

Standard for offentlig revision nr. 1

Grundlæggende principper for offentlig revision

SOR

SOR 1 1
1 1

1 SOR 1 1
SOR 1

Standarderne
for offentlig

revision

1

Grundlæggende principper for offentlig revision

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

Det er et almindeligt anerkendt internationalt princip, at rigsrevisioner bør være uafhængige. Rigsrevisionernes rolle og uafhængighed er bl.a. beskrevet i FN's resolution nr. A/66/209 og i Lima- og Mexico-erklæringerne, der er vedtaget af rigsrevisionernes internationale organisation, INTOSAI.

Rigsrevisor er uafhængig i udførelsen af sit hverv, jf. rigsrevisorlovens § 1. Det er derfor rigsrevisor, der har det faglige ansvar for Rigsrevisionens samlede opgaver og for at fastlægge de faglige principper og standarder, der er relevante i den forbindelse.

Det hører til rigsrevisors rolle at fungere som en uafhængig faglig autoritet i spørgsmål om offentlig revision. Denne rolle viser sig især i forbindelse med:

- spørgsmål om, hvilke konkrete revisioner Rigsrevisionen skal påtage sig
- spørgsmål om faglige krav til Rigsrevisionens revisioner
- Rigsrevisionens vurderinger af, om offentlige regnskaber er undergivet betryggende revision, jf. rigsrevisorlovens § 6
- rigsrevisors almindelige bistand til Statsrevisorerne og bistand vedrørende statsregnskabet, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1
- rigsrevisors samarbejde med ministerierne om revisions- og regnskabsspørgsmål, der bl.a. har grundlag i rigsrevisorlovens § 8, stk. 2, § 9 og § 10
- Rigsrevisionens samarbejde med godkendte revisorer om konkrete opgaver.

Der er samtidig fastlagt internationale faglige principper og standarder for at sikre uafhængig revision af høj kvalitet. De internationale standarder for offentlig revision er fastlagt af INTOSAI i *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI). INTOSAI har i en række vedtagelser opfordret alle rigsrevisioner til at implementere ISSAI'erne i overensstemmelse med deres lovgrundlag og nationale kontekst ved at fastlægge de forskellige revisionsopgaver og definere, hvilke standarder der gælder for opgaverne. Nationale standarder for offentlig revision bør være i overensstemmelse med *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision*. Det er hensigten med udformningen af SOR at implementere ISSAI'erne i den offentlige revision i Danmark.

Principperne i SOR 1 udgør grundlaget for de øvrige standarder i SOR. SOR 1 indeholder ikke krav til revisor i forbindelse med gennemførelsen af de enkelte revisioner, men SOR 1 kan være et væsentligt bidrag til forståelsen af standarderne i forbindelse med anvendelsen af standarderne på Rigsrevisionens opgaver.

SOR 1 fastlægger principper for Rigsrevisionen i forbindelse med:

- fastsættelse af standarder for offentlig revision, jf. pkt. 1-4
- god offentlig revisionskik, jf. pkt. 5-7
- Rigsrevisionens revisionsopgaver, jf. pkt. 8-12
- samspil mellem revisionsopgaver, jf. pkt. 13-19.

SOR 1 (version 1.0) gælder for Rigsrevisionen fra 1. januar 2017. Samtidig bortfalder Rigsrevisionens publikation om god offentlig revisionskik fra januar 2013.

PRINCIPPER FOR RIGSREVISIONEN

Fastsættelse af standarder for offentlig revision

1. Rigsrevisionen udformer standarderne for offentlig revision (SOR), der fastlægger de faglige krav, som efter Rigsrevisionens opfattelse kan stilles til revisor i forbindelse med gennemførelsen af revisioner i den offentlige sektor. De faglige krav, der fremgår af standarderne, regulerer revisors ansvar i forholdet til de reviderede, de tiltænkte brugere af revisors rapporter og offentligheden i almindelighed.
2. Rigsrevisionen offentliggør SOR og sikrer, at de løbende opdateres. Standarderne skal bidrage til at sikre gennemsigtighed i Rigsrevisionens opgaveløsning og udgør det relevante grundlag for vurderinger af den revisionsfaglige kvalitet af det arbejde, der udføres af Rigsrevisionen. Standarderne skal endvidere bidrage til et effektivt samspil med andre revisorer, herunder især godkendte revisorer, der løser opgaver i den offentlige sektor.
3. Rigsrevisionen udfører altid sine revisioner i overensstemmelse med *ISSAI 100 – Grundlæggende principper for offentlig revision*. Det fremgår af ISSAI 100, at rigsrevisionerne kan anvende principperne som grundlag for at fastlægge nationale standarder for offentlig revision. SOR fastlægger de mere præcise krav, der er relevante for offentlig revision i Danmark. I tilfælde, hvor Rigsrevisionen løser andre revisionsopgaver, end hvad der er forudsat i standarderne, finder kravene i standarderne anvendelse med de tilpasninger, der er relevante for opgaven. Det kan i sådanne tilfælde være relevant at læse standarderne i sammenhæng med de grundlæggende principper i ISSAI 100.
4. Rigsrevisionen sikrer, at SOR er i fuld overensstemmelse med ISSAI 100. Rigsrevisionen inddrager i den forbindelse også de supplerende principper for finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, der indgår i ISSAI'erne. Ved udformningen af SOR anvender Rigsrevisionen disse principper med de tilpasninger, der er relevante i forbindelse med de revisionsordninger, som findes i Danmark.

God offentlig revisionsskik

5. God offentlig revisionsskik er en grundlæggende norm for offentlig revision i Danmark, der har været gældende siden statsregnskabsloven af 1926, og som i dag er afspejlet i rigsrevisorlovens § 3 og i en lang række andre bestemmelser. De relevante principper i den forbindelse fremgår af pkt. 6-7.
6. Rigsrevisionen bidrager til at sikre, at offentligt finansierede aktiviteter bliver revideret på betryggende vis i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. De relevante revisionsbestemmelser bør stille krav om, at revisionen af regnskabet sker *i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3*. Rigsrevisionen følger op på, om dette sker i praksis, når der er anledning dertil i forbindelse med Rigsrevisionens almindelige opgaver.
7. Rigsrevisionen bidrager til at fortolke, hvad god offentlig revisionsskik indebærer i konkrete revisioner. Rigsrevisionens fortolkning af god offentlig revisionsskik er:
 - Henvisninger til god offentlig revisionsskik i revisionsbestemmelser eller andre opgavevilkår indebærer, at opgaven omfatter de 3 aspekter, der fremgår af rigsrevisorlovens § 3, nemlig finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. SOR præciserer den nærmere forpligtelse, som et sådant opgavevilkår indebærer for revisor, ved at fastlægge krav til revisionerne.
 - God offentlig revisionsskik indebærer, at Rigsrevisionens større undersøgelser tager udgangspunkt i den afgrænsning af mulige emner og kriterier, som følger af rigsrevisorlovens § 3.
 - God offentlig revisionsskik indebærer desuden, at revisionerne skal have en god faglig kvalitet i overensstemmelse med internationale principper for offentlig revision. Dette sikres ved, at revisionerne gennemføres i overensstemmelse med SOR.

Rigsrevisionens revisionsopgaver

8. SOR finder anvendelse på revisionsopgaver. Rigsrevisionen er forpligtet til at gennemføre revisioner i medfør af rigsrevisorlovens § 2 og en række andre lovbestemmelser. ISSAI 100 fastlægger en internationalt anerkendt forståelse af, hvad der i den forbindelse kan forstås ved en revision, og fastslår, at det er den enkelte rigsrevisions ansvar at definere sine opgaver nærmere i forbindelse med fastlæggelsen af revisionsstandarder. De relevante principper i den forbindelse fremgår af pkt. 9-11.

9. Rigsrevisionen definerer en revision som en systematisk og målrettet arbejdsproces, hvor målet er at sætte revisor i stand til at udforme en konklusion om et bestemt emne eller om bestemte oplysninger. Revisioner kan tage form af direkte rapporteringsopgaver eller attestationsopgaver:
- Ved *direkte rapporteringsopgaver* vurderer revisor et bestemt emne ud fra relevante kriterier, og det hører til revisors opgave at fastlægge eller præcisere og afgrænse emnet og de relevante kriterier. Resultaterne af vurderingen fremgår af revisors rapport, der indeholder revisors sammenfattende konklusion om emnet. Større undersøgelser, juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner er direkte rapporteringsopgaver.
 - Ved *attestationsopgaver* foretager en anden part vurderingen af emnet (fx virksomhedens resultat og finansielle stilling) ud fra relevante kriterier (fx en bestemt regnskabsmæssig begrebsramme) og udarbejder en rapport med de oplysninger, der er resultatet af vurderingen. I dette tilfælde er det disse oplysninger, som revisor udformer en konklusion om, og konklusionen indgår i en erklæring, der følger et standardiseret format. Finansielle revisioner er attestationsopgaver.

I begge tilfælde udformer revisor en konklusion, der angiver, i hvilke væsentlige henseender emnet er i overensstemmelse med eller ikke er i overensstemmelse med de relevante kriterier.

10. Ved en revision foretager revisor faglige vurderinger og gennemfører handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisors konklusion. Ved at gennemføre en revision og udforme en konklusion bidrager revisor til at styrke de tiltænkte brugeres tillid til resultaterne af vurderingen af emnet. Revisionen planlægges og udføres derfor med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for, at der ikke er væsentlige uopdagede omstændigheder, der kan have betydning for udformningen af revisors konklusion, inden revisor afgiver sin rapport eller erklæring. De tiltænkte brugere ved en revision omfatter andre parter end dem, der er direkte ansvarlige for emnet. Ved Rigsrevisionens opgaver er de tiltænkte brugere især Statsrevisorerne, Folketinget og offentligheden.

11. Rigsrevisionens revisionsopgaver omfatter:

a. *Større undersøgelser*

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

b. *Revision af statsregnskabet*

Denne opgave omfatter revision af statsregnskabet og delopgaver med revision af hvert ministeriums område af statsregnskabet. Opgaven omfatter hvert år en finansiel revision af det samlede statsregnskab, en finansiel revision af de bestanddele af statsregnskabet, der vedrører hvert ministerområde, samt juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der planlægges over en 5-årig periode for hvert ministerområde. Ved at gennemføre denne opgave opfylder Rigsrevisionen bestemmelserne i rigsrevisorloven om:

- at Rigsrevisionen reviderer statens regnskaber, jf. § 2, stk. 1, nr. 1, og regnskaber for institutioner, foreninger, fonde mv., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved statstilskud, jf. § 2, stk. 1, nr. 2
- at Rigsrevisionen undersøger fuldstændigheden af statsregnskabet og sammenholder bevillings- og regnskabstal, jf. § 17, stk. 1.

Rigsrevisionen påtager sig normalt ikke andre finansielle revisioner på grundlag af disse bestemmelser end dem, der indgår i opgaven med revision af statsregnskabet.

c. *Revision af andre offentlige årsregnskaber*

Rigsrevisionen har opgaver med revision af andre årsregnskaber end statsregnskabet som følge af bestemmelserne i rigsrevisorlovens § 2, stk. 1, nr. 3-4. Rigsrevisionen har desuden opgaver i medfør af rigsrevisorlovens § 2, stk. 1, nr. 2, med revision af årsregnskaber for institutioner, foreninger, fonde mv., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved *bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov*. Hertil kommer opgaver med revision af andre årsregnskaber i medfør af bestemmelser i anden lovgivning. Hver af disse opgaver omfatter finansiel revision af de årlige regnskaber samt juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der planlægges over en 5-årig periode.

d. *Andre revisionsopgaver*

Rigsrevisionen kan påtage sig andre revisionsopgaver, når Rigsrevisionen har adgang til at gennemføre revisionerne i medfør af rigsrevisorloven, særlige lovbestemmelser eller som følge af en aftale. Sådanne opgaver kan omfatte ethvert forhold, som Rigsrevisionen har adgang til at efterprøve eller vurdere ved en revision på grundlag af rigsrevisorloven eller særlige lovbestemmelser.

12. Rigsrevisionen kan i medfør af rigsrevisorlovens § 9 aftale, at Rigsrevisionens revisionsopgaver varetages i et nærmere fastlagt samarbejde mellem Rigsrevisionen og et organ for intern revision. En sådan § 9-aftale kan indebære, at den interne revision udfører revisioner i overensstemmelse med SOR, der indgår som et led i Rigsrevisionens opgave. Rigsrevisionens ledelse tager i den forbindelse stilling til, hvilke ændringer aftalen indebærer i Rigsrevisionens opgave i forhold til de krav til finansielle revisioner, juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der fremgår af SOR.

Samspil mellem revisionsopgaver

13. Rigsrevisionens forskellige revisionsopgaver har en indbyrdes sammenhæng og forudsætter koordinering mellem de enkelte opgaver. De relevante principper i den forbindelse fremgår af pkt. 14-19.
14. Rigsrevisionen gennemfører hver enkelt revisionsopgave så effektivt og målrettet som muligt. Rigsrevisionen indhenter i den forbindelse ikke informationer, der ikke er relevante, og udfører ikke arbejde, der ikke er nødvendigt for gennemførelsen af en revision i overensstemmelse med SOR. Beslutninger, der indebærer, at Rigsrevisionen påtager sig en ny opgave eller udfører arbejde, der ikke er en del af en revision efter SOR, træffes af Rigsrevisionens ledelse. Rigsrevisionens ledelse fastlægger desuden, hvem der er opgaveansvarlig revisor for hver enkelt revisionsopgave.
15. Rigsrevisionen fastlægger en overordnet strategi for større undersøgelser, som angiver principperne eller retningslinjerne for de vurderinger og prioriteringer, der ligger til grund for rigsrevisors beslutninger om at igangsætte større undersøgelser af egen drift, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2. Sådanne større undersøgelser fokuserer især på forhold, der ikke efterprøves i forbindelse med Rigsrevisionens opgaver med revision af regnskaber.
16. Rigsrevisionerne rapporterer resultater og konklusioner for hver gennemført revision i overensstemmelse med SOR. I tilfælde, hvor observationer, der gøres i forbindelse med en revision, også kan have betydning for andre revisionsopgaver, kommunikeres disse til de relevante opgaveansvarlige revisorer, som vurderer, hvilken indvirkning observationerne skal have på disse revisionsopgaver. I den forbindelse har hver af de involverede opgaveansvarlige revisorer ansvaret for den samlede revision, som leder frem til de konklusioner, der udformes som led i opgaven.
17. Rigsrevisionens større undersøgelser kan angå ethvert forhold, som Rigsrevisionen har adgang til at efterprøve eller vurdere og kan derfor også inddrage forhold, som Rigsrevisionen tidligere har vurderet i forbindelse med andre revisioner. Hvis en større undersøgelse leder til en ændret vurdering, eller hvis resultater eller konklusioner fra tidligere revisioner har betydning i forbindelse med den større undersøgelse, fremgår dette af Rigsrevisionens beretning.
18. Rigsrevisionens finansielle revisioner skal danne grundlag for en konklusion i en erklæring om det samlede regnskab som helhed. Det kan indebære, at Rigsrevisionen som led i revisionen og ved udformningen af konklusionen må tage stilling til forhold, der også fremgår af andre revisionsrapporter. Rigsrevisionen tager i den forbindelse stilling til, hvilken virkning de pågældende forhold har på planlægningen og gennemførelsen af den finansielle revision og på udformningen af konklusionen i erklæringen om regnskabet. Hvis dette fører til, at Rigsrevisionen udformer en modificeret konklusion, kan det føre til, at forholdet omtales i erklæringen om regnskabet.

19. Rigsrevisionen tilrettelægger sit arbejde sådan, at Rigsrevisionen i videst muligt omfang begrænser de tilfælde, hvor samme forhold kan have relevans for flere forskellige revisionsopgaver. Når Rigsrevisionen iværksætter en større undersøgelse, kan det føre til, at Rigsrevisionens ledelse beslutter at undlade, udskyde eller begrænse omfanget af de revisioner, der gennemføres som led i opgaver med revisionen af statsregnskabet eller andre regnskaber. Rigsrevisionens ledelse kan i den forbindelse undtagelsesvis beslutte at overskride den 5-årige planlægningsgrænse for gennemførelse af juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner, der dermed ikke er udført i overensstemmelse med SOR. I så fald fremgår det som en supplerende oplysning i Rigsrevisionens erklæring om regnskabet.