 3 typer konklusioner med modifikationer: en konklusion med forbehold, en afkræftende konklusion og en manglende konklusion. Beslutningen om, hvilken type modifikation der er passende, afhænger af:

- arten af det forhold, som forårsager modifikationen
- revisors vurdering af, om forholdets indvirkning eller mulige indvirkning på regnskabet er gennemgribende.

95. Hvis revisor udtrykker en konklusion med modifikationer, skal revisor modificere overskriften på afsnittet med revisors konklusion, så den afspejler, at der er tale om en konklusion med forbehold, en afkræftende konklusion, eller at revisor har undladt at udtrykke en konklusion.

Forbehold

96. Revisor skal udtrykke en konklusion med forbehold, hvis:

- revisor – efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – konkluderer, at de forhold, som forårsager modifikationen, enkeltvis eller samlet er væsentlige, men ikke gennemgribende for regnskabet
- revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, men revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger på regnskabet af eventuelle uopdagede forhold kan være væsentlige, men ikke gennemgribende.

97. Hvis revisor udtrykker en konklusion med forbehold, skal revisor indarbejde et afsnit i erklæringen, som beskriver de forhold, der er årsagen til forbeholdet, og hvordan dette anfægter den positivt formulerede hovedkonklusion om erklæringsemnerne (regnskabet, bevillingerne samt forretningsgange og interne kontroller). I afsnittet skal revisor tydeligt angive, hvilket eller hvilke af erklæringsemnerne, som de beskrevne forhold kan have en betydning for. Revisor skal, så godt som det er muligt på grundlag af den gennemførte revision, angive, hvordan revisor vurderer, at virkningerne er afgrænset, eller hvorfor de ikke er gennemgribende for regnskabet.

Modifikation i form af afkræftende konklusion

98. Revisor skal udtrykke en afkræftende konklusion, når revisor efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis konkluderer, at de forhold, som forårsager modifikationen, enkeltvis eller samlet er både væsentlige og gennemgribende for regnskabet.

99. Hvis revisor udtrykker en afkræftende konklusion, skal revisor indarbejde et afsnit i erklæringen, der beskriver de forhold, som er årsagen til den afkræftende konklusion.

Manglende konklusion

100. Revisor skal undlade at udtrykke en konklusion, når revisor er ude af stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som konklusionen kan baseres på, og revisor konkluderer, at de mulige indvirkninger på regnskabet af eventuelle ikke-opdagede forhold kan være både væsentlige og gennemgribende. Hvis forholdet skyldes begrænsninger ved revisionen, som primært må tilskrives de forvaltningsansvarlige (ledelsen), og som ikke har kunnet fjernes i løbet af revisionen, kan Rigsrevisionen vælge at afgive en erklæring med manglende konklusion, der indeholder et afsnit, som redegør for årsagerne til den manglende konklusion. Hvis andre forhold gør, at forudsætningerne for gennemførelsen af en finansiel revision ikke længere er til stede, undlader Rigsrevisionen at afgive en erklæring.

Fremhævelse af forhold i regnskabet

101. Revisor skal indarbejde supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet, hvis revisor finder det nødvendigt at henlede brugernes opmærksomhed på et forhold, som er præsenteret eller oplyst i regnskabet, og der er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at oplysningerne om forholdet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Sådanne oplysninger indarbejdes i erklæringen i et særskilt afsnit, der skal have overskriften "Fremhævelse af forhold i regnskabet". Et sådant afsnit kan kun vedrøre forhold, som fremgår af regnskabet, og som er så vigtige, at det er grundlæggende for brugernes forståelse af regnskabet. Afsnittet skal tydeligt angive det forhold, der fremhæves, og henvise til det sted i regnskabet, hvor forholdet fremgår. Det skal anføres i afsnittet, at revisors konklusion ikke er modificeret med hensyn til det fremhævende forhold i regnskabet. Hvis revisor forventer at indarbejde en supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet, skal revisor underrette de øverste forvaltningsansvarlige og oplyse om den påtænkte formulering af afsnittet.

Oplysninger om andre forhold

102. Revisor skal indarbejde supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen, hvis revisor finder det nødvendigt at informere om et forhold, som ikke er præsenteret eller oplyst i regnskabet, og som efter revisors vurdering er relevant for brugernes forståelse af revisionen, revisors ansvar eller revisors erklæring. Sådanne oplysninger indarbejdes i erklæringen i et særskilt afsnit, der skal have en overskrift, der er tilpasset indholdet. Hvis revisor forventer at indarbejde sådanne oplysninger, skal revisor underrette de øverste forvaltningsansvarlige og oplyse om den påtænkte formulering af afsnittet.

103. Revisor skal altid oplyse, hvis revisor under sit arbejde bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig. Det samme gælder, hvis revisor under sit arbejde er blevet bekendt med forhold, der giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde et erstatnings- eller strafansvar. I tilfælde, hvor sådanne omstændigheder ikke leder til en modifikation af konklusionen, skal revisor derfor indarbejde en supplerende oplysning vedrørende forståelse af revisionen.

Erklæringer om bestanddele af et regnskab

104. Hvis revisor har til opgave at rapportere om en bestanddel af regnskabet eller om et specifikt element i regnskabet og samtidig har til opgave at revidere det samlede regnskab, udtrykker revisor en særskilt konklusion for hver opgave. Fx er Rigsrevisionens erklæringer om de enkelte ministerområders oplysninger i statsregnskabet en erklæring om bestemte bestanddele af statsregnskabet. Det forekommer også, at revisor skal afgive en særskilt erklæring om en bestemt regnskabspost eller opgørelse i et årsregnskab, fordi den danner grundlag for opgørelsen af en refusion eller et tilskud.

105. Revisor skal for sådanne opgaver fastslå, hvilken indvirkning det kan have på revisors erklæring om en bestanddel af regnskabet eller et specifikt element i regnskabet, hvis revisors erklæring om det samlede regnskab er modificeret, eller erklæringen indeholder en supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet eller om andre forhold. Hvor det er passende, modificerer revisor konklusionen eller indarbejder supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet eller revisionen i sin erklæring om bestanddelen eller det specifikke element i regnskabet.

SÆRLIGT FOR FORSKELLIGE ANDRE REGNSKABER END STATSREGNSKABET

Love og øvrig regulering af betydning for regnskabet

106. Ud over de kriterier, der er fastlagt af den regnskabsmæssige begrebsramme, inddrager den finansielle revision de bestemmelser i love og øvrig regulering, der har en direkte og væsentlig indvirkning på regnskabets oplysninger. De følgende krav, jf. pkt. 107-108, er relevante i den forbindelse.

107. Revisor skal identificere risiciene for væsentlig fejlinformation som følge af direkte og væsentlig manglende overholdelse af love og øvrig regulering. Identificering af sådanne risici bør baseres på en generel forståelse af de lovgivnings- og reguleringsmæssige rammer, som er gældende for den reviderede enhed eller aktivitet, herunder hvordan enheden overholder disse rammer.

108. Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for overholdelse af de love og den øvrige regulering, der må anses for at have direkte og væsentlig indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i regnskaber af den pågældende type. Det kan fx omfatte den almindelige retlige regulering i forbindelse med de rettigheder, der opgøres i regnskabet som aktiver og passiver, eller den rettighedsovergang, der registreres i resultatopgørelsen i forbindelse med køb og salg eller andre dispositioner. Det vil efter omstændigheder også kunne omfatte regnskabets skattemæssige forudsætninger.

Forudsætninger om bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv.

109. Bestemte bevillinger eller fastsatte tilskudsvilkår mv. kan i nogle tilfælde være relevante for en finansiell revision af andre regnskaber end statsregnskabet. De følgende krav, jf. pkt. 110-112, er relevante i den forbindelse og findes tilsvarende i SOR 5, der også anvendes af godkendte revisorer.

110. Revisor skal overveje, i hvilket omfang regnskabet har til formål at redegøre for, at bestemte bevillinger, bestemte vilkår for offentlige tilskud, refusioner eller garantier eller andre nærmere angivne bestemmelser er blevet overholdt. Revisor skal i den forbindelse fastslå om der er elementer i regnskabet, fx bestemte opgørelser eller andre oplysninger, som udarbejdes under en forudsætning om, at bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv. overholdes. Denne overvejelse foretages i forbindelse med, at revisor tager stilling til den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme.

- 111.** Revisor skal i revisionens forløb vurdere, i hvilket omfang der i forbindelse med sådanne forudsætninger om overholdelse af bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv. kan være risici, som kan betyde, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Disse vurderinger foretages ved, at revisor inddrager de relevante risici i forbindelse med de faglige vurderinger og handlinger, som revisor i øvrigt skal foretage i forbindelse med en revision af et regnskab.
- 112.** Revisor skal endvidere vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende risici for væsentlig fejlinformation som følge af manglende overholdelse af de relevante bevillinger eller tilskudsvilkår mv. Denne vurdering skal indgå, når revisor vurderer det opnåede revisionsbevis og tager stilling til, om konklusionen om regnskabet skal modificeres.

Forudsætning om fortsat drift (going concern)

- 113.** Regnskaber, der skal give et retvisende billede, udarbejdes normalt på grundlag af en forudsætning om, at den reviderede enhed vil kunne fortsætte driften og opfylde sine lovbestemte forpligtelser i en overskuelig fremtid. Ved vurdering af, om forudsætningen om fortsat drift er passende, tager de ansvarlige for udarbejdelsen af regnskabet højde for alle tilgængelige oplysninger i en overskuelig fremtid. De følgende krav, jf. pkt. 114-117, er relevante i den forbindelse.
- 114.** Revisor skal overveje, om der er begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om den reviderede virksomheds evne til at fortsætte driften.
- 115.** Hvis regnskabet er udarbejdet under forudsætning om fortsat drift, men anvendelsen af forudsætningen om fortsat drift efter revisors vurdering ikke er opfyldt, skal revisor udtrykke en afkræftende konklusion.
- 116.** Revisor skal oplyse, hvis der er væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Dette gælder, selv om revisor vurderer, at regnskabet indeholder tilstrækkelige oplysninger, og at forudsætningen om fortsat drift er opfyldt. Sådanne oplysninger gives i et særskilt afsnit med overskriften "Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift".
- 117.** Hvis der ikke gives tilstrækkelige oplysninger i regnskabet om begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor udtrykke en konklusion med modifikationer. Revisor skal udtrykke en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion, alt efter hvad der er passende.

Sammenlignelige oplysninger

- 118.** Sammenlignelige oplysninger henviser til beløb og oplysninger, der er indeholdt i regnskabet vedrørende én eller flere tidligere perioder. De følgende krav, jf. pkt. 119-121, er relevante i den forbindelse.
- 119.** Revisor skal vurdere, om regnskabet indeholder de sammenlignelige oplysninger, som den relevante regnskabsmæssige begrebsramme kræver, og om sådanne oplysninger er passende klassificeret. Til dette formål vurderer revisor:
- om de sammenlignelige oplysninger stemmer med de beløb og andre oplysninger, som blev præsenteret i den tidligere periode, eller er blevet rettet, når dette er passende
 - om den anvendte regnskabspraksis, der afspejles i de sammenlignelige oplysninger, er i overensstemmelse med den, der anvendes i den aktuelle periode, eller, hvis der har været ændringer i anvendt regnskabspraksis, om disse ændringer er blevet behørigt regnskabsmæssigt behandlet og passende præsenteret og oplyst.
- 120.** Hvis revisor under udførelsen af revisionen af den aktuelle periode bliver opmærksom på en mulig væsentlig fejlinformation i de sammenlignelige oplysninger, skal revisor udføre de yderligere revisionshandlinger, der efter omstændighederne er nødvendige for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at afgøre, om der foreligger en væsentlig fejlinformation.
- 121.** Sammenlignelige oplysninger kan tage form af sammenligningstal, der er medtaget som en integreret del af den aktuelle periodes regnskab, og som kun er beregnet på at blive læst i forbindelse med de beløb og andre oplysninger, der vedrører den aktuelle periode. Når der præsenteres sammenligningstal, henvises der kun til dem i revisors konklusion under følgende omstændigheder:
- Hvis revisors erklæring om den tidligere periode indeholdt en konklusion med forbehold, en manglende konklusion eller en afkræftende konklusion, og forholdet, som var årsag til modifikationen, er uafklaret, udtrykker revisor i sin erklæring om den aktuelle periodes regnskab en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion vedrørende sammenligningstallene.
 - Hvis revisor opnår revisionsbevis for, at der foreligger en væsentlig fejlinformation i den tidligere periodes regnskab, udtrykker revisor en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion vedrørende sammenligningstallene i revisors erklæring om den aktuelle periodes regnskab.
 - Hvis den tidligere periodes regnskab ikke er revideret, anfører revisor i en supplerende oplysning vedrørende forståelsen af revisionen, at sammenligningstallene ikke er revideret.

Andre oplysninger i dokumenter, der indeholder reviderede regnskaber

122. Andre oplysninger i dokumenter, der indeholder reviderede regnskaber kan fx omfatte en ledelsesberetning i en årsrapport, der udarbejdes i overensstemmelse med årsregnskabsloven. De følgende krav, jf. pkt. 123-125, er relevante i den forbindelse.
123. Revisor skal læse de andre oplysninger for at identificere eventuel væsentlig inkonsistens med det reviderede regnskab eller væsentlige faktuelle fejl. Det kan fx omfatte en ledelsesberetning i en årsrapport, der udarbejdes i overensstemmelse med årsregnskabsloven.
124. Hvis revisor ved en gennemlæsning af de andre oplysninger identificerer væsentlig inkonsistens eller væsentlige faktuelle fejl, fastslår revisor, om det reviderede regnskab eller de andre oplysninger skal rettes. De handlinger, som revisor udfører, kan omfatte modificering af revisors konklusion, tilbageholdelse af revisors erklæring, fratrædelse fra opgaven (i de sjældne tilfælde, hvor det er muligt i den offentlige sektor), underretning af den øverste ledelse eller indarbejdelse af oplysninger i erklæringen.
125. Hvis revisor identificerer væsentlig inkonsistens eller væsentlige faktuelle fejl, som den daglige ledelse afviser at rette, skal revisor underrette den øverste ledelse. Revisor kan desuden være underlagt et krav om eller selv beslutte at underrette andre parter end den øverste ledelse, fx den lovgivende myndighed.

DEFINITIONER OG FORKLARINGER

BEVILLINGSAFVIGELSER er enhver afvigelse fra de bevillingsmæssige bestemmelser af relevans for revisionen. Se også "Bevillingslovene".

BEVILLINGSLOVENE omfatter årets finanslov, en eventuel midlertidig bevillingslov og tillægsbevillingsloven, der ophøjer årets aktstykker til lov, jf. grundlovens §§ 44-47. Statsregnskabet skal i sin opstilling følge det pågældende års finanslov og tillægsbevillingslov og skal omfatte alle statens indtægter og udgifter for det forløbne finansår, statens aktiver og passiver og bevægelserne heri i årets løb, jf. statsregnskabslovens § 1, stk. 2. Se også "Bevillingsafvigelser".

DISPONERINGSREGLERNE fremgår først og fremmest af Finansministeriets budgetvejledning, der både indeholder generelle regler og regler for de enkelte bevillingstyper.

ERKLÆRINGSEMNER vil sige de forhold, som revisor sammenfatter en konklusion om i sin erklæring om regnskabet.

FAGLIG VURDERING er en anvendelse af relevant oplæring, viden og erfaring, der er opnået inden for området for revisions- og regnskabsstandarder og etiske standarder, i forhold til at træffe beslutninger på et kvalificeret grundlag om de handlinger, som er passende efter revisionsopgavens omstændigheder.

FORUDSÆTNINGER FOR EN REVISION vil især sige, at der er en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme, og at de forvaltningsansvarlige har anerkendt og forstår deres ansvar i forbindelse med revisionen (præmissen for en finansiel revision), dvs. ansvar for:

- at udarbejde regnskabet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, herunder – hvor det er relevant – regnskabet retvisende billede
- intern kontrol, som den daglige ledelse og – hvor det er relevant – den øverste ledelse fastslår nødvendig for at gøre det muligt at udarbejde et regnskab uden væsentlig fejl-information, uanset om den skyldes besvigelser eller fejl
- at forsyne revisor med:
 - adgang til al information, som den daglige ledelse og – hvor det er relevant – den forvaltningsansvarlige er bekendt med er relevant for udarbejdelsen af regnskabet såsom registreringer og dokumentation samt andre forhold
 - yderligere information, som revisor måtte anmode den forvaltningsansvarlige om med henblik på revisionen
 - ubegrænset adgang til de personer i virksomheden, som revisor fastslår, at det er nødvendigt at opnå revisionsbevis fra.

FORVALTNINGSANSVARLIGE er en samlet betegnelse for de parter, der efter de konkrete omstændigheder er ansvarlige for regnskabet oplysninger, bevillingsoverholdelse eller forretningsgange og interne kontroller. Det kan fx omfatte ministeriet, virksomhedens øverste og daglige ledelse, tilskudsmodtagere eller de enheder i forvaltningen, som har været berørt af revisionen.

GENERELLE OG SPECIFIKKE RISICI er omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at der foreligger fejlinformation 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 typer fejlinformation og kan vurderes med udgangspunkt i de detaljerede revisionsmål, som revisor har fastlagt. Det kan fx være risici for overvurdering, undervurdering, fejlklassificering eller fejlperiodisering vedrørende bestemte regnskabsposter.

GOD OFFENTLIG REVISIONSSKIK er et udtryk, der betegner de almindelige faglige kvalitetskrav, som efter dansk praksis og internationale principper for offentlig revision kan stilles til revisors ydelser med udgangspunkt i rigsrevisorlovens § 3. Det fremgår af en lang række bestemmelser om revision af stat, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder eller offentligt finansierede aktiviteter, at revisionen skal udføres i *overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3*. Det indebærer, at revisor er forpligtet til at udføre finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision i en god faglig kvalitet. Princippet om, at revisionsopgaver i den offentlige sektor omfatter 3 aspekter – finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision – har været gældende siden statsregnskabsloven af 1926. Derimod har den faglige norm for, hvad der kan betragtes som god kvalitet i revisionen, udviklet sig betydeligt gennem tiden og har ikke tidligere været entydigt beskrevet. Fra 2017 er god offentlig revisionskik blevet kodificeret og udfyldt af SOR. Rigsrevisionens publikation om god offentlig revisionskik fra 2013 er derfor bortfaldet. SOR fastlægger således de nærmere faglige krav til revisors ydelser i alle de tilfælde, hvor revisionen skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionskik.

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 regler, 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. De iboende begrænsninger ved en revision betyder, at revisor almindeligvis ikke kan opnå absolut sikkerhed.

KOMPONENT er en virksomhed eller et aktivitetsområde, hvor den daglige koncernledelse eller komponentens daglige ledelse udarbejder finansiel information, som skal medtages i koncernregnskabet eller i statsregnskabet. Ved revision af statsregnskabet eller et ministerområde heri vil de enkelte virksomheder eller regnskabsførende institutioner kunne udgøre komponenter. Tværgående administrative funktioner eller aktiviteter i forbindelse med bestemte bevillingstyper eller bevillingsmæssige formål vil også kunne udgøre komponenter inden for et ministerområde.

KOMPONENTREVISOR er en revisor, som efter anmodning fra koncernopgaveteamet udfører arbejde vedrørende en komponents finansielle information til brug for koncernrevisionen.

KOMPONENTVÆSENTLIGHED vil sige væsentligheden for en komponent i forhold til det samlede regnskab for det pågældende ministerområde.

KONCERN omfatter alle de komponenter, hvis finansielle information er medtaget i et koncernregnskab.

KONCERNKONTROLLER er kontroller for koncernens regnskabsafklæggelse, der udføres, implementeres og vedligeholdes af koncernledelsen.

KONCERNREGNSKAB er det regnskab, som indeholder finansielle information for mere end én komponent.

KONCERNREVISOR er den opgaveansvarlige revisor, der har ansvaret for koncernrevisionsopgaven, dens udførelse og for revisors erklæring om koncernen, ministerområdet eller det samlede statsregnskab.

KONTROLSVAGHEDER er enhver svaghed i forretningsgange eller interne kontroller af relevans for revisionen.

OPDAGELSESRISIKO er risikoen for, at de handlinger, som revisor har udført for at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, ikke fører til opdagelse af en kontrolsvaghed, bevillingsafvigelse eller fejlinformation, der enten alene eller sammen med andre kontrolsvagheder, bevillingsafvigelser eller fejlinformationer kan være væsentlig.

PROFESSIONEL SKEPSIS er en holdning, som omfatter en kritisk indstilling til at være opmærksom på forhold, der kan indikere mulige kontrolsvagheder, bevillingsafvigelser eller fejlinformation, og en kritisk vurdering af revisionsbevis.

REGELBRUD kan være ethvert forhold, der indebærer, at dispositioner, som er omfattet af regnskabsafklæggelsen, 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 urigtig eller vildledende informationer.

REGNSKAB er en struktureret fremstilling af historiske finansielle oplysninger, herunder tilhørende noter, der har til formål at informere om virksomhedens økonomiske resurser eller forpligtelser på et bestemt tidspunkt eller om ændringerne deri for en periode i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme. De tilhørende noter omfatter normalt anvendt regnskabspraksis og andre forklarende oplysninger. Udtrykket ”regnskab” dækker normalt over et fuldstændigt regnskab, men kan også være en bestanddel af et regnskab.

RELEVANT REGNSKABSMÆSSIG BEGREBSRAMME er den regnskabsmæssige begrebsramme, som den forvaltningsansvarlige anvender ved udarbejdelsen af regnskabet, og som er acceptabel i lyset af virksomhedens art og målet med regnskabet, eller som er påkrævet ved love eller øvrig regulering.

REVISIONSBEVIS vil sige de informationer, som revisor anvender for at nå til de konklusioner, som revisors konklusion er baseret på. Revisionsbevis omfatter både informationer, der er indeholdt i bogføringen, og andre oplysninger. Revisionsbevisets *tilstrækkelighed* er målestokken for mængden af revisionsbevis. Den nødvendige mængde af revisionsbevis påvirkes af revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation og af kvaliteten af det opnåede revisionsbevis. Revisionsbevisets *egnethed* er målestokken for revisionsbevisets kvalitet, dvs. dets relevans og pålidelighed i forhold til at understøtte de konklusioner, som revisors konklusion er baseret på.

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

REVISIONSPROTOKOLLAT E.L. er en betegnelse for det meddelelsesmiddel, som revisor anvender til at meddele resultaterne til de øverste forvaltningsansvarlige. 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 til den part, som revisor anser for at være den øverste ledelse i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet.

REVISIONSRISIKO er risikoen for, at revisor udtrykker en upassende konklusion i sin erklæring, når regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, eller når der er væsentlige bevillingsafvigelser eller kontrolsvagheder. Revisionsrisiko er en funktion af risiciene for væsentlig fejlinformation og opdagelsesrisikoen. Revisionsrisikoen på revisionsmålniveau i forbindelse med erklæringsemnet om regnskabets rigtighed kan derfor udtrykkes som risikoformlen: $\text{Revisionsrisiko} = \text{den iboende risiko} \times \text{kontrolrisikoen} \times \text{opdagelsesrisikoen}$.

REVISOR er den eller de personer i Rigsrevisionen, der udfører revisionen – som udgangspunkt den opgaveansvarlige revisor eller andre medlemmer af opgaveteamet.

RISIKO FOR VÆSENTLIG FEJLINFORMATION er risikoen for, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation før revision. Risikoen består af 2 komponenter, som på revisionsmålsniveau kan beskrives på følgende måde:

- 1) *iboende risiko* – den eksponering, som et revisionsmål vedrørende en gruppe af transaktioner, en balancepost eller en oplysning har for fejlinformation, der enten enkeltvis eller sammen med anden fejlinformation kan være væsentlig, inden eventuelle tilknyttede kontroller overvejes
- 2) *kontrolrisiko* – risikoen for, at mulig fejlinformation, som enten enkeltvis eller sammen med anden fejlinformation kan være væsentlig for et revisionsmål vedrørende en gruppe af transaktioner, en balancepost eller en oplysning, ikke forebygges eller opdages og rettes i tide af virksomhedens interne kontrol.

STATSLIGE REGNSKABSREGLER omfatter statsregnskabsloven og de regler om regnskabsvæsenet og retningslinjer for regnskabsinstrukser, der er fastlagt af Finansministeriet i medfør heraf, jf. statsregnskabslovens §§ 3 og 5, stk. 2. Det omfatter regnskabsbekendtgørelsen, budgetvejledningen og en række cirkulærer mv., der er sammenfattet i Økonomisk Administrativ Vejledning (ØAV). Disse regler hører til finanslovens forudsætninger og kan ikke fraviges. ØAV'en indeholder herudover en række uddybende forklaringer, der ikke er bindende for ministerierne, men som kan være med til at præcisere statens regnskabspraksis.

SUBSTANSHANDLINGER vil sige revisionshandlinger, der er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. Substanshandlinger omfatter detailtest (fx inspektion og eksterne bekræftelser) af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger og substansanalytiske handlinger.

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.

VÆSENTLIGHED er en sammenfattende betegnelse for de aspekter, der indgår, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede fejlinformationer, bevillingsafvigelser eller kontrolsvagheder 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. 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*). Et forhold kan have en karakter, der i sig selv betyder, at forholdet er væsentligt (*sagens natur*). Et forhold kan også være væsentligt som følge af den sammenhæng, det optræder i (*sagens kontekst*).

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.