

Standard for offentlig revision nr. 6

# Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab

SOR

SOR 6

6

6

SOR 6

6

6

6

SOR 6

Standarderne  
for offentlig

revision

6

# Juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab

---

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

SOR 6 er udformet i et samarbejde mellem FSR – danske revisorer og Rigsrevisionen. Godkendte – dvs. statsautoriserede og registrerede – revisorer forestår i dag revisionen i landets 98 kommuner og 5 regioner. Hertil kommer, at de godkendte revisorer reviderer en lang række andre offentlige virksomheder og projekter, hvor den årlige revision ud over den finansielle revision og forvaltningsrevisioner tillige omfatter juridisk-kritiske revisioner.

Forpligtelsen til at gennemføre juridisk-kritiske revisioner er en del af god offentlig revisionsskik og har grundlag i rigsrevisorlovens § 3. Lovbestemmelsen angiver, at revisor i forbindelse med revisionen af et regnskab skal efterprøve, om *de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis*. Udtrykket "dispositioner" omfatter forvaltningsafgørelser, aftaleindgåelse eller andre skridt, der indebærer, at der opstår et krav eller en rettighed, som skal afspejles i regnskabet. Offentlige enheders dispositioner forudsætter almindeligvis bevilling, og nogle typer dispositioner skal desuden have hjemmel i lov, bekendtgørelse eller andre retskilder. Dispositionerne skal endvidere gennemføres i overensstemmelse med de generelle regler, der gælder for den offentlige forvaltning, og de bestemmelser, som er fastsat i retsgrundlaget for den pågældende aktivitet. Revisor skal derfor sammenfatte konklusioner om de konkrete emner vedrørende gennemførelsen af dispositioner, der har betydning for, om gældende ret efterleves.

I modsætning til den finansielle revision, hvor revisor attesterer oplysninger, som de ansvarlige selv udarbejder og fremlægger i regnskabet, er en juridisk-kritisk revision en direkte rapporteringsopgave. Det indebærer, at det hører til revisors opgave at fastlægge de relevante emner, ligesom det er revisor, der i hver juridisk-kritisk revision vurderer et emne ud fra de relevante kriterier og sammenfatter en konklusion om emnet. De regelbrud, revisor konstaterer i den forbindelse, vil ikke nødvendigvis have betydning for, om oplysningerne i årets regnskab er rigtige, men kan have væsentlige konsekvenser for de involverede. Regelbruddene kan eventuelt føre til, at de forvaltningsansvarlige må ændre praksis på en måde, der vil påvirke driftsresultatet og den finansielle stilling eller andre opgørelser i regnskabet i efterfølgende år.

Revisors arbejde bør i den forbindelse tilføre værdi for opgavens parter. Det er derfor hensigten med SOR 6 at sikre, at de juridisk-kritiske revisioner tilfører en merværdi, der ligger ud over, hvad der kan opnås, hvis der alene udføres finansiell revision i overensstemmelse med ISA'erne. De juridisk-kritiske revisioner skal bidrage til at styrke tilliden hos revisionens brugere til, at de forvaltningsansvarlige disponerer i overensstemmelse med gældende ret. De juridisk-kritiske revisioner skal desuden munde ud i konkrete konklusioner og anbefalinger, der kan fremme en mere sikker efterlevelse af retsgrundlaget for de gennemførte aktiviteter. På den måde kan revisors arbejde bidrage til, at de bestemmelser, der fx fastlægges af Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser, bliver efterlevet i praksis af de ministerier, regioner, kommuner og andre offentlige virksomheder, som udfører opgaverne.

Gennemførelsen af juridisk-kritiske revisioner efter SOR 6 sker som et led i den samlede opgave med revision af et regnskab. SOR 6 angiver en række særlige handlinger, vurderinger og konklusioner i forbindelse med juridisk-kritiske revisioner, men er i øvrigt udformet, så de juridisk-kritiske revisioner kan planlægges, dokumenteres og rapporteres som en integreret del af en samlet overordnet revisionsproces, der også omfatter den finansielle revision af regnskabet.

SOR 6 er udformet med særligt henblik på juridisk-kritiske revisioner i forbindelse med opgaver med revision af årsregnskaber for regioner, kommuner og andre større offentlige virksomheder samt Rigsrevisionens revision af statsregnskabet. Ved opgaver med revision af andre regnskaber skal kravene i SOR 6 forstås og anvendes med de tilpasninger, der følger af opgavens vilkår og øvrige omstændigheder.

Ved at udføre revisionerne i overensstemmelse med SOR 6 lever revisor op til den almindelige forpligtelse, der følger af god offentlig revisionsskik, til at gennemføre juridisk-kritiske revisioner i en god faglig kvalitet. Der kan herudover være fastlagt særlige krav i de specifikke bestemmelser eller revisionsaftaler, som gælder for de bestemte revisionsopgaver, og som derfor ikke fremgår af SOR 6.

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

Gennemførelsen af juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med SOR 6 forudsætter, at revisor også:

- udformer erklæringen om regnskabet i overensstemmelse med *SOR 5 – Erklæringer om offentlige regnskaber*
- gennemfører forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab*.

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

SOR 6 fastlægger krav vedrørende:

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

Rigsrevisionen har sikret, at kravene i SOR 6 er i overensstemmelse med de internationale faglige principper, der fremgår af *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision* og *ISSAI 400 – Grundlæggende principper for juridisk-kritisk revision*. I SOR 6 er principperne anvendt under hensyn til de forhold og med de tilpasninger og præciseringer, der er relevante i forbindelse med revisionsopgaver i Danmark.

En revisor, som hævder, at en revisionsopgave udføres i overensstemmelse med SOR 6, skal efterleve alle de krav i SOR 6, der er relevante for opgaven.

Denne version af SOR 6 (version 1.0) finder anvendelse på Rigsrevisionens og godkendte revisorers opgaver med revision af regnskaber efter god offentlig revisionsskik, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2017 eller senere.

## REVISIONENS FORMÅL

### De juridisk-kritiske revisioners mål

1. Revisor skal som led i opgaven gennemføre én eller flere juridisk-kritiske revisioner af relevante emner. De relevante emner er konkrete processer eller omstændigheder ved gennemførelsen af dispositioner, som er af betydning for, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med gældende ret.
2. Ved en juridisk-kritisk revision af et nærmere fastlagt emne er det revisors mål:
  - at opnå høj grad af sikkerhed for, at der for det fastlagte emne ikke forekommer væsentlige, uopdagede regelbrud, således at revisor kan sammenfatte en konklusion om emnet
  - at udforme en konklusion om emnet, som på en dækkende og afbalanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret
  - at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat eller en lignende meddelelse til den relevante øverste ledelse og desuden udforme en udtalelse i erklæringen om regnskabet i de tilfælde, hvor konklusionen giver anledning til væsentlige kritiske bemærkninger.
3. Revisor skal fastlægge et formål for hver juridisk-kritiske revision ved at præcisere og afgrænse emnet og fastlægge de kriterier, der er relevante og egnede for vurdering af emnet. Ved en juridisk-kritisk revision undersøger revisor emnets 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 om emnet.

### Fastlæggelse af de relevante emner

4. Revisor skal fastlægge de emner, som det vil være relevant at undersøge i de juridisk-kritiske revisioner som led i opgaven med revisionen af regnskabet. Revisor skal i den forbindelse udøve faglig vurdering og gennemføre handlinger for at analysere de potentielle emner og risici for de forskellige områder i regnskabet.

5. Revisor skal i de juridisk-kritiske revisioner udforme konklusioner om de betydeligste emner. For at fastslå de betydeligste emner skal revisor identificere de forskellige områder i regnskabet, der kan indebære, at resultatet og den finansielle stilling eller andre økonomiske størrelser, der oplyses i regnskabet, påvirkes væsentligt. For hvert af disse områder i regnskabet skal revisor identificere de typer af dispositioner, som indgår i regnskabet med en beløbsmæssig størrelse, der er væsentlig for regnskabet som helhed. For hver af de identificerede væsentlige typer dispositioner skal revisor fastslå, hvilke krav der gælder med hensyn til bevilling. Revisor skal også fastslå, i hvilket omfang dispositionerne forudsætter hjemmel i lov, bekendtgørelse eller andre relevante retskilder eller blot kan gennemføres som led i den almindelige drift. Revisor skal identificere de bestemmelser, der fremgår af det relevante hjemmelsgrundlag, og skal endvidere identificere de almindelige regler, der regulerer offentlige myndigheders og virksomheders dispositioner af den pågældende type. De betydeligste emner er de konkrete processer eller omstændigheder ved gennemførelsen af dispositioner af den pågældende type, der har den største betydning for, om dispositionerne er i overensstemmelse med dette retsgrundlag.
6. Hvis opgaven vedrører revision af et årsregnskab, skal revisor i den forbindelse særligt udforme konklusioner om de emner, der er fastlagt i det følgende, når de angivne betingelser er opfyldt:
  - a. *Gennemførelse af indkøb*

Hvis et område omfatter indkøb af varer eller tjenesteydelser, der indgår i det samlede årsregnskab med væsentlige udgiftsbeløb, skal revisor undersøge gennemførelsen af indkøb. De emner, som revisor i den forbindelse udformer konklusioner om, skal omfatte de konkrete processer eller omstændigheder, der efter revisors vurdering er afgørende for, om indkøbene har den nødvendige bevilling og gennemføres i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de omfattede kategorier af indkøb. De relevante kriterier kan fx være bestemmelser fastsat i gældende indkøbsaftaler, tilbudsloven eller EU's udbudsdirektiver.
  - b. *Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner*

Hvis et område omfatter løn, pension og andre personaleudgifter, der indgår i det samlede årsregnskab med væsentlige udgiftsbeløb, skal revisor undersøge gennemførelsen af løn- og ansættelsesmæssige dispositioner. De emner, som revisor i den forbindelse udformer konklusioner om, skal omfatte de konkrete processer eller omstændigheder, der efter revisors vurdering er afgørende for, at løn, pension og andre personaleudgifter har den nødvendige bevilling, og at de ledelsesmæssige dispositioner i forbindelse med løn- og ansættelsesvilkår er i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de pågældende ansættelser. De relevante kriterier kan fx være fastlagt af bestemmelser i love, andre forskrifter, overenskomster eller individuelle aftaler. Det kan også være et relevant kriterium, at løn- og ansættelsesvilkår er i rimelig overensstemmelse med sædvanlig praksis for tilsvarende stillinger.

c. *Gennemførelse af salg*

Hvis et område omfatter salg af varer eller tjenesteydelser, der indgår i det samlede årsregnskab med væsentlige indtægtsbeløb, skal revisor undersøge gennemførelsen af salg. De emner, som revisor i den forbindelse udformer konklusioner om, skal omfatte de konkrete processer eller omstændigheder, der efter revisors vurdering er afgørende for, om salgene har den nødvendige bevilling og hjemmel og gennemføres i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for de omfattede kategorier af salg. De relevante kriterier kan fx være fastlagt af hjemmelsgrundlaget, af lovbestemmelser om salg af de pågældende typer eller af sædvanlig praksis for salg af varer eller tjenesteydelser af den pågældende art. Det kan især være relevant, at priserne bliver fastsat korrekt, og at arten og omfanget af varer og tjenesteydelser bliver afgrænset på en måde, der er i overensstemmelse med hjemmelsgrundlaget.

d. *Myndigheders gebyropkrævning*

Hvis et område omfatter gebyrer, der opkræves af en offentlig myndighed, og myndighedens gebyrindtægter indgår i det samlede årsregnskab med væsentlige beløb, skal revisor undersøge opkrævningen af gebyrerne. Gebyrer omfatter afgifter, som ikke har en skattemæssig karakter, men som opkræves med et sanktionsmæssigt sigte, et adfærdsregulerende sigte eller med sigte på at opnå dækning for bestemte omkostninger. De emner, som revisor i den forbindelse udformer konklusioner om, skal omfatte de konkrete processer eller omstændigheder, der efter revisors vurdering er afgørende for, om de opkrævede beløb har bevilling og den nødvendige hjemmel og gennemføres i overensstemmelse med de relevante kriterier, der er i øvrigt følger af bestemmelserne i hjemmelsgrundlaget. Det kan især være relevante kriterier, at gebyrernes størrelse er beregnet og fastsat korrekt, og at opkrævningen udføres på den foreskrevne måde. Gebyrer med et sanktionsmæssigt sigte skal have hjemmel i lov eller bekendtgørelse i henhold til lov. Gebyrer med et adfærdsregulerende sigte skal have hjemmel i lov eller bekendtgørelse i henhold til lov eller på visse områder i en aftale med den, der pålægges gebyret. Gebyrer med det sigte at dække omkostninger skal have hjemmel i lov eller bekendtgørelse i henhold til lov, en tekstanmærkning på finansloven eller på visse områder i en aftale med den, der pålægges gebyret.

e. *Afgørelser om tildeling af tilskud mv.*

Hvis et område omfatter forvaltningsafgørelser om tildeling af tilskud eller anden formålsbestemt finansiering, og udgifterne eller forpligtelserne indgår i det samlede årsregnskab med væsentlige beløb, skal revisor undersøge tildelingen af tilskud. Formålsbestemt finansiering omfatter tilsagn om tilskud, lån, garanti eller lignende finansiering, der ydes med sigte på at fremme bestemte formål til en kreds af modtagere, som ikke i øvrigt har et individuelt krav på at modtage en sådan finansiering. De emner, som revisor i den forbindelse skal udforme konklusioner om, er de processer eller omstændigheder, som efter revisors vurdering er afgørende for, om afgørelserne om tildeling har den nødvendige bevilling og hjemmel, og om tildelingen sker i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante for den pågældende ordning. De relevante kriterier kan følge af bestemmelserne i hjemmelsgrundlaget og af de almindelige forvaltningsretlige principper. Det kan fx være relevant, at offentlige myndigheder sikrer ligebehandling af de potentielle modtagere og etablerer et sagligt grundlag for forvaltningsafgørelser om tildeling og fastsættelse af vilkår for de enkelte modtagere.

f. *Rettighedsbestemte overførsler*

Hvis et område omfatter rettighedsbestemte overførsler, der indgår i det samlede årsregnskab med væsentlige udgiftsbeløb, skal revisor undersøge grundlaget for overførslerne. Rettighedsbestemte overførsler omfatter udbetalinger til modtagere, der har en individuel ret til at modtage et bestemt beløb. De emner, som revisor i den forbindelse skal udforme konklusioner om, er de processer eller omstændigheder, som efter revisors vurdering er afgørende for, om overførslerne har den nødvendige bevilling og hjemmel, og om fastsættelsen af beløbenes størrelse træffes på et korrekt grundlag. Det kan fx være relevant, at offentlige myndigheder træffer afgørelser på grundlag af de relevante bestemmelser i love og bekendtgørelser, indhenter de oplysninger, der er nødvendige for afgørelserne, og træffer passende foranstaltninger for at efterprøve oplysningerne.

7. Hvis opgaven omfatter revision af et tilskudsregnskab, skal de juridisk-kritiske revisioner omfatte tilskudsmodtagerens dispositioner i forbindelse med anvendelsen af midlerne. De emner, som revisor i den forbindelse udformer konklusioner om, skal omfatte de konkrete omstændigheder, der efter revisors vurdering er afgørende for, at midlerne anvendes i overensstemmelse med fastsatte tilskudsvilkår. De fastsatte tilskudsvilkår kan fremgå af tilsagnet fra den myndighed, der yder tilskuddet, eller af bestemmelserne i det lovgrundlag, der fastlægger rammerne for tilskuddets anvendelse.
8. Uanset hvilken type regnskab opgaven vedrører, skal de juridisk-kritiske revisioner endvidere omfatte dispositioner, hvor revisor i løbet af opgaven bliver opmærksom på konkrete indikationer, som viser, at der kan være risiko for væsentlige regelbrud som følge af fejl eller uregelmæssigheder. Revisor skal i den forbindelse undersøge, om dispositionerne gennemføres i overensstemmelse med de kriterier, der er relevante, for at gældende ret overholdes.
9. Revisor skal overveje, hvordan der gennem opdeling og fastlæggelse af emner for de enkelte revisioner samlet set bedst kan opnås en effektiv revisionsindsats. Et emne for en juridisk-kritisk revision kan omfatte én eller flere dispositioner eller arter eller typer af dispositioner samt én eller flere processer eller konkrete omstændigheder i forbindelse med gennemførelsen af dispositionerne. Et emne kan endvidere omfatte én eller flere virksomheder eller dele heraf, én eller flere typer gennemførte aktiviteter eller én eller flere arter af midler eller andre områder i regnskabet. De fastlagte emner skal være tilstrækkeligt betydelige og skal være egnede for gennemførelsen af en juridisk-kritisk revision.
10. Revisor skal gennemføre juridisk-kritiske revisioner og sammenfatte konklusioner om alle de relevante emner i løbet af den samlede opgaveperiode. Hvis revisionsopgaven er flerårig, dvs. omfatter erklæringer om de årlige regnskaber for en række år, kan revisor for at opnå en effektiv revisionsindsats vælge at undersøge forskellige områder og emner i de enkelte år. Hvis opgaveperioden er længere end 5 år, skal revisor dog gennemføre juridisk-kritiske revisioner af alle de relevante emner i løbet af maks. 5 år.



### Kriterier

11. Revisor skal i løbet af hver juridisk-kritisk revision fastlægge de egnede kriterier, der er relevante for emnet. Relevante kriterier i en juridisk-kritisk revision har betydning for overholdelsen af gældende ret ved gennemførelsen af de konkrete dispositioner, som emnet vedrører. De relevante kriterier er endvidere begrænset til generelle regler, der regulerer den offentlige forvaltning, de bestemmelser i love eller øvrig regulering, der særligt retter sig mod den reviderede virksomhed eller aktivitet, og de bestemmelser, der fremgår af hjemmelsgrundlaget for dispositionerne. De relevante kriterier er derimod ikke begrænset til love eller øvrig regulering, der har betydning for, om regnskabsoplysninger er rigtige. Selv om dispositionerne eventuelt mangler bevilling eller hjemmel, eller der er sket andre væsentlige regelbrud, kan dispositionerne fortsat være bindende i forhold til modparten, og regelbruddene vil derfor ikke nødvendigvis have betydning for resultatet, den finansielle stilling eller andre opgørelser i årets regnskab. Revisor udøver faglig vurdering i forbindelse med fastlæggelsen og afgrænsningen af de relevante kriterier.

## REVISIONENS FORUDSÆTNINGER

### Opgavens vilkår

12. Revisor skal vurdere opgavens vilkår og afklare de relevante forudsætninger, der er nødvendige, for at revisionen kan gennemføres i overensstemmelse med revisionsordningen og SOR 6. Revisor skal påse, at opgavens vilkår på en passende måde sikrer revisors mulighed for at fastlægge de relevante emner og gennemføre de juridisk-kritiske revisioner heraf og rapportere konklusionerne i overensstemmelse med SOR 6.

### Kommunikation

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

## Kompetencer

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

## Professionel skepsis

18. Revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme dispositioner, der ikke er i overensstemmelse med de relevante regler. Revisor skal i den forbindelse opretholde en høj standard for professionel adfærd og udvise rettidig omhu og dømmekraft, idet revisor vurderer forhold fra forskellige synsvinkler og opretholder en åben og objektiv tilgang til alle argumenter.
19. Revisor skal være opmærksom på risikoen for besvigelser gennem hele revisionsprocessen, herunder risikoen for besvigelser, 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

20. Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af de juridisk-kritiske revisioner, med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for:
  - at de juridisk-kritiske revisioner udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 6
  - at de juridisk-kritiske revisioner overholder gældende krav i lovgivning og øvrig regulering
  - at revisors konklusioner og revisors erklæring om regnskabet er passende efter omstændighederne.
21. Revisor skal derfor etablere, vedligeholde og anvende procedurer, der værner om kvaliteten og sikrer, at de relevante krav opfyldes og lægger vægt på en passende, afbalanceret og redelig rapportering, der tilfører værdi og besvarer revisionsspørgsmålene.

22. Revisor skal aktivt styre revisionsrisikoen, så den begrænses til et niveau, der er acceptabelt lavt i forhold til revisionens samlede omstændigheder. Revisionsrisikoen er risikoen for, at revisor når frem til en fejlagtig eller mangelfuld konklusion om, hvorvidt det fastlagte emne på et konkret område i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret.
23. Revisor skal styre revisionsrisikoen ved at sikre tilstrækkelig sammenhæng mellem revisionshandlingernes art og omfang, det opnåede revisionsbevis, kriterierne, revisors delkonklusioner og den endelige konklusion om det fastlagte emne. Revisors styring skal endvidere tage sigte på at sikre, at konklusionerne er relevante og tilføjer værdi for brugerne, at eventuelle anbefalinger er velbegrundede, og at revisors rapportering ikke giver ensidig information.

### **Væsentlighed**

24. Revisor skal overveje væsentlighed på alle trin i revisionsprocessen. Ikke kun finansielle, men også samfundsmæssige og retlige aspekter på de relevante områder bør overvejes med det formål, at revisionsindsatsen tilføjer så meget merværdi som muligt.
25. Revisor skal både anvende væsentlighed ved planlægningen og prioriteringen af relevante revisionsområder hen over en årrække og i planlægningen og udførelsen af hver enkelt juridisk-kritisk revision. Revisor anvender væsentlighed ved den nærmere afgrænsning af revisionens emne og kriterier, ved vurderingen af indvirkningen på revisionen af konstaterede regelbrud under revisionen, ved sammenfatningen af revisors konklusion i revisionsprotokollatet e.l. og ved vurderingen af, om konklusionen giver anledning til, at revisor udformer en udtalelse i revisors erklæring om regnskabet.
26. Revisor skal i vurderinger af væsentlighed især inddrage overvejelser om den principielle betydning og de retlige og faktiske konsekvenser af eventuelle regelbrud.

### **Dokumentation**

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

## PLANLÆGNING OG UDFORMNING AF HANDLINGER

### Revisors forståelse

29. Revisor skal opnå en passende forståelse af gældende ret og af dispositionernes art og gennemførelse, som er tilstrækkelig til, at revisor kan planlægge og gennemføre juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med SOR 6.

### Præcise revisionsmål

30. Revisor skal med udgangspunkt i revisionens formål opstille præcise revisionsmål. Det kan fx ske ved, at det overordnede formål nedbrydes i delmål, der omfatter en række mere detaljerede revisionsmål, som afspejler revisionens emne og kriterier. Revisionsmålene er styrende for revisors handlinger og vurderinger og bidrager til at sikre, at revisor opnår et logisk sammenhængende og overbevisende grundlag for konklusionen.
31. Revisor skal i løbet af hver juridisk-kritisk revision præcisere og justere afgrænsningen af det oprindeligt fastlagte emne og de detaljerede revisionsmål, når dette er relevant i lyset af det opnåede revisionsbevis og revisors observationer og vurderinger. Revisor skal i den forbindelse søge at fokusere revisionsindsatsen og den endelige konklusion på de forhold, som er væsentligst for de tiltænkte brugere (herunder regnskabets læserkreds), eller som indebærer de betydeligste risici for regelbrud eller bedst kan fremme en sikker forvaltning i overensstemmelse med gældende ret.

### Risikovurdering

32. Revisor skal overveje risikoen for regelbrud for at identificere de relevante områder og fastlægge, prioritere og afgrænse emnerne for de juridisk-kritiske revisioner. Revisor skal i den forbindelse inddrage den forståelse af gennemførelsen af dispositioner og overensstemmelsen med gældende ret, som revisor har opnået i forbindelse med revisors accept af opgaven eller som resultat af tidligere revisioner eller tidligere gennemførte handlinger.
33. Revisor skal i hver juridisk-kritisk revision vurdere de generelle og specifikke risici for regelbrud med hensyn til det nærmere afgrænsede emne, som det er revisors mål at udtrykke en konklusion om, for at opnå et grundlag for yderligere revisionshandling.
34. Revisor skal i forbindelse med den samlede revisionsindsats i opgaveperioden være opmærksom på, om der er indikationer, der tyder på, at de forvaltningsansvarlige ikke disponerer i overensstemmelse med gældende ret, og overveje, om der er risiko for væsentlige regelbrud.

### Revisionsstrategi og revisionsplan

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

### Udformning af revisionshandling

36. Ved hver juridisk-kritisk revision skal revisor udforme og gennemføre revisionshandling med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for revisors konklusion om det fastlagte emne. Revisor skal udforme revisionshandling, der imødegår de identificerede generelle og specifikke risici for regelbrud på revisionsmålsniveau og med hensyn til emnet som helhed.
37. Revisor skal gennemføre substanshandling med henblik på at efterprøve, om de undersøgte processer eller konkrete skridt i gennemførelsen af dispositioner understøtter, at dispositionerne er i overensstemmelse med kriterierne. Revisor skal i forbindelse med de juridisk-kritiske revisioner, der gennemføres som led i opgaven, endvidere gennemføre substanshandling med henblik på at vurdere, om de forvaltningsansvarlige disponerer i overensstemmelse med gældende ret. De gennemførte substanshandling skal i løbet af opgaveperioden omfatte alle væsentlige områder i regnskabet.
38. Revisor skal i hele opgaveperioden reagere passende og rettidigt på konkrete indikationer, som kan indebære, at der er risiko for væsentlige regelbrud. Revisor skal i den forbindelse gennemføre revisionshandling med henblik at søge forholdet afklaret og skal gennemføre juridisk-kritiske revisioner af de relevante emner, hvis der er indikationer på manglende regeloverholdelse, som efter revisors vurdering indebærer en betydelig risiko for væsentlige regelbrud.

## GRUNDLAGET FOR REVISORS KONKLUSIONER

### Revisionsbevis

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

### Sammenfattende vurdering og feedback

41. Revisor skal ved afslutningen af hver revision tage stilling til, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for, at revisor kan sammenfatte en konklusion, som angiver, i hvilket omfang det undersøgte emne er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret.
42. Revisor skal i den forbindelse vurdere, i hvilket omfang der er opnået sikkerhed for, at der for det undersøgte emne som helhed ikke forekommer væsentlige regelbrud. Hvis revisor har konstateret regelbrud, der enkeltvis eller samlet set er væsentlige, skal revisor i sin konklusion angive karakteren og omfanget af regelbruddene og søge at belyse de potentielle virkninger. Hvis revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis ikke er overbevist om, at der høj grad af sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige regelbrud vedrørende emnet, skal revisor udføre passende handlinger for at søge usikkerhederne afklaret. Hvis dette ikke er muligt, skal revisor afspejle usikkerhederne i sin rapportering og konklusion om emnet.
43. Revisor skal desuden vurdere, om de undersøgte processer for gennemførelsen af dispositioner understøtter de relevante aspekter med hensyn til at sikre, at dispositionerne er i overensstemmelse med gældende ret.
44. Revisor bør give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af undersøgelsen, mulighed for at kommentere revisors observationer, konklusioner og eventuelle anbefalinger i udkast, 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.

## REVISORS RAPPORTERING

### Revisionsprotokollat e.l.

45. Revisor skal i et revisionsprotokollat e.l. afgive rapporteringer, der er fyldestgørende, overbevisende, rettidige, læsevenlige og afbalancerede. Revisor skal i sin rapportering identificere det eller de undersøgte emner og de berørte dele af regnskabet og angive revisionens afgrænsning med hensyn til kriterier eller revisionsmål og omfang af de gennemførte handlinger.
46. Revisor skal sikre, at rapporteringen for hver juridisk-kritisk revision giver en klar konklusion, der på en dækkende og afbalanceret måde beskriver, i hvilke væsentlige henseender det undersøgte emne er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante retsnormer. Konklusionen kan fx udformes som svar på spørgsmål, som revisor har formuleret for at gengive revisionens formål og delformål. Revisor skal i forbindelse med konklusionen redegøre for karakteren af det revisionsbevis eller for de væsentligste observationer, som har overbevist revisor om, at den angivende konklusion er passende.

47. Hvis revisors observationer og konklusioner giver grundlag herfor, skal revisor desuden søge at give konstruktive anbefalinger, som sandsynligvis vil kunne bidrage betydeligt til at forhindre fremtidige regelbrud eller andre problemer, som fremgår af konklusionerne.
48. Revisors rapporteringer med konklusionerne af de gennemførte juridisk-kritiske revisioner skal senest kommunikeres til den relevante øverste ledelse i et revisionsprotokollat e.l. i forbindelse med, at revisor fremsender sin erklæring om regnskabet. Revisor skal oplyse, hvis konklusionerne giver revisor anledning til at udforme en udtalelse i erklæringen om regnskabet.

### **Erklæringen om regnskabet**

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

### **Opfølgning**

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

## DEFINITIONER OG FORKLARINGER

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

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

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



**GÆLDENDE RET** henviser til den gældende retstilstand på det tidspunkt, hvor dispositionen gennemføres. For at fastslå, hvad der er gældende ret, tages der udgangspunkt i de almindeligt anerkendte retskilder. I forbindelse med juridisk-kritiske revisioner kan sådanne retskilder omfatte meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Det kan i nogle tilfælde indebære, at revisor må tage stilling til, om ministerier og andre myndigheder udøver deres forvaltningsmæssige kompetence til at udstede regler og retningslinjer, foretage skøn og træffe afgørelser i overensstemmelse med det gældende lovgrundlag og de almindelige forvaltningsretlige principper. I tilfælde, hvor retstilstanden er uklar, vil det ikke være revisors opgave at afgøre, hvordan retstilstanden er eller bør være. Derimod kan det være relevant at gøre de forvaltningsansvarlige opmærksomme på den uklare retstilstand eller oplyse om dette i revisors rapportering. Se også "Hjemmel".

**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. Se også "Juridisk-kritisk revision".

**HØJ GRAD AF SIKKERHED** vil sige en høj, men ikke absolut sikkerhed. Udtrykket anvendes især til at beskrive det niveau af sikkerhed, som revisor efter omstændighederne bør opnå som grundlag for sin konklusion om, hvorvidt emnet er i overensstemmelse med de relevante kriterier, der følger af gældende ret. I juridisk-kritiske revisioner anvendes ikke kvantitative estimater af den opnåede sikkerhed. Den opnåede sikkerhed har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, revisors vurderinger af, om revisionsbeviset er overbevisende, og den logiske sammenhæng mellem revisors forskellige observationer og delkonklusioner og den samlede konklusion. De iboende begrænsninger ved en revision betyder, at revisor almindeligvis ikke kan opnå absolut sikkerhed.

**JURIDISK-KRITISK REVISION** er en uafhængig, objektiv og pålidelig undersøgelse af, om offentlige myndigheder og andre offentligt finansierede enheder efterlever gældende ret. Et bestemt emne undersøges efter egnede kriterier, og årsagerne til afvigelser fra disse kriterier og virkningerne heraf analyseres. Resultaterne sammenfattes i en konklusion, der har grundlag i tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Juridisk-kritiske revision fremmer en sikker og lovmæssig forvaltning og giver værdi ved:

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

Juridisk-kritiske revisioner kan antage mange forskellige former, og der skelnes i den forbindelse normalt mellem attesteringsopgaver og direkte rapporteringsopgaver.

SOR 6 vedrører de juridisk-kritiske revisioner, der udføres af en godkendt revisor eller af Rigsrevisionen som led i en opgave med revision af et regnskab. Sådanne revisioner tager udgangspunkt i, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen i opgavens løbetid, skal være i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis, jf. rigsrevisorlovens § 3. Emnerne for de juridiske-kritiske revisioner efter SOR 6 er derfor de relevante processer eller skridt i gennemførelsen af dispositionerne, der er reguleret i disse retskilder. Revisor vurderer, om de forvaltningsansvarlige gennemfører dispositionerne i overensstemmelse med de kriterier, der følger af gældende ret (en direkte rapporteringsopgave). Herudover gennemfører Rigsrevisionen juridisk-kritiske revisioner som led i større undersøgelser med henblik på beretninger til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2, ligesom godkendte revisorer eventuelt kan udføre lignende opgaver, der heller ikke er omfattet af SOR 6. Se også "Hjemmel" og "Gældende ret".

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

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

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

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

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

**REVISIONSMÅLSNIVEAU** er det mest detaljerede niveau i det hierarki af målsætninger for revisors efterprøvelse og vurderinger af emnet ud fra kriterier, som i Rigsrevisionen betegnes et "revisionstræ". Ved forvaltningsrevisioner og juridisk-kritisk revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab er et revisionsmål en bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre revisionshandlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I Rigsrevisionens større undersøgelser specificerer revisor tilsvarende de kriterier, som det er revisors mål at vurdere faktuelle forhold eller relevante oplysninger ud fra, ved at udforme et revisionstræ. Derved lever både Rigsrevisionens større undersøgelser og de forvaltningsrevisioner og juridisk-kritisk revisioner, der udføres som led i en opgave med revision af et regnskab, op til det grundlæggende princip i ISSAI'erne om, at revisor skal fastlægge præcise revisionsmål. Se også "Revisionstræ".

**REVISIONSTRÆ** er et udtryk, som anvendes i Rigsrevisionen om den logiske sammenhæng, der skal være mellem revisionens formål og de faktuelle forhold eller oplysninger, som revisor efterprøver og vurderer ved revisionen ud fra egnede kriterier. I planlægningen sikrer revisor denne sammenhæng ved at fastlægge det emne og de kriterier, som det er formålet at udforme en konklusion om, og nedbryde formålet i delmål, der hver omfatter en række faktuelle forhold eller oplysninger, som det er revisors mål at vurdere ud fra nogle bestemte relevante kriterier. Et revisionstræ er således en hierarkisk struktur af målsætninger for den efterprøvelse og vurdering, der skal udføres ved revisionen. I revisionstræet omsættes den overordnede angivelse af mulige emner og kriterier, der findes i rigsrevisorlovens § 3, til en konkret revision ved at præcisere revisionens emne og kriterier på formålsniveau, delformålsniveau og revisionsmålsniveau. Eventuelt kan delformålsniveauet være overflødig, mens der – for at leve op til ISSAI'erne – altid skal fastlægges præcise revisionsmål. Revisor anvender revisionstræet til at identificere generelle og specifikke risici, idet specifikke risici er risici for, at et bestemt forhold ikke er i overensstemmelse med et bestemt kriterium (dvs. risici på revisionsmålsniveau). Revisors revisionshandlinger imødegår både generelle og specifikke risici. Revisor anvender også revisionstræet, når revisor foretager den sammenfattede vurdering af resultaterne af efterprøvningen af de enkelte forhold eller oplysninger og udformer en konklusion om emnet som helhed. Sikkerheden for, at konklusionen er passende, afhænger både af, at der er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og at der er en logisk sammenhæng mellem den samlede konklusion, delkonklusionerne og resultaterne af efterprøvningen og vurderingerne af de enkelte forhold eller oplysninger ud fra egnede kriterier. Revisors udformning og vurdering af revisionstræet er derfor et vigtigt led i styringen af revisionsrisikoen.

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

**SUBSTANSHANDLING** i en juridisk-kritisk revision er en revisionshandling, der er udformet til at opdage og vurdere, om der forekommer væsentlige regelbrud af betydning for et bestemt revisionsmål. Substanshandlinger i forbindelse med den finansielle revision er udformet til at opdage væsentlig fejlinformation og omfatter detailtest (fx inspektion og eksterne bekræftelser) af grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger samt substansanalytiske handlinger. De samme metoder kan i nogle tilfælde også tjene til at blive opmærksom på regelbrud eller til at efterprøve de oplysninger i forbindelse med gennemførelsen af dispositioner, som er relevante for et juridisk-kritisk revisionsmål. Herudover omfatter substanshandlinger i forbindelse med juridisk-kritiske revisioner især handlinger, der sigter på at fastslå, om bestemte processer eller konkrete skridt i gennemførelsen af dispositioner udføres på en måde, der overholder bestemte regler. Det kan fx omfatte inspektion af dokumentation og observation i situationer, hvor dispositionerne gennemføres.

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

**VÆSENTLIGE BELØB I REGNSKABET** er et udtryk, der anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af emnerne for juridisk-kritiske revisioner. Ved vurderinger af, om et beløb, der indgår i regnskabet (fx resultat- og statusposter), må anses for væsentligt, kan revisor tage udgangspunkt i de niveauer for væsentlighed, som revisor fastlægger i forbindelse med den finansielle revision af regnskabet. Det omfatter væsentlighed for regnskabet som helhed og eventuelle væsentlighedsniveauer for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger (se eventuelt ISA 320). Hvis regnskabet er et koncernregnskab, kan revisor desuden tage udgangspunkt i revisors vurderinger af den finansielle betydning af koncernens komponenter (se eventuelt ISA 600). I forbindelse med regelbrud kan det økonomiske omfang af de involverede dispositioner i nogle tilfælde være så stort, at det i sig selv betyder, at regelbruddene må sanses for væsentlige. Selv om regelbruddene først får betydning for opgørelserne i fremtidige regnskaber i forbindelse med, at de forvaltningsansvarlige eventuelt ændrer praksis, er det derfor relevant at sætte det beløbsmæssige omfang af de berørte dispositioner i forhold til regnskabet som helhed (den finansielle stilling, de årlige driftsresultater eller bevillingsopgørelser mv.) Se også "Væsentlighed".

**VÆSENTLIGHED** i en juridisk-kritisk revision er en sammenfattende betegnelse for de aspekter, der indgår, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede regelbrud bør tillægges betydning, når revisor træffer beslutning om den videre fremgangsmåde i revisionen. Beslutninger om den videre fremgangsmåde kan fx være valg af revisionshandling eller udformning af konklusionen eller rapporteringen til de tiltænkte brugere. Et forhold kan anses for at være væsentligt, hvis viden om forholdet sandsynligvis vil kunne påvirke de tiltænkte brugeres beslutninger. Væsentlighed omfatter 3 generelle aspekter: Et forhold kan være væsentligt som følge af den økonomisk betydning (*sagens beløbsmæssige størrelse*), der fx kan bestå af potentielle tab som følge af regelbrud. Et forhold kan have en karakter, der i sig selv betyder, at forholdet er væsentligt (*sagens natur*). Der kan fx være tale om et særligt alvorligt regelbrud, som efterfølgende kan rejse spørgsmål om ansvar. Et forhold kan også være væsentligt som følge af den sammenhæng, det optræder i (*sagens kontekst*), idet der fx kan være en særlig offentlig eller politisk bevågenhed af betydning for de tiltænkte brugere af revisors rapportering. Se også "Væsentlige beløb i regnskabet".

**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.