

Standard for offentlig revision nr. 4

Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber

SOR

4
SOR 4
4

SOR 4
4
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 forkortes SOR 4. SOR 4 finder anvendelse på Rigsrevisionens opgaver med 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 og kan desuden gennemføre finansielle revisioner af andre relevante bestanddele af statsregnskabet, som ét eller flere ministerier har ansvar for. Et ministerområde er en bestanddel af det i Folketinget fremlagte statsregnskab og omfatter regnskabet for den paragraf i bevillingslovene, der angår ministeriets ressort.

Rigsrevisionen gennemfører herudover hvert år finansielle revisioner som led i andre opgaver. Sådanne opgaver omfatter især revision af årsregnskaber, som udarbejdes af offentlige virksomheder mv. uden for staten, hvor revisionen varetages af Rigsrevisionen i medfør af rigsrevisorlovens § 2, stk. 1, nr. 2-4, eller bestemmelser i anden lovgivning.

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

En finansiell 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 finansiell revision tager udgangspunkt i regnskabet formål og inddrager lov og anden regulering, der har en direkte virkning på regnskabet.

Ved en finansiell 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 finansiell 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. 108-111 finder anvendelse i disse tilfælde.

En revision af et regnskab i overensstemmelse med SOR forudsætter, at revisor også:

- gennemfører juridisk-kritiske revisioner i overensstemmelse med *SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*
- gennemfører forvaltningsrevisioner i overensstemmelse med *SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.

Rigsrevisionen kan rapportere resultaterne af sine revisioner i beretninger til Statsrevisorerne. Kravene i pkt. 104-107 finder anvendelse, når beretningens hovedformål er at rapportere om resultater, der er opnået som led i Rigsrevisionens opgaver med revision af statsregnskabet og andre offentlige regnskaber. Disse krav finder således både anvendelse på beretninger, der formidler resultater af finansielle revisioner, og beretninger, der formidler resultater af revisioner efter SOR 6 eller SOR 7 som led i Rigsrevisionens opgaver med revision af statsregnskabet og andre regnskaber.

Hvis opgaven angår et andet regnskab end statsregnskabet, forudsætter SOR 4 desuden, at revisor:

- udformer erklæringen om regnskabet i overensstemmelse med *SOR 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision*, som indeholder supplerende krav, der også er relevante for godkendte revisorer

SOR 4 fastlægger krav vedrørende:

- **Revisionens formål – pkt. 1-14**
 - Målet for en finansiel revision
 - Erklæringsemnet
 - Kriterier.
- **Revisionens forudsætninger – pkt. 15-32**
 - Opgavens vilkår
 - Kommunikation
 - Kompetencer
 - Professionel skepsis
 - Kvalitetsstyring og revisionsrisiko
 - Væsentlighed
 - Dokumentation.
- **Planlægning og udformning af handlinger – pkt. 33-74**
 - Revisors forståelse
 - Revisionsmål
 - Risikovurdering
 - Overordnet revisionsstrategi og revisionsplan
 - Udformning af revisionshandling
 - Revisionens omfang på koncern- og komponentniveau
 - Finansielle revisioner udført af andre revisorer
 - Anvendelse af interne revisors arbejde
 - Fejlinformation, der skyldes besvigelser
 - Observationer fra andre revisioner
 - Efterfølgende begivenheder.
- **Grundlaget for revisors konklusion – pkt. 75-86**
 - Revisionsbevis
 - Opsummering
 - Sammenfattende vurdering og afsluttende bevillingskontrol
 - Retvisende billede.
- **Revisors rapportering – pkt. 87-103**
 - Revisionsprotokollat
 - Udformning af erklæring
 - Modifikationer til konklusionen
 - Forbehold
 - Modifikation i form af afkræftende konklusion
 - Manglende konklusion
 - Fremhævelse af forhold i regnskabet
 - Oplysninger om andre forhold
 - Erklæringer om bestanddele af et regnskab.

- **Beretninger til Statsrevisorerne – pkt. 104-110**
 - Beretning om revisionen af statsregnskabet
 - Beretninger med andre revisionsresultater
 - Supplerende revision til brug for en beretning
 - Opfølgning på beretninger.
- **Særligt for forskellige andre regnskaber end statsregnskabet – pkt. 111-130**
 - Love og øvrig regulering af betydning for regnskabet
 - Forudsætninger om bestemte bevillinger eller tilskudsvilkår mv.
 - Forudsætning om fortsat drift (going concern)
 - Sammenlignelige oplysninger
 - Andre oplysninger i dokumenter, der indeholder reviderede regnskaber.

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 2.3) erstatter tidligere versioner (1.0, 2.0, 2.1 og 2.2) og finder anvendelse på revisionen af statsregnskabet for 2025 og efterfølgende år samt Rigsrevisionens opgaver med revision af andre regnskaber, hvor regnskabsperioden afsluttes den 15. december 2025 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.
2. Ved en finansiell revision af statsregnskabet eller en bestanddel af statsregnskabet 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 bevillingsafvigelser, så 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
 - ministeriet eller de relevante ministerier i alle væsentlige henseender har overholdt bevillingerne og disponeringsreglerne
 - at rapportere konklusionen i en erklæring om statsregnskabet eller den pågældende bestanddel af statsregnskabet og i Rigsrevisionens beretning til Statsrevisorerne om revisionen af statsregnskabet for det pågældende finansår.

3. Ved en finansiell 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 – så 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
 - at rapportere konklusionen i et revisionsprotokollat e.l. til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og i en erklæring om regnskabet.
4. Ved en finansiell 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 e.l. til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet 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 vil være emnet for revisors konklusion, og fastslår, hvilken regnskabsmæssig begrebsramme regnskabet udarbejdes efter. Ved en finansiell revision efterprøver og vurderer revisor regnskabet ud fra kriterier, der følger af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

Erklæringsemnet

6. Revisor skal entydigt identificere regnskabet og sikre klarhed om den nærmere afgrænsning af erklæringsemnet. Hvis revisor skal udtrykke en konklusion, der er begrænset til bestemte bestanddele af et regnskab, skal revisor tage stilling til den nærmere afgrænsning af disse bestanddele.

7. Ved en finansiell revision af et regnskab er erklæringsemnet de forhold, som de forvaltningsansvarlige har målt og vurderet i regnskabet. Emneindholdet er de oplysninger, der fremgår af regnskabet. For et årsregnskab kan erklæringsemnet fx omfatte størrelsen og sammensætningen af virksomhedens aktiver, passiver, finansielle stilling, driftsresultat og pengestrømme. For et tilskudsregnskab kan erklæringsemnet fx være størrelsen af udgifterne til de forskellige formål, hvortil der er ydet tilskud i henhold til et godkendt budget. Det er de forvaltningsansvarliges ansvar at måle og vurdere erklæringsemnet og udarbejde oplysningerne om erklæringsemnet i regnskabet. De forvaltningsansvarlige har bl.a. ansvar for at fastlægge en passende regnskabspraksis, foretage rimelige regnskabsmæssige skøn og give relevante oplysninger herom i regnskabet. I konklusionen udtrykker revisor sin opfattelse af, om regnskabet (emneindholdet) giver et retvisende billede af erklæringsemnet, eller om regnskabet (emneindholdet) er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.
8. Ved en finansiell revision af statsregnskabet omfatter erklæringsemnet ministeriernes bevillingsoverholdelse samt størrelsen og sammensætningen af statens udgifter, indtægter og status. I statsregnskabet har ministerierne målt og vurderet størrelsen af finansårets udgifter og indtægter for hver af de bevillinger, som Folketinget har vedtaget i bevillingslovene. Statsregnskabet indeholder regnskaber for hver paragraf og bevillings- og regnskabstal for hver hoved- og underkonto i bevillingslovene. Regnskabstallene danner grundlag for den grundlovsbestemte kontrol med, at ministeriernes dispositioner har den nødvendige hjemmel i bevillingerne og de tilhørende disponeringsregler. Statsregnskabet udarbejdes 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 bevilling. I erklæringens konklusion udtrykker revisor både sin opfattelse af regnskabet (emneindholdet) og sin opfattelse af, om ministerierne har overholdt bevillingerne og disponeringsreglerne (erklæringsemnet om bevillingsoverholdelse).

Kriterier

9. Revisor skal entydigt identificere den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Ved en finansiell revision er kriterierne fastlagt af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Den finansielle stilling og de finansielle resultater mv. (erklæringsemnet), som præsenteres i regnskaberne (emneindholdet), 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. 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. At *regnskabet er rigtigt*, vil sige, at det i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante begrebsramme.

10. Ved en revision af statsregnskabet eller en bestanddel heraf er kriterierne fastlagt af bevillingslovene og de statslige regnskabsregler. Bevillingslovene og de statslige regnskabsregler udgør den regnskabsmæssige begrebsramme, som statsregnskabet udarbejdes efter. En finansiel revision af statsregnskabet eller en bestanddel heraf 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.
11. 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 den nødvendige hjemmel i bevillingerne og er anvendt inden for de rammer og formål, der er fastlagt i bevillingslovene og disponeringsreglerne.
12. Ved en revision af et andet regnskab end statsregnskabet skal revisor fastslå, hvilken regnskabsmæssig begrebsramme der er relevant for vurderingen af regnskabet. I det omfang det ikke er fastsat ved lov eller anden regulering, vil det være de forvaltningsansvarlige, der afgør, hvilken regnskabsmæssig begrebsramme der anvendes ved udarbejdelsen 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.
13. 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.
14. 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. Revisor skal desuden fastslå, om regnskabet er udarbejdet under en forudsætning om fortsat drift eller under en forudsætning om overholdelse af bestemte bevillinger eller vilkår for tilskud eller anden statslig finansiering. Revisor skal desuden overveje regnskabets formål og brugerkreds og tage stilling til, om regnskabet udarbejdes til bestemte brugere eller har et generelt formål for en bred kreds af brugere. Hvis regnskabet udarbejdes for at imødekomme bestemte brugeres behov for oplysninger, skal revisors vurderinger af regnskabet tage udgangspunkt i det særlige formål.

Revisionens forudsætninger

Opgavens vilkår

15. 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.

16. 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 finansiell 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 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.

17. Revisor skal i hele revisionens forløb påse, at forudsætningerne for gennemførelsen af en finansiell revision er til stede, herunder at der er en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme, og at de forvaltningsansvarlige erkender og forstår:
 - deres ansvar for udarbejdelsen af regnskabet og overholdelsen af relevante bevillinger eller tilskudsvilkår mv. og for den interne kontrol, de anser er nødvendig for at kunne udarbejde et regnskab uden væsentlig fejlinformation eller væsentlige bevillingsafvigelse
 - 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

18. Revisor skal opretholde en effektiv og ordentlig kommunikation om nøgleaspekterne i revisionen med de forvaltningsansvarlige og andre relevante interessenter i hele revisionsprocessen og definere indholdet, processen og modtagerne af kommunikationen for hver enkelt revision.
19. Revisor skal kommunikere skriftligt til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet om revisionernes tilrettelæggelse og betydelige resultater. Revisor skal desuden identificere passende kontaktpersoner i de reviderede enheders ledelsesstruktur og opretholde en løbende dialog med disse. Hvis revisor kommunikerer skriftligt til den daglige ledelse, sker det normalt i et brev (management letter). Ved revisionen af statsregnskabet sendes både management letters og kommunikationen til den øverste ledelse til departementet og ledelsen af den berørte styrelse. Hvis opgaven angår et årsregnskab, kan management letters fx sendes til virksomhedens økonomidirektør, mens den øverste ledelse fx kan være virksomhedens bestyrelse. Kommunikationen til den øverste ledelse kan ske i et protokollat e.l.
20. Hvis revisor i løbet af revisionen konstaterer én eller flere mangler i intern kontrol, skal revisor på grundlag af det udførte revisionsarbejde afgøre, om disse enkeltvis eller tilsammen udgør betydelige mangler. Hvis manglerne er betydelige, skal revisor skriftligt kommunikere om manglerne til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og oplyse om manglernes potentielle konsekvenser. Hvis manglerne ikke er betydelige, skal revisor kommunikere om manglerne til de umiddelbart forvaltningsansvarlige (fx de relevante kontaktpersoner i den daglige ledelse).
21. Hvis revisor inden regnskabet foreligger i sin endelige form konstaterer fejlinformationer eller bevillingsafvigelser, skal revisor rettidigt og skriftligt kommunikere til de forvaltningsansvarlige på den relevante måde, medmindre de er klart ubetydelige. Revisor opfordrer i den forbindelse til at korrigere fejlinformationer og udbedre væsentlige bevillingsafvigelser, når dette er relevant, ved fx at orientere Folketingets Finansudvalg eller ansøge om den fornødne bevilling.
22. Hvis revisor i løbet af revisionen konstaterer væsentlige fejlinformationer eller bevillingsafvigelser, skal revisor uden unødigt forsinkelse skriftligt orientere den øverste ledelse med ansvar for regnskabet. Det samme gælder, hvis revisor konstaterer andre forhold, der påvirker formen og indholdet af revisors erklæring eller betydelige forhold vedrørende opgavens vilkår og forudsætninger eller de forvaltningsansvarliges tilsyn og ansvar.

Kompetencer

23. Den opgaveansvarlige revisor er ansvarlig for at sikre, at det samlede revisions-team 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.

- 24.** 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 revisionsskik.

Professionel skepsis

- 25.** Revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme væsentlig fejlinformation eller væsentlige bevillingsafvigelser. 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.
- 26.** 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 revisionen, og for de konklusioner, revisor når frem til.

Kvalitetsstyring og revisionsrisiko

- 27.** Revisor skal gennemføre kvalitetsstyring af den finansielle revision med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed for:
- at revisionen udføres i en god kvalitet som fastlagt af SOR 4
 - at revisors konklusioner og revisors erklæring om regnskabet er passende efter omstændighederne.
- 28.** 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.
- 29.** 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 væsentlig fejlinformation eller væsentlige bevillingsafvigelser.

Væsentlighed

- 30.** Revisor skal både anvende væsentlighed ved planlægningen og udførelsen af revisionen, ved vurdering af indvirkningen på revisionen af konstaterede fejlinformationer og bevillingsafvigelser 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.
- 31.** 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.

Dokumentation

- 32.** 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 revisionshandlinger, som udføres for at overholde SOR
 - resultaterne af disse revisionshandlinger 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

- 33.** Revisor skal opnå og opretholde en forståelse af de ministerier eller den virksomhed eller aktivitet, der er omfattet af regnskabet, og af 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 arbejdsproces, som sigter mod at opnå en helhedsorienteret forståelse, der både kan danne grundlag for de finansielle revisioner, de juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisionerne. Efterfølgende opretholder revisor en passende forståelse i forbindelse med gennemførelsen af de årlige revisioner og ved, at ledelsen holder revisor orienteret om forhold, der kan have betydning for revisors opgave.

- 34.** Revisor skal opnå og opretholde 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 have 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.
 - det generelle kontrolmiljø og ledelsens overvågning af kontroller.
- 35.** Ved revision af statsregnskabet, en bestanddel heraf eller et koncernregnskab skal revisor opnå en forståelse af den samlede koncern og dens omgivelser. Revisor skal i den forbindelse fastslå, hvilke komponenter i koncernen (staten eller ministeriet) der udarbejder finansiell information til brug for statsregnskabet eller koncernregnskabet. Ved revision af statsregnskabet vil de enkelte ministerier, virksomheder, regnskabsførende institutioner og statsfinansierede selvejende institutioner mv. udgøre komponenter, der bidrager med finansiell information til brug for statsregnskabet. I nogle tilfælde vil tværgående administrative funktioner eller regnskabsprocesser vedrørende særlige bevillingsformål også kunne betragtes som komponenter med selvstændig relevans for den finansielle revision.
- 36.** Revisor skal fastslå, hvilke af statens, ministeriets eller koncernens komponenter der er betydelige med henblik på den finansielle revision af regnskabet. Revisor vurderer væsentligheden af mulig fejlinformation og mulige bevillingsafvigelser 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 i forhold til oplysningerne i regnskabet
 - 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.

37. Revisor skal have en passende forståelse af de regnskabssystemer, forretningsgange og interne kontroller, der er relevante for den finansielle revision. Afhængigt af opgaven kan dette både omfatte koncernkontroller (fx kontroller, der omfatter hele staten eller hele ministeriet) og kontroller på komponentniveau (fx kontroller, der er tilrettelagt i en enkelt virksomhed inden for ministeriet). Revisionsbevis kan opnås gennem en kombination af forespørgsler og andre risikovurderingshandlinger, fx understøttelse af forespørgsler gennem observation eller inspektion af dokumenter. En finansiell revision kræver ikke forståelse af alle de kontroller, der udføres for hver betydelig gruppe af transaktioner, balanceposter og oplysninger i regnskabet eller for hvert af de revisionsmål, som er relevant for dem. Forståelsen kan omfatte følgende områder:

- de grupper af transaktioner i den reviderede enheds aktiviteter, der er betydelige for regnskabet
- de procedurer i både it-systemer og manuelle forretningsgange, der anvendes til at igangsætte, registrere og behandle disse transaktioner og rapportere dem i regnskabet
- den tilhørende bogføring, den underliggende information og de specifikke konti i regnskabet, der bruges til at igangsætte, registrere, behandle og rapportere transaktioner
- procedurer for rettelse af fejlinformation, og for overførsel og behandling af information til brug for det endelige regnskab
- hvordan informationssystemet opfanger andre begivenheder og forhold end transaktioner, der er betydelige for regnskabet
- den regnskabsaflæggelsesproces, der anvendes ved udarbejdelsen af regnskabet, herunder betydelige regnskabsmæssige skøn og oplysninger
- hvilke it-understøttede procedurer og kontroller der er systemmæssigt gennemtvunget på en sådan måde, at det ikke er relevant for revisor at teste deres effektivitet.

Revisionsmål

- 38.** 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 og bestemmelserne om de forskellige bevillinger.
- 39.** Revisionsmålene udgøres af de forskellige oplysninger, der fremgår eller bør fremgå af regnskabet, og af de relevante kriterier for udarbejdelsen af oplysningerne, der følger af den regnskabsmæssige begrebsramme. Afhængigt af begrebsrammen kan revisionsmålene angå forekomsten, fuldstændigheden, nøjagtigheden, periodiseringen og klassifikationen af de transaktioner og begivenheder, der afspejles i regnskabets oplysninger om resultatet. Revisionsmålene kan desuden angå tilstedeværelsen, rettighederne, fuldstændigheden og værdiansættelsen vedrørende de aktiver og passiver, der afspejles i regnskabets oplysninger om den finansielle stilling.

40. Ved revisionen af statsregnskabet indgår ministeriernes bevillingsoverholdelse i erklæringsemnet. I den forbindelse udgøres revisionsmålene af statsregnskabs udsagn og forudsætninger om, at de oplyste udgifter og indtægter har den nødvendige hjemmel i bevillingerne i årets finanslov og tillægsbevillingslov og de dertil knyttede disponeringsregler samt en eventuel midlertidig bevillingslov.
41. Revisor skal sikre, at revisionsmålene tilsammen er dækkende for det samlede regnskab og for de bevillinger, som vil være omfattet af revisors konklusion. Revisor skal også sikre, at revisionsmålene afspejler de relevante kriterier for udarbejdelsen af regnskabet og vedrørende bevillingsoverholdelsen. Revisor skal anvende revisionsmålene til at overveje forskellige typer fejlinformation og bevillingsafvigelser, 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 risikovurderingshandling og skal vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelser 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.

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 en risiko for væsentlige bevillingsafvigelser
- 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. I forbindelse med planlægningen skal revisor fastsætte kvantitative væsentlighedsniveauer.

- 45.** Revisor skal etablere en overordnet revisionsstrategi, der omfatter revisionens omfang, tidsmæssige placering og styring. Hvis revisionen vedrører et ministerområde eller en anden bestanddel af statsregnskabet, er revisionsstrategien fastlagt i Rigsrevisionens revisionsstrategi for statsregnskabet, der også fastlægger væsentlighed. Hvis revisionen vedrører et andet regnskab end statsregnskabet, skal revisor ved udformningen 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.** Når den overordnede revisionsstrategi fastlægges, skal revisor fastsætte væsentlighed for regnskabet som helhed. Revisor skal desuden fastslå, om der af hensyn til regnskabets brugere og kontrollen med overholdelse af bevillinger eller vilkår for tilskud mv. skal anvendes lavere væsentlighedsniveauer for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger i regnskabet. Den fastsatte væsentlighed for regnskabet som helhed samt eventuelle individuelle niveauer for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger anvendes af revisor, når revisor tager stilling til, om konklusionen i erklæringen skal modificeres. Hvis revisor i løbet af revisionen bliver opmærksom på ny information af betydning for fastsættelsen af væsentlighed, skal revisor genoverveje og eventuelt ændre den oprindeligt fastsatte væsentlighed.
- 47.** Når revisionen planlægges, skal revisor endvidere fastsætte væsentlighed ved udførelsen for revisionens delmål. Væsentlighed ved udførelsen er de tærskler, som revisor tager udgangspunkt i for at kunne vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation og fastlægge arten, den tidsmæssige placering og omfanget af yderligere revisionshandling for de enkelte delmål. Revisor anvender desuden tærsklerne, når revisor gennemgår det opnåede revisionsbevis og vurderer, om der er høj grad af sikkerhed for, at de oplysninger i regnskabet, der er omfattet af de enkelte delmål, er uden væsentlig fejlinformation. Væsentlighed ved udførelsen fastsættes for at styre og begrænse risikoen for, at de fejlinformationer og bevillingsafvigelser, der ikke opdages ved revisionen, kan overstige den fastsatte væsentlighed for regnskabet som helhed (eller eventuelle individuelle niveauer for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger). De anvendte tærskler skal fastsættes med henblik på at reducere sandsynligheden for uopdagede væsentlige fejlinformationer og uopdagede væsentlige bevillingsafvigelser til et acceptabelt lavt niveau.

48. Når revisor fastsætter og anvender væsentlighed ved udførelsen, skal revisor overveje sandsynligheden for, at flere fejlinformationer, der hver især ikke overstiger tærsklerne for de relevante delmål, samlet set er væsentlige for regnskabet som helhed. Når det er relevant, skal revisor endvidere overveje sandsynligheden for, at flere fejlinformationer samlet set kan være væsentlige for de grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger i regnskabet, hvor revisor har fastsat et lavere individuelt væsentlighedsniveau. Revisor skal justere tærsklerne i løbet af revisionen, når dette er relevant i lyset af de hidtil konstaterede fejlinformationer og bevillingsafvigelser eller ændringer i revisors vurderinger af risikoen for væsentlig fejlinformation eller bevillingsafvigelser. Hvis regnskabet har karakter af et koncernregnskab, fastsættes væsentlighed ved udførelsen for betydelige komponenter i koncernen lavere 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 revisionshandling

49. Revisor skal planlægge revisionen med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for konklusionen om det samlede regnskab. Risikovurderingshandling 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 bevillingsafvigelse. Revisionshandling 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 væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelse 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:
- 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
 - substanshandling, 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 test af kontroller for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de relevante kontrollers funktionalitet i de tilfælde, hvor:
- 1) substanshandling alene ikke kan give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis eller
 - 2) revisor har en forventning om, at de pågældende interne kontroller fungerer effektivt, og revisor har tillagt denne forventning vægt i sine vurderinger af risici på revisionsmålsniveau og udformning af substanshandling.
- 52.** Revisor skal udforme og udføre tests af interne kontroller på en måde, der afspejler den vægt, revisor påtænker at tillægge tilliden til de interne kontroller i de vurderinger, der danner grundlag for revisors konklusion om regnskabet og bevillingsoverholdelsen. Selv om revisor har opnået en forståelse af en intern kontrol, kan revisor ikke have tillid til, at kontrollen fungerer effektivt, hvis kontrollen ikke er systemmæssigt gennemtvunget, og revisor ikke har testet kontrollen. Revisor skal overveje, om det opnåede revisionsbevis dækker hele regnskabsperioden, og reagere på ændringer i de interne kontroller i løbet af regnskabsperioden ved at udforme revisionshandlingerne med henblik på at opnå revisionsbevis for hele regnskabsperioden. Revisor skal desuden tage stilling til, om det er passende at benytte revisionsbevis opnået i tidligere revisioner for funktionaliteten af specifikke kontroller. Revisor skal i så fald foretage forespørgsler kombineret med observation eller inspektion for at opnå revisionsbevis for, om der i mellemtiden er sket betydelige ændringer i den pågældende kontrol. Revisor skal desuden fastsætte længden af den periode, der kan gå, før den pågældende kontrol gentestes.
- 53.** Revisor skal på baggrund af det opnåede revisionsbevis vurdere, i hvilket omfang de 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 og bevillingsoverholdelsen. Revisor skal tage højde for, at der er iboende begrænsninger i intern kontrol, bl.a. fordi den daglige ledelse eventuelt kan tilside sætte en intern kontrol.

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 bevilginger 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 de 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. Revisor skal i den forbindelse tage højde for, at revisors vurdering af risiko er af skønsmæssig karakter og derfor måske ikke identificerer alle risici for væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelser.
57. Hvis revisor har fastslået, at en vurderet risiko for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau er betydelig, skal revisor desuden gennemføre substanshandlinger – herunder detailtest – som specifikt retter sig mod denne risiko.

Revisionens omfang på koncern- og komponentniveau

58. Ved en revision af statsregnskabet, en bestanddel heraf 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 revisorers 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. 36. Revisor skal i den forbindelse sikre, at revisionen af de enkelte komponenters finansielle oplysninger har følgende omfang:

a. Komponenter af individuel finansiell betydning

Hvis en komponent er betydelig på grund af sin individuelle finansielle betydning i forhold til oplysninger i regnskabet, 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 statsregnskabet eller koncernregnskabet. 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.

b. Andre betydelige komponenter

For andre betydelige komponenter gennemføres revisionshandling eller revisioner af én eller flere balanceposter, grupper af transaktioner eller oplysninger, der relaterer sig til de sandsynlige betydelige risici for væsentlige bevillingsafvigelser eller væsentlig fejlinformation i statsregnskabet eller koncernregnskabet.

c. 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 statsregnskab eller bestanddel heraf eller koncernregnskabet.

60. På koncernniveau, herunder for ministeriet eller det samlede statsregnskab, skal revisor planlægge og udføre:

- vurdering og test af koncernkontroller i overensstemmelse med pkt. 51-52
- revisionshandling 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 en bestanddel heraf 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 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 statsregnskabet, den relevante bestanddel heraf eller koncernregnskabet som helhed og påse, at den væsentlighed, komponentrevisor fastlægger ved revisionen, ikke overstiger dette maksimum. Hvis revisionen af komponentens finansielle oplysninger udføres med passende væsentlighed, skal revisor ikke udføre revision af komponenten som led i den finansielle revision af statsregnskabet, en bestanddel heraf 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 bevillingsafvigelse 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 revisors 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 revisionsfunktions 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 revisionsfunktions 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 revisionsfunktions arbejde (arbejds papirer) og etablere det nødvendige samarbejde med de interne revisorer.

66. Revisor skal i den forbindelse fastslå, om den interne revisionsfunktions 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 revisionsfunktions arbejde til at opnå revisionsbevis

Revisor kan anvende den interne revisionsfunktions 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 revisionsfunktions 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 revisionshandling, som den interne revisionsfunktion har udført, og de opnåede observationer. Revisor skal desuden udføre tilstrækkelige revisionshandling 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 revisorers 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 revisorers 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 art og omfanget af det arbejde, der kan overlades til interne revisorer, samt art, 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 art og omfanget af modifikation, fx et forbehold. Revisor skal desuden sikre, at relevante fejlinformationer og bevillingsafvigelser, 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 revisionen 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 datoen på revisors erklæring 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 delmål og om regnskabet og bevillingsoverholdelsen 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 og bevillingsafvigelser, som konstateres under revisionen.
- 78.** Opsummerede fejlinformationer og bevillingsafvigelser, som ikke er blevet korigeret 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 og bevillingsafvigelser, 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. Den øverste ledelse med ansvar for regnskabet 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, en bestanddel heraf eller 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, jf. pkt. 59.
82. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet eller en bestanddel heraf, 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.** Revisor bør give de forvaltningsansvarlige, der har været berørt af den finansielle revision, mulighed for at kommentere de observationer og konklusioner, der er af betydning for revisors rapportering, 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 revisors erklæring og protokollat e.l. eller årsagerne til, at revisor ikke foretager ændringer.

Retvisende billede

- 85.** 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:
- regnskabs overordnede præsentation, struktur og indhold
 - om regnskabet inkl. relevante noter giver et retvisende billede af de underliggende transaktioner og begivenheder.
- 86.** 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

- 87.** Hvis revisionen vedrører et andet regnskab end statsregnskabet, skal revisor i et revisionsprotokollat e.l. orientere den øverste ledelse med ansvar for regnskabet 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. Hvis revisor udtrykker en modificeret konklusion eller fremhæver forhold i regnskabet eller andre oplysninger i sin erklæring, skal revisor gøre tydeligt opmærksom herpå, fx ved at vedlægge erklæringen i udkast.

Udformning af erklæring

88. Revisor skal på grundlag af den afsluttende sammenfattende vurdering af det opnåede revisionsbevis udforme en konklusion, der udtrykkes i en skriftlig erklæring om regnskabet. *SOR 5 – Erklæringer om den udførte offentlige revision* indeholder krav til udformningen af erklæringen. SOR 5 fastlægger de formuleringer, der anvendes i revisors konklusion, hvis revisionen vedrører et andet regnskab end statsregnskabet.
89. Hvis revisionen vedrører statsregnskabet eller en bestanddel heraf, skal revisor i overensstemmelse med de fastlagte paradigmer udtrykke en konklusion om, hvorvidt det er revisors opfattelse:
- at statsregnskabet (eller den reviderede bestanddel af statsregnskabet) i alle væsentlige henseender er rigtigt, dvs. udarbejdet i overensstemmelse med bevillingslovene og statens regnskabsregler
 - at ministerierne (eller ministeriet) i alle væsentlige henseender har overholdt bevillingerne og disponeringsreglerne.
90. 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 statens regnskabsregler. Det indebærer, at årets bevillinger og de tilhørende disponeringsregler i alle væsentlige henseender er overholdt, sådan som det er forudsat i statsregnskabet.

Modifikationer til konklusionen

91. Revisor skal modificere konklusionen i erklæringen om regnskabet, når revisor på grundlag af det opnåede revisionsbevis konkluderer:
- at regnskabet (eller den reviderede bestanddel af regnskabet) som helhed ikke er uden væsentlig fejlinformation eller ikke er uden væsentlige bevillingsafvigelser, eller
 - at revisor ikke var i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet (bestanddelen af regnskabet) som helhed er uden væsentlig fejlinformation og uden væsentlige bevillingsafvigelser.

92. Revisor kan udtrykke 3 typer konklusioner med modifikationer:

- 1) en konklusion med forbehold,
- 2) en afkræftende konklusion, eller
- 3) 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.

93. 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

94. 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.

95. 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 regnskabet og bevillingsoverholdelsen. I afsnittet skal revisor tydeligt angive, hvilke aspekter af erklæringsemnet de beskrevne forhold kan have en betydning for, fx den finansielle stilling, resultatet af årets drift eller ministeriets overholdelse af bestemte bevillinger eller bestemte disponeringsregler. 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.

Afkræftende konklusion

96. 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.

97. 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

- 98.** 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 finansiell revision ikke længere er til stede, undlader Rigsrevisionen at afgive en erklæring.

Fremhævelse af forhold i regnskabet

- 99.** 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 fremhævede forhold i regnskabet. Hvis revisor forventer at indarbejde en supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet, skal revisor underrette den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og oplyse om den påtænkte formulering af afsnittet.

Oplysninger om andre forhold

- 100.** 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 den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og oplyse om den påtænkte formulering af afsnittet.
- 101.** 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

- 102.** 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.
- 103.** 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.

Beretninger til Statsrevisorerne

Beretning om revisionen af statsregnskabet

- 104.** Rigsrevisionens erklæring om den udførte finansielle revision af årets statsregnskab rapporteres i en beretning til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 1. Beretningen gengiver konklusionerne fra Rigsrevisionens erklæringer om de enkelte ministerområder og statsregnskabets øvrige bestanddele. Det fremgår desuden af beretningen, om Rigsrevisionen har fremhævet forhold i regnskabet eller oplysninger om andre forhold i sine erklæringer om statsregnskabets bestanddele. Beretningen indeholder herudover de oplysninger om Rigsrevisionens revisionsstrategi (metoder mv.) og om de betydelige observationer og vurderinger eller begrænsninger ved revisionen, som kan have relevans for Statsrevisorerne's behandling og Folketingets godkendelse af statsregnskabet i henhold til grundloven.

Beretninger med andre revisionsresultater

- 105.** Rigsrevisionens opgaver med revision af offentlige regnskaber danner også grundlag for andre beretninger til Statsrevisorerne, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2. Sådanne beretninger gengiver eller sammenfatter resultater af revisioner, der er udført efter SOR 6 eller SOR 7 som led i revisionen af statsregnskabet, eller resultater af revisioner efter SOR 4, SOR 6 eller SOR 7, der er udført som led i Rigsrevisionens øvrige opgaver.

Supplerende revision til brug for en beretning

- 106.** Revisor skal sikre, at fremstillingen i beretningen til Statsrevisorerne er i overensstemmelse med revisionernes konklusioner og øvrige resultater og det opnåede revisionsbevis. Fremstillingen i beretningen bygger som udgangspunkt på Rigsrevisionens erklæring eller skriftlige rapportering eller kommunikation til den ansvarlige ledelse. Hvis formidlingen af resultaterne kræver, at fremstillingen i beretningen indeholder yderligere oplysninger, skal revisor indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for disse oplysninger.
- 107.** Rigsrevisionen kan beslutte, at en beretning skal indeholde en vurdering af et supplerende emne i tilknytning til resultatet af den revision, der er udført som led i en opgave med revision af et regnskab. En finansiel revision eller en revision, der er udført efter SOR 6 eller SOR 7, omfatter kun forhold, som den øverste ledelse, der aflægger regnskabet, har ansvar for. For et årsregnskab kan den ansvarlige øverste ledelse fx være en bestyrelse. Hvis det i beretningen til Statsrevisorerne også er relevant at vurdere forhold, som ressortministeriet er ansvarlig for, fx ministeriets tilsyn med bestyrelsen, vil dette være et supplerende emne.

Hvis beretningen skal indeholde en vurdering af et supplerende emne, skal revisor:

- fastlægge afgrænsningen af det supplerende emne og identificere de relevante og egnede kriterier for vurdering af det supplerende emne
- vurdere risiciene for, at emnet afviger væsentligt fra kriterierne, og udforme revisionshandlinger, der er rettet mod risiciene
- gennemføre revisionshandlingerne for at afklare, om det supplerende emne er i overensstemmelse med kriterierne eller afviger væsentligt fra kriterierne
- opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for en vurdering af det supplerende emne ud fra de identificerede kriterier
- udforme et afsnit til beretningen, hvor emnet vurderes ud fra kriterierne
- tage stilling til, om der er opnået en høj grad af sikkerhed for, at afsnittet i beretningen ikke indeholder væsentlig fejlinformation, og at emnet ikke kan afvige væsentligt fra kriterierne, uden at det er blevet opdaget ved revisionen

Hvis der ikke er opnået en høj grad af sikkerhed ved revisionen af det supplerende emne, skal revisor tilpasse afsnittet i beretningen, så det kun indeholder oplysninger og vurderinger, som der er høj grad af sikkerhed for er rigtige.

Opfølgning

- 108.** Revisor skal systematisk følge op på sager i Rigsrevisionens beretning om revisionen af statsregnskabet og beretninger med andre revisionsresultater. Ved en sag forstås et afsnit i beretningen, der indeholder en kritik, fx en konklusion med modifikationer. En sag, der vedrører et ministerområde i statsregnskabet, er udtryk for en kritik af det bevillingsansvarlige ministerium.

- 109.** Revisor udarbejder et opfølgningsnotat på baggrund af de redegørelser, som ministrene sender til Statsrevisorerne, om de foranstaltninger og overvejelser, som beretningen har givet ministeren anledning til. I notatet indstiller Rigsrevisionen, om de enkelte sager fra beretningen skal følges, eller om sagen kan afsluttes. Rigsrevisionen følger en sag, hvis det vurderes, at de iværksatte initiativer ikke er tilstrækkelige eller endnu ikke er gennemført i tilstrækkelig grad. Rigsrevisionen indstiller at afslutte en sag, hvis det vurderes, at initiativerne er tilstrækkelige til at løse det problem, der har givet anledning til kritikken.
- 110.** Revisor skal føre en log over de sager, der følges. Revisor skal hvert år gennemgå sagerne i loggen for at vurdere ministeriernes fremdrift med at løse problemerne. Revisor skal som led i den årlige revision foretage de revisionshandlinger (fx forespørgsler), der er relevante for at opnå grundlag for at vurdere fremdriften. Når revisor vurderer, at problemet i tilstrækkelig grad er løst, optages sagen i en kommende beretning, hvor Rigsrevisionen indstiller til Statsrevisorerne, at sagen afsluttes. Revisor følger sagerne, indtil Statsrevisorerne er tilfredse med ministeriets initiativer. Rigsrevisionen offentliggør oversigten over sager, der fortsat følges, i sine årlige beretninger.

Særligt for forskellige andre regnskaber end statsregnskabet

Love og øvrig regulering af betydning for regnskabet

- 111.** 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. 106-107, er relevante i den forbindelse.
- 112.** 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.
- 113.** 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.

114. Bestemte bevillinger eller fastsatte tilskudsvilkår mv. kan i nogle tilfælde være relevante for en finansiel revision af andre regnskaber end statsregnskabet. De følgende krav, jf. pkt. 109-111, er relevante i den forbindelse og findes tilsvarende i SOR 5, der også anvendes af godkendte revisorer.
115. 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.
116. 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.
117. 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)

118. 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. 113-116, er relevante i den forbindelse.
119. Revisor skal overveje, om der er begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om den reviderede virksomheds evne til at fortsætte driften.
120. 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.

- 121.** 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 i erklæringen om regnskabet. Afsnittet har overskriften "Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift".
- 122.** 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

- 123.** Sammenlignelige oplysninger henviser til beløb og oplysninger, der er indeholdt i regnskabet vedrørende én eller flere tidligere perioder. De følgende krav, jf. pkt. 118-120, er relevante i den forbindelse.
- 124.** 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.
- 125.** 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.

126. 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

127. 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. 122-124, er relevante i den forbindelse.

128. 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.

129. 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 med ansvar for regnskabet eller indarbejdelse af oplysninger i erklæringen.

130. Hvis revisor identificerer væsentlig inkonsistens eller væsentlige faktuelle fejl, som den daglige ledelse afviser at rette, skal revisor underrette den øverste ledelse med ansvar for regnskabet. 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

Bevilling	En bemyndigelse til at disponere på en måde, der medfører udgifter eller indtægter eller tilgang eller afgang af aktiver eller passiver. En bevilling skal anvendes i overensstemmelse med de forudsætninger, hvorunder bevillingen er givet. I forbindelse med statsregnskabet har bevillingsbegrebet baggrund i grundlovens § 46 og § 47, stk. 2. En bevilling er i denne sammenhæng en bemyndigelse til ministeren, der kun kan opnås ved, at Folketinget vedtager en bevillingslov, dvs. en finanslov, en midlertidig bevillingslov eller en tillægsbevillingslov. Statsregnskabets hovedkonti henviser til de bestemmelser i årets finans- og tillægsbevillingslov, der giver ministeren bevilling til at afholde de udgifter og oppebære de indtægter, der er oplyst i regnskabet. Bevillinger til de enkelte statsinstitutioner anses for at være afledt ved delegation fra ministeren. Bevillingsbegrebet og de forskellige bevillingstyper, der anvendes i statsregnskabet, er beskrevet i Finansministeriets budgetvejledning og de årlige finanslovsforslag. Statsregnskabet udarbejdes under en forudsætning om, at ministerierne har overholdt de bevillinger og tilhørende disponeringsregler, som statsregnskabet henviser til, og som definerer oplyste udgifter eller indtægter. Ved opgaver med revision af årsregnskaber kan de relevante bevillinger alt efter opgavens omstændigheder også omfatte bemyndigelser fra andre end Folketinget, fx en kommunalbestyrelse.
Bevillingsafvigelse	Et forhold, der strider mod statsregnskabets forudsætning om, at ministerierne har overholdt de bevillinger og tilhørende disponeringsregler, som statsregnskabet henviser til, og som definerer oplyste udgifter eller indtægter. Bevillingsafvigelser omfatter dispositioner, der mangler den nødvendige forudgående bevilling, udgifter til et andet formål eller indtægter af en anden art end forudsat i bevillingen, beløbsmæssige overskridelser og andre brud på de disponeringsregler, som bevillingen forudsætter overholdes.
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, jf. statsregnskabslovens § 1, stk. 2. De oplysninger om statens udgifter og indtægter, der fremgår af statsregnskabet, består derfor i høj grad af henvisninger til de relevante bestemmelser i bevillingslovene. Bevillingslovene fastlægger kriterier for klassifikation, præsentation og oplysninger i statsregnskabet. Bevillingslovene indgår derfor i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme for statsregnskabet.
Disponeringsreglerne	Fremgår først og fremmest af Finansministeriets budgetvejledning, der både indeholder generelle regler og regler for de enkelte bevillingstyper. Herudover kan der være fastsat særlige bevillingsbestemmelser i årets finanslov eller i aktstykker, der indebærer, at budgetvejledningen fraviges. Bevillingerne i finansloven gives under den forudsætning, at bestemte disponeringsregler overholdes. De forudsatte disponeringsregler er sammen med bevillingens formål med til at afgrænse omfanget af den bemyndigelse, som bevillingen giver til at disponere. Sådanne disponeringsregler har betydning for en korrekt udarbejdelse, forståelse og anvendelse af statsregnskabets oplysninger om indtægter og udgifter vedrørende bevillingen. Der kan herudover gælde disponeringsregler i ministerierne, som er uden betydning for statsregnskabet og bevillingsoverholdelsen. Sådanne ubetydelige disponeringsregler inddrages ikke i Rigsrevisionens revision.
Emnet	De forhold, som revisor sammenfatter en konklusion om i sin rapportering. I en finansiel revision udtrykkes konklusionen i revisors erklæring om regnskabet, der kan have form af en påtegning på regnskabet. Der skelnes mellem <i>erklæringsemnet</i> og <i>emneindholdet</i> . Erklæringsemnet kan fx være virksomhedens finansielle stilling og driftsresultat. Emneindholdet er de oplysninger om erklæringsemnet, der fremgår af regnskabet. Oplysningerne i regnskabet er et resultat af at måle og vurdere erklæringsemnet ud fra nogle bestemte kriterier. Kriterierne er fastlagt af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, og det er de forvaltningsansvarlige (ikke revisor), der foretager målingen og vurderingen. I konklusionen udtrykker revisor sin opfattelse af forholdet mellem erklæringsemnet og emneindholdet: Giver regnskabet (emneindholdet) et retvisende billede af erklæringsemnet? Er regnskabet (emneindholdet) udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme (kriterier)?
Faglig vurdering	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.

Fejlinformation

Et forhold, der indebærer, at regnskabet ikke er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Fejlinformation kan skyldes fejl eller besvigelser. En fejlinformation kan bestå af forskellen mellem beløbet for eller oplysningerne om en rapporteret regnskabspost og det beløb eller de oplysninger, der kræves, for at posten er i overensstemmelse med begrebsrammen. En fejlinformation kan desuden bestå af en forskel mellem klassificeringen eller præsenteringen af en regnskabspost og den klassificering eller præsentation, der kræves, for at posten er i overensstemmelse med begrebsrammen. Når revisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede, omfatter fejlinformation desuden de korrektioner til beløb, klassifikationer, præsentation eller oplysninger, som efter revisors vurdering er nødvendige, for at regnskabet giver et retvisende billede.

Forudsætninger for en revision

Vil især sige, at der er en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme, og at de forvaltningsansvarlige har anerkendt og forstået 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 fejlinformation, 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

En samlet betegnelse for de parter, der efter de konkrete omstændigheder er ansvarlige for regnskabet oplysninger, bevilgningsoverholdelse eller forretningsgange og interne kontroller. Dette omfatter den øverste ledelse med ansvar for regnskabet og den daglige ledelse, der har ansvar for regnskabet udarbejdelse. De forvaltningsansvarlige kan herudover også omfatte andre, der bidrager til at udarbejde den finansielle information, der indgår i regnskabet, eller til at sikre overholdelsen af bevillinger.

Generelle og specifikke risici

Omstændigheder, der har betydning for sandsynligheden for, at der foreligger fejlinformation eller bevillingsafvigelse. *Generelle risici* vil sige risici, der gør sig gældende inden for et bestemt område af regnskabet eller på hele regnskabet 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 (samfunds-mæssige 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

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

Hjemmel	Udtrykket hjemmel anvendes i betydningen <i>materiel</i> 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	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	En virksomhed eller et aktivitetsområde, hvor den daglige koncernledelse eller komponentens daglige ledelse udarbejder finansiell 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	En revisor, som efter anmodning fra koncernopgaveteamet udfører arbejde vedrørende en komponents finansielle information til brug for koncernrevisionen.
Komponentvæsentlighed	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	Kontroller for koncernens regnskabsafklæggelse, der udformes, implementeres og vedligeholdes af koncernledelsen.
Koncernregnskab	Det regnskab, som indeholder finansiell information for mere end én komponent.
Koncernrevisor	Den opgaveansvarlige revisor, der har ansvaret for koncernrevisionsopgaven, dens udførelse og for revisors erklæring om koncernen, ministerområdet eller det samlede statsregnskab.
Opdagelsesrisiko	Risikoen for, at de handlinger, som revisor har udført for at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, ikke fører til opdagelse af en fejlinformation eller bevillingsafvigelse, der enten alene eller sammen med andre fejlinformationer eller bevillingsafvigelser kan være væsentlig.
Professionel skepsis	En holdning, som omfatter en kritisk indstilling til at være opmærksom på forhold, der kan indikere mulige fejlinformationer eller bevillingsafvigelser, og en kritisk vurdering af revisionsbevis.
Regelbrud	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	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	Den regnskabsmæssige begrebsramme, som de 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	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 <i>tilstrækkelighed</i> 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 <i>egnethed</i> er målestokken for revisionsbevisets kvalitet, dvs. dets relevans og pålidelighed i forhold til at understøtte de konklusioner, som revisors konklusion er baseret på.
Revisionsmål	En bestemt forudsætning om emnets overensstemmelse med kriterier, som revisor søger at efterprøve ved at gennemføre handlinger, indsamle revisionsbevis og foretage faglige vurderinger. I en finansiel revision udgøres revisionsmålene af de forskellige oplysninger, der fremgår eller bør fremgå af regnskabet, og af de relevante kriterier for udarbejdelsen af oplysningerne, der følger af den regnskabsmæssige begrebsramme. Afhængigt af begrebsrammen kan revisionsmålene angå forekomsten, fuldstændigheden, nøjagtigheden, periodiseringen og klassifikationen af de transaktioner og begivenheder, der afspejles i regnskabets oplysninger om resultatet. Revisionsmålene kan desuden angå tilstedeværelsen, rettighederne, fuldstændigheden og værdiansættelsen vedrørende de aktiver og passiver, der afspejles i regnskabets oplysninger om den finansielle stilling. Ved en revision af statsregnskabet angår revisionsmålene desuden udgifters og indtægters overensstemmelse med bevillingerne.
Revisionsprotokollat e.l.	En betegnelse for det meddelelsesmiddel, som revisor anvender, når revisor rapporterer eller kommunikerer skriftligt til den øverste ledelse med ansvar for regnskabet. Formen og modtagerkredsen afhænger af opgavens vilkår. Ud over revisionsprotokollat kan der fx være tale om en beretning eller en rapport i brevform.
Revisionsrisiko	Risikoen for, at revisor udtrykker en upassende konklusion i sin erklæring, når regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, eller når der er væsentlige bevillingsafvigelser. Hvis revisor forventer at udtrykke en konklusion uden modifikationer, er revisionsrisikoen lig med risikoen for, at det endelige regnskab indeholder fejlinformationer eller bevillingsafvigelser, som er væsentlige, og som revisor ikke opdager. En finansiel revision tager derfor sigte på at begrænse risikoen for <i>væsentlige uopdagede</i> fejlinformationer eller bevillingsafvigelser til et acceptabelt lavt niveau. Revisionsrisikoen er en funktion af risikoen for væsentlig fejlinformation eller bevillingsafvigelser og risikoen for, at revisor ikke opdager fejlinformation eller bevillingsafvigelserne (opdagelsesrisikoen). Risikoen for fejlinformation er en funktion af risikoen for, at fejlinformationen opstår (iboende risiko), og risikoen for, at opståede fejlinformationer ikke korrigeres som resultat af den interne kontrol (kontrolrisikoen). Tilsvarende er risikoen for bevillingsafvigelser en funktion af den iboende risiko og kontrolrisikoen med hensyn til bevillingsafvigelser. I forbindelse med revisors vurdering af risici på revisionsmålsniveau kan revisionsrisikoen derfor udtrykkes ved risikoformlen: <i>Revisionsrisiko = den iboende risiko x kontrolrisikoen x opdagelsesrisikoen</i> .
Revisor	Den eller de personer i Rigsrevisionen, der udfører revisionen – som udgangspunkt den opgaveansvarlige revisor eller andre medlemmer af opgaveteamet.
Risiko for væsentlig fejlinformation	Risikoen for, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation før revision. Risikoen består af 2 komponenter, som på revisionsmålsniveau kan beskrives på følgende måde: • 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 • 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.

Statens regnskabsregler	Omfatter statsregnskabsloven og de regler om statens regnskabsvæsen, der er fastlagt af Finansministeriet i medfør heraf, jf. statsregnskabslovens § 3 eller § 5, stk. 2. Statens regnskabsregler gælder for ministerierne og en række andre offentligt finansierede institutioner. Reglerne omfatter regnskabsbekendtgørelsen, budgetvejledningen og en række cirkulærer mv., der er sammenfattet i Økonomisk Administrativ Vejledning (ØAV). Herudover kan anden lovgivning have betydning for statens regnskabsregler. Statens regnskabsregler hører til finanslovens forudsætninger og kan ikke fraviges. ØAV'en indeholder også en række uddybende forklaringer og vejledninger, der ikke er bindende for ministerierne, og som derfor ikke indgår i statens regnskabsregler.
Substanshandlinger	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	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	En sammenfattende betegnelse for de aspekter, der indgår, når revisor overvejer, om potentielle eller konstaterede fejlinformationer eller bevillingsafvigelser 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 (<i>sagens beløbsmæssige størrelse</i>). Et forhold kan have en karakter, der i sig selv betyder, at forholdet er væsentligt (<i>sagens natur</i>). Et forhold kan også være væsentligt som følge af den sammenhæng, det optræder i (<i>sagens kontekst</i>).
Øverste ledelse	Den øverste ledelse med ansvar for regnskabet er det beslutningsorgan eller den myndighed, personkreds eller person, der efter lovgivningen eller det øvrige retsgrundlag er den øverste ansvarlige for, at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Den øverste ledelse er ikke nødvendigvis direkte involveret i udarbejdelsen af regnskabet, men har en sådan grad af tilsynsforpligtelse, at ansvaret for eventuelle fejlinformationer og bevillingsafvigelser kan tilskrives dette ledelsesniveau. I ministerier er den øverste ledelse departementet, mens der i selvstændige offentlige virksomheder ofte er etableret en bestyrelse. Ved revision af andre offentlige årsregnskaber end statsregnskabet vil det afhænge af den konkrete lovgivning, om fx en bestyrelse udgør den øverste ledelse, eller om ressortministeriet også har ansvar for regnskabet, så det er departementet, der må anses for den øverste ledelse.
Årsregnskab	En samlet betegnelse, der omfatter 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 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 statens regnskabsregler eller årsregnskabslovens principper.