

Vejledning om fastlæggelse af væsentlighed og risiko ved revision af årsregnskaber efter standarderne for offentlig revision (SOR)

Indholdsfortegnelse

	Side
1. Formålet med denne vejledning.....	2
2. Formålet med fastsættelse af væsentlighed	2
3. Som udgangspunkt anvendes samme væsentlighedsniveau som i finansiell revision	3
4. Tilfælde, hvor der bør anvendes andre væsentlighedsniveauer	3
5. Væsentlighedsniveau i den finansielle revision i henhold til ISA	5
6. Væsentlighed i den juridisk-kritiske revision (SOR 6) og i forvaltningsrevision (SOR 7)	7
Bilag 1: Rotationsplan samt vurdering af plantemaer og emner	16
Bilag 2: Dokumentation af væsentlighed mv. for offentlige virksomheder (finansiell revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision)	17
Bilag 3: Rigsrevisionens væsentlighedsniveauer	19
Bilag 4: Rotationsplan for juridisk-kritisk revision (SOR 6) og forvaltningsrevision (SOR 7) – Vurdering af plantemaer.....	20
Bilag 5: Rotationsplan for juridisk-kritisk revision (SOR 6) og forvaltningsrevision (SOR 7) – Vurdering af emner indenfor udvalgte plantemaer	21

1. Formålet med denne vejledning

Vejledningen indeholder råd og eksempler på, hvordan en revisor i praksis kan efterleve kravene i SOR om fastlæggelse af væsentlighed.

Vejledningen er tænkt som en praktisk støtte og er ikke bindende for revisor.

Vejledningen behandler væsentlighed og risiko i forbindelse med revisionens planlægning og udførelse.

Vejledningen behandler enkelte udvalgte krav i SOR vedrørende væsentlighed og afledte problemstillinger. Vejledningen forudsætter derfor, at revisor er bekendt med alle de krav i SOR, der finder anvendelse på godkendte revisors opgaver. Disse krav er samlet i SOR 5 *Erklæringer om den udførte offentlige revision*, SOR 6 *Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab* og SOR 7 *Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab* ([link til SOR](#)). Både SOR og vejledningen forudsætter desuden, at godkendte revisorer udfører den finansielle revision af regnskabet i overensstemmelse med de internationale standarder om revision (ISA) ([link til ISA](#)).

Vejledningen er udarbejdet af FSR – danske revisors Udvalg for Revision af Offentlig Virksomhed og Rigsrevisionen i oktober 2022. FSR – danske revisor har tidligere udgivet en vejledning om rapportering af væsentlige kritiske bemærkninger i udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, der fortsat er gældende ([link](#)).

2. Formålet med fastsættelse af væsentlighed

Ved udførelsen af en revisionsopgave i henhold til SOR har revisor følgende opgaver i forhold til væsentlighed:

1. Først skal revisor vurdere, hvorvidt de obligatoriske plantemaer eller andre plantemaer er relevante (dvs. eksisterer plantemaet i den konkrete situation?).
2. Dernæst skal revisor vurdere, om det enkelte plantema er væsentligt. Plantemaer, der ikke er væsentlige, fravælges, medmindre der gælder særlige krav i love, bekendtgørelser, revisionsinstrukser eller lignende.
3. De plantemaer, der både er relevante og væsentlige, indgår i en rotationsplan, så hvert af plantemaerne revideres i løbet af maksimalt fem år. I rotationsplanen søger revisor at prioritere plantemaerne hen over en periode på maksimalt fem år, sådan at de plantemaer, der indebærer størst risiko for væsentlige regelbrud/forvaltningsmangler, kommer først.
4. Revisor vælger herefter et eller flere emner ud fra risiko for væsentlige regelbrud/forvaltningsmangler inden for de plantemaer, som indgår i årets revision.
5. Afslutningsvist sammenfatter revisor en konklusion i et protokollat/beretning/rapport om det/de udvalgte emner og udformer en udtalelse om den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen i påtegningen på årsregnskabet.

Når revisor udfører juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, anvendes de samme principper, som gælder under den finansielle revision. Dermed skal revisor vurdere væsentligheden af forvaltningsmangler og regelbrud ud fra deres økonomiske betydning. Betydningen af regelbrud opgøres ud fra de økonomiske fordele eller ulemper, regelbruddet medfører for borgere eller virksomheder, fx fordi de bliver pålagt et ulovligt gebyr. Betydningen af

forvaltningsmangler opgøres ud fra det potentielle økonomiske tab, som virksomheden har på grund af manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Størrelsen på plantemaer og emner opgøres derfor ud fra de beløb, som plantemaet/emnet er opgjort med i regnskabet.

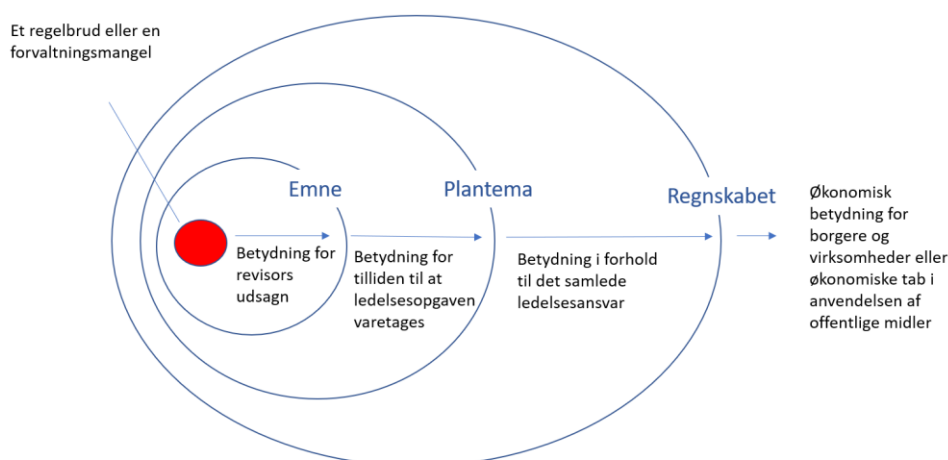
3. Som udgangspunkt anvendes samme væsentlighedsniveau som i finansielle revision

Revisor kan som hovedregel anvende samme væsentlighedsniveau, uanset om revisor tager stilling til en fejlinformation, et regelbrud eller en forvaltningsmangel. Det betyder, at revisors vurdering af, om regelbrud og forvaltningsmangler skal medføre væsentlige kritiske bemærkninger i udtalelsen i revisionspåtegningen, som hovedregel sker ud fra samme væsentlighedsniveau, som revisor benytter i vurderingen af, om beløbsmæssige fejlinformationer skal medføre forbehold i revisionspåtegningen om den finansielle revision. Der henvises til nedenstående beskrivelse af fastlæggelse af væsentlighedsniveau i den finansielle revision.

Revisor bør dog være opmærksom på, at en forvaltningsmangel eller et regelbrud er anderledes end en fejlinformation i årsregnskabet. Regelbrud har økonomisk betydning for de berørte borgere og virksomheder. Forvaltningsmangler kan potentielt medføre økonomiske tab. Men ofte vil regelbrud og forvaltningsmangler være uden betydning for årsregnskabets oplysninger. Det er altså tre forskellige forhold, der vurderes i forhold til det samme væsentlighedsniveau. Hvis revisor konstaterer forhold, der både kan medføre fejlinformation, regelbrud og forvaltningsmangler, må størrelserne af henholdsvis fejlinformationen i regnskabet, regelbruddet (økonomisk betydning for borgere) og forvaltningsmanglen (potentielt økonomisk tab) overvejes hver for sig og sættes i forhold til væsentlighedsniveauet.

4. Tilfælde, hvor der bør anvendes andre væsentlighedsniveauer

I nogle tilfælde kan det være nødvendigt at gøre undtagelser fra hovedreglen om, at revisor efter SOR 6 og SOR 7 bør anvende samme væsentlighedsniveau som i den finansielle revision (væsentlighed for regnskabet som helhed) efter ISA. I juridisk-kritiske revisioner og forvaltningsrevisioner konkluderer revisor nemlig ikke om regnskabet. Størrelserne i det samlede regnskab er derfor ikke altid det eneste hensyn, som illustreret i nedenstående figur.



Figur 1 – illustration af sammenhæng mellem emne, plantema og regnskab

Figuren viser, at et regelbrud eller en forvaltningsmangel kan vurderes i forhold til emnet, plantemaet, regnskabet eller ud fra en absolut betragtning. Størrelsen på et regelbrud sættes i forhold til størrelsen på emnet for at afgøre, om regelbruddet har betydning for revisors udsagn om emnet i konklusionen i protokollatet/beretningen/rapporten. Regelbruddet sættes i forhold til plantemaet for at afgøre, om regelbruddet har væsentlig betydning for tilliden til, at ledelsen løfter sit ansvar for den ledelsesopgave, som plantemaet indebærer (fx tildeling af tilskud, opkrævning af gebyrer, gennemførelse af køb mv.). Når størrelsen på regelbruddet sættes i forhold til det samlede regnskab ved at anvende det finansielle væsentlighedsniveau, er det, fordi regelbruddet har betydning for vurderingen af det samlede ledelsesansvar for regnskabet og de dispositioner og midler, der indgår i regnskabet. For de berørte borgere og virksomheder og offentligheden i almindelighed kan opfattelsen af størrelsen på et regelbrud imidlertid være en mere absolut betragtning, der ikke afhænger af emnet, plantemaet eller regnskabet.

For at undgå urimelige beslutninger om væsentlighed kan det derfor være nødvendigt at inddrage nogle supplerende væsentlighedsniveauer. Revisor skal være særlig opmærksom på følgende tilfælde:

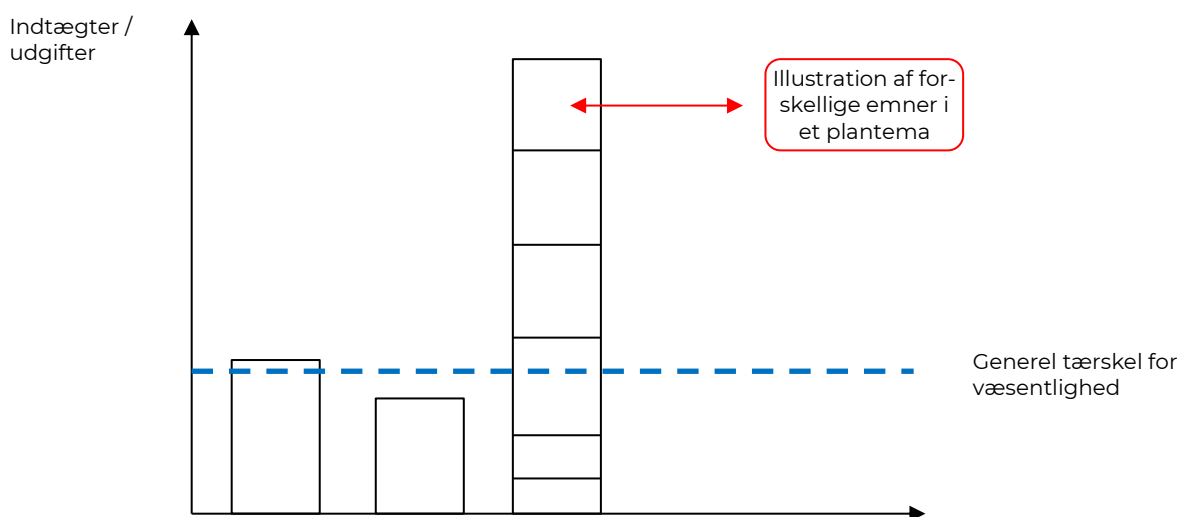
Det kan være relevant at sætte det generelle væsentlighedsniveau, der anvendes ved revisionerne efter SOR 6 og SOR 7, lavere end væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed, der er fastsat i den finansielle revision. Væsentlighedsniveauet fastsættes med udgangspunkt i revisors faglige vurdering.

Revisor skal være særlig opmærksom på følgende:

- Ved revision af store virksomheder kan det finansielle væsentlighedsniveau blive så højt som følge af tallenes størrelse, at det ikke er acceptabelt at betragte regelbrud og forvaltningsmangler helt op til dette niveau som værende uvæsentlige. For offentligheden og de berørte borgere er regnskabstallenes størrelse ikke nødvendigvis af betydning. Det kan derfor være nødvendigt også at sætte en absolut øvre grænse for regelbrud og forvaltningsmangler i relation til juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Generelt vil regelbrud/forvaltningsmangler i størrelsesordenen 100 mio.kr. derfor som hovedregel være væsentlige – uanset at det finansielle væsentlighedsniveau fastlægges højere. Det er revisors faglige vurdering i den konkrete situation at vurdere dette.
- Hvis revisor har fastlagt differentierede væsentlighedsniveauer i den finansielle revision, så der eksempelvis anvendes et lavere væsentlighedsniveau for resultatopgørelsen eller specifikke regnskabsposter, så vil det ofte være passende at anvende disse lavere niveauer i relation til juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Det er op til revisors faglige vurdering i den konkrete situation at vurdere dette.
- Hvis der er meget store forskelle mellem plantemaernes beløbsmæssige størrelse (illustreret i figur 2 nedenfor), kan det for store plantemaer være vigtigt at være opmærksom på, at emnet ikke bør være for lille i forhold til plantemaet. Emnet udvælges som udgangspunkt ikke efter størrelse, men efter risiko. Revisor (og en eventuel efterfølgende revisor) skal normalt kunne lægge til grund, at man ikke behøver at behandle plantemaet igen før næste turnus på op til fem år. Det er op til revisors faglige vurdering i den konkrete situation at vurdere dette.
- Nogle emner overstiger kun lige væsentlighedsniveauet (illustreret i figur 2). Generelt vil det imidlertid ikke være rimeligt at betragte det som uvæsentligt, hvis der er regelbrud eller forvaltningsmangler i en størrelsesorden på mere end halvdelen af emnet.

Revisor bør i sådan en situation udforme en kritisk bemærkning i udtalelsen om juridisk-kritisk revision og/eller forvaltningsrevision i revisionspåtegningen. Se illustration nedenfor. Det er op til revisors faglige vurdering i den konkrete situation at vurdere dette.

Bilag 3 beskriver, hvordan Rigsrevisionen i praksis generelt fastsætter væsentlighedsniveauerne i revisioner af selvstændige offentlige virksomheder.



Figur 2 – illustration af forskellige størrelser plantemaer og væsentlighedsniveau

5. Væsentlighedsniveau i den finansielle revision i henhold til ISA

Når den overordnede revisionsstrategi fastlægges, skal revisor fastsætte væsentlighed for regnskabet som helhed. Revisor skal fastsætte væsentlighed ved udførelsen for at kunne vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation og bestemme arten, den tidsmæssige placering og omfanget af yderligere revisionshandlinger.

Relevante benchmarks

Man må antage, at regnskabsbrugere som det primære ønsker et kendskab til trends i aktiviteten, indtjeningsniveauet, soliditeten og likviditeten til brug for overordnede beslutningsovervejelser. De regnskabsposter og nøgletal, der er centrale for dette kendskab, må derfor tilsvarende være centrale for revisors vurdering af væsentlighed, såsom eksempelvis følgende vejledende benchmarks, som revisor kan anvende i vurderingen, hvis revisor vurderer dem relevante:

- Omsætning (som udgangspunkt op til 3%)
- Omkostninger (som udgangspunkt op til 3%)
- Balancesum (som udgangspunkt op til 3%)
- Resultat før skat (som udgangspunkt op til 10%)
- Egenkapital (som udgangspunkt op til 3%).

De anførte procentangivelser understøtter revisor i at fastlægge et vejledende væsentlighedsniveau.

Offentligt finansierede virksomheder er normalt ikke profitorienterede, hvorfor resultat før skat eller andre resultatbaserede benchmarks normalt ikke er relevante, da sådanne virksomheder typisk har som målsætning at have et nulresultat eller lavt overskud. Samtidig er der sjældent stort fokus på balancen, hvorfor det primære benchmark som hovedregel vil være omsætning, tilskud eller omkostninger. I visse offentligt finansierede virksomheder kan balancenum og egenkapital dog også være relevante benchmarks.

Væsentlighed ved udførelsen af revisionen

Planlægning omfatter en stillingtagen til den strategi og de metoder, der tænkes anvendt inden for de enkelte revisionsområder. Umiddelbart ville det derfor være logisk at allokere det samlede væsentlighedsbeløb for regnskabet som helhed ud på de enkelte områder. Herved opnås der mulighed for en mere præcis instruktion af medarbejdere med henblik på, at disse kan danne sig indtryk af kravene til revisionsbeviset, herunder hvornår revisor kan anse bevisindsamlingen for tilstrækkelig. Hvor revisor påtænker at anvende statistiske stikprøver, skal der fastsættes en beløbsmæssig angivelse af væsentlighedsniveauet.

Hvis revisionen planlægges udelukkende med henblik på at opdage individuelt væsentlige fejlinformationer, overses det faktum, at den samlede mængde individuelt uvæsentlige fejlinformationer kan medføre, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, ligesom der ikke levnes plads til eventuelle uopdagede fejlinformationer. Væsentlighed ved udførelsen fastlægges for at reducere sandsynligheden for, at de samlede, ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer i regnskabet ligger over væsentlighed for regnskabet som helhed, til et passende lavt niveau.

Afhængig af vurderingen af kontrolmiljøet, aggregeringsrisikoen¹ og konstaterede fejl i tidligere regnskabsperioder fastlægger revisor væsentlighed ved udførelsen ud fra en faglig vurdering som en procentsats af det overordnede væsentlighedsbeløb, typisk i intervallet mellem 50-90%. Det betyder, at et godt kontrolmiljø, lav aggregeringsrisiko og ingen konstaterede fejl i tidligere regnskabsperioder understøtter, at væsentligheden ved udførelsen fastsættes tæt på 90% af det overordnede væsentlighedsbeløb for regnskabet som helhed.

Dokumentationskrav

Revisor skal i revisionsdokumentationen inkludere følgende beløb og de faktorer, der blev overvejet ved fastlæggelsen heraf:

- a) væsentlighed for regnskabet som helhed
- b) væsentlighedsniveauet eller -niveauerne for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger, hvis dette er relevant
- c) væsentlighed ved udførelsen og
- d) enhver genovervejelse af a) til c), efterhånden som revisionen skrider frem.

¹ Aggregeringsrisikoen er risikoen for, at der kan opstå flere individuelt uvæsentlige fejl på forskellige regnskabsposter, som aggregeret overstiger det overordnede væsentlighedsniveau. Derfor vil høj aggregeringsrisiko føre til, at revisor bør fastlægge væsentlighed ved udførelsen lavere, end hvis aggregeringsrisikoen er lav (f.eks. ved få betydelige poster i regnskabet).

6. Væsentlighed i den juridisk-kritiske revision (SOR 6) og i forvaltningsrevision (SOR 7)

Definition af regelbrud (SOR 6)

Et regelbrud er en afgørelse eller en aftale, som er i strid med de regler, der fastlægger, hvordan afgørelserne skal træffes eller aftalerne indgås. Eventuelt kan regelbruddet bestå i, at virksomheden helt har undladt at træffe en afgørelse eller indgå en aftale, som virksomheden er forpligtet til efter reglerne.

Begrebet om regelbrud efter SOR 6 afspejler, at der er tale om offentlige myndigheder og virksomheder. Private virksomheder er som udgangspunkt ikke omfattet af SOR 6-7 og har som udgangspunkt frihed til at træffe beslutninger og indgå aftaler, hvorfor regelbrud er mindre relevante her. Det er virksomhedsejerne og ledelsen, der råder over virksomhedens midler, og ejerkredsen og ledelsen kan handle på den måde, den finder bedst, medmindre lovgivningen direkte forbyder handlingerne. Sådan er det ikke for offentlige myndigheder og virksomheder.

Når offentlige myndigheder og virksomheder træffer afgørelser eller indgår aftaler, sker det på samfundets vegne, og der vil være konkrete borgere eller virksomheder, som påvirkes økonomisk. Derfor har offentlige myndigheder og virksomheder som udgangspunkt ikke fuld frihed til at træffe beslutninger eller indgå aftaler. I stedet er offentlige myndigheder og virksomheder underlagt en række regler, der i varierende omfang regulerer, hvilke afgørelser/aftaler myndighederne og virksomhederne har adgang til at træffe/indgå, og hvordan myndighederne og virksomhederne lovligt kan nå frem til konkrete afgørelser eller aftaler med konkrete modparter.

Når offentlige myndigheder og virksomheder indgår aftaler om fx køb eller salg eller træffer afgørelser om at kræve gebyr eller tildele tilskud, indebærer det, at bestemte borgere og virksomheder opnår økonomiske fordele eller pålægges økonomiske ulemper. Reglerne afspejler, at det er lovgiver, der fastlægger, hvordan offentlige myndigheder og virksomheder skal fordele sådanne økonomiske fordele og ulemper på konkrete borgere og virksomheder.

Når offentlige myndigheder og virksomheder bryder en sådan regel, er det ikke det samme som, at afgørelsen eller aftalen uden videre er ugyldig. Afgørelsen eller aftalen kan således stadig godt være bindende for den offentlige myndighed eller virksomhed, selvom der er sket et regelbrud, da afgørelsen blev truffet eller aftalen indgået. Borgere eller private virksomheder mv., der er blevet begunstigede af den forkerte afgørelse eller aftale, vil som udgangspunkt fortsat have et krav mod myndigheden eller virksomheden, og udgiften eller indtægten vil dermed fortsat eksistere.

Regelbrud kan have regnskabsmæssig konsekvens for den offentlige myndighed eller virksomhed, der begår regelbruddet. Hvis borgerne er i ond tro, vil det typisk få den konsekvens, at det for meget betalte opkræves, og hvis borgerne har fået for lidt, vil der skulle tilbagebetales. Endelig kan det have regnskabsmæssige konsekvenser for virksomheden, hvis der er udbetalt for meget til borgere i god tro, i tilfælde hvor tilsynsmyndigheden rejser krav mod den offentlige virksomhed for mangelfuld forvaltning. Til gengæld indebærer regelbrud principielt set altid, at der er nogle af de borgere eller virksomheder, der er (eller kunne have været) genstand for afgørelserne eller modparter i aftalerne, der potentielt er blevet tildelt en uretmæssig økonomisk fordel eller pålagt en uretmæssig økonomisk ulempe.

De juridisk-kritiske revisioner efter SOR 6 supplerer de årlige finansielle revisioner. Det er hensigten, at de juridisk-kritiske revisioner planlægges sådan, at de fokuserer på de risici, som kan medføre væsentlige regelbrud, men som ikke kan indebære væsentlige fejlinformationer i

regnskabet, da sidstnævnte gruppe bør være omfattet af den finansielle revision.

Definition af forvaltningsmangler (SOR 7)

En forvaltningsmangel er en mangel i de systemer eller processer, som ledelsen anvender for at sikre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet i de aktiviteter, der er afspejlet i regnskabet. Forvaltningsmangler er et begreb, der normalt ikke kendes fra revision af private organisationer eller virksomheder. Der gælder dog visse krav, herunder i eksempelvis børsnoterede virksomheder mv. I andre virksomheder, som ikke er underlagt særlig offentlig bevågenhed, er det op til ejerkredsen og ledelsen at fastlægge, hvordan midlerne skal forvaltes. For kommercielle virksomheder vil sparsommelighed, produktivitet og effektivitet blot være et spørgsmål om forretningsstrategi og konkurrenceevne. Sådan er det ikke for offentlige myndigheder og virksomheder.

Offentlige myndigheder og virksomheder leverer normalt ydelser, der ikke er udsat for direkte konkurrence. Til gengæld er offentlige myndigheder og virksomheder forpligtet til at tilrettelægge en god økonomistyring og forvaltning, der sikrer, at de offentlige midler anvendes så sparsommeligt, produktivt og effektivt som muligt. Det er denne forpligtelse, der i revisionserklæringerne efter SOR 5 er omtalt som ledelsens ansvar for at *"tage skyldige økonomiske hensyn"*.

Der er sjældent fastsat præcise krav til styringen. Der ligger dog en række governance krav og retningslinjer mv. Tilsvarende har en række ministerier præciseret gældende krav hertil. Offentlige myndigheder og virksomheder skal af egen drift etablere den styring af de konkrete aktiviteter, som er relevant for at sikre sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. Forpligtelsen til at udøve god offentlig økonomistyring og forvaltning er en del af det almindelige ledelsesansvar. Derfor er der normalt *ikke* fastsat nogen nærmere regler eller krav fra Folketingets eller ministeriernes side. Almindeligvis er der heller ikke fastsat særlige rapporteringsforpligtelser om, hvordan økonomistyringen er tilrettelagt, eller om der opnås sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet. Det er desuden ikke rapporteringen, men den faktiske styring, som revisor har til opgave at vurdere i sine forvaltningsrevisioner. Det er således udtryk for en faglig norm og offentlighedens berettigede forventninger – ikke specifikke regler – at ledelsen skal sikre god offentlig økonomistyring og forvaltning.

Det er som følge heraf i høj grad op til revisors faglige vurdering, hvad der vil skulle til, for at der foreligger en forvaltningsmangel. Dette er en vurdering, hvor revisor anvender sin sagkundskab – som når revisor i en finansiell revision forventes at anvende sin fagkompetence inden for regnskab til at vurdere, om et regnskabsmæssigt skøn eller en regnskabspraksis eller anvendelsen af en regnskabsmæssig forudsætning er passende, eller præsentationen af en oplysning i en årsrapport er retvisende. I en forvaltningsrevision er det dog ikke revisors viden om regnskaber, men sagkundskaben i god økonomistyring og forvaltning på det relevante offentlige område, som revisor anvender i sine faglige vurderinger.

I et vist omfang findes der vejledninger om god offentlig økonomistyring og forvaltning. Finansministeriet udgiver således vejledninger til ministerierne, som også kan være relevante for statsfinansierede selvejende institutioner mv., og som revisor kan finde støtte i. Men som udgangspunkt er det revisor, der i planlægningen af den enkelte revision må tage stilling til, hvilke kriterier for god offentlig økonomistyring og forvaltning der er relevante for de konkrete aktiviteter. SOR 7 angiver, at revisor i den forbindelse skal inddrage de kriterier, der har betydning for, om der kan opstå væsentlige økonomiske tab.

Definition af væsentlighed i SOR 6

Væsentligheden af potentielle og konstaterede regelbrud afhænger både af det beløbsmæssige omfang af de dispositioner, som regelbruddene vedrører set i forhold til regnskabet

samlede beløbsstørrelser, og af regelbruddets karakter og af den kontekst, hvori regelbruddet forekommer. Som hovedregel anvendes derfor samme væsentlighedsbeløb som i den finansielle revision.

Revisor skal i sine vurderinger af væsentlighed især tage udgangspunkt i den økonomiske betydning for de borgere, private virksomheder eller andre parter, der er berørte af regelbruddet. Den økonomiske betydning af et regelbrud kan principielt opgøres som summen af de beløb, der uretmæssigt er tilfaldet individuelle modtagere, eller som uretmæssigt er opkrævet fra individuelle betalere, eller hvor det – som følge af regelbruddets karakter – ikke er muligt at afgøre, om korrekte beløb er tilfaldet den korrekte modtagerkreds, eller korrekte beløb er opkrævet fra den korrekte kreds af betalere. Som udgangspunkt beregner ledelsen normalt den præcise økonomiske betydning af konstaterede regelbrud, og revisor forholder sig efterfølgende hertil i sin rapportering i revisionspåtegningen og den skriftlige rapportering til den øverste ledelse mv.

Revisor skal fastsætte væsentlighed for at kunne fastlægge og prioritere de relevante plantemaer hen over den relevante årrække og skal desuden anvende væsentlighed ved udførelsen af hver enkelt juridisk-kritisk revision. Ved hver revision anvender revisor væsentlighed, når revisor udvælger og fastlægger den nærmere afgrænsning af revisionens emne, ved vurderingen af indvirkningen på revisionen af konstaterede regelbrud under revisionen, ved sammenfatningen af revisors konklusion i revisionsprotokollatet e.l. og ved vurderingen af, om konklusionen giver anledning til, at revisor rapporterer om konstaterede regelbrud i sin udtalelse i erklæringen om den udførte offentlige revision.

Revisor skal i sine vurderinger af væsentlighed tage stilling til de relevante niveauer for det beløbsmæssige omfang af de dispositioner, som regelbrud skal vedrøre, eller den økonomiske betydning, som regelbrud skal have, for at regelbrud er væsentlige. Væsentlige beløb i regnskabet er et udtryk, der anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af de plantemaer, der er relevante for opgaven. Plantemaer er relevante, hvis de aktiviteter, plantemaet vedrører, indgår i regnskabet med væsentlige beløb. Beløbene kan ændre sig fra år til år, og dette kan eventuelt give anledning til, at revisor i løbet af opgaveperioden ændrer sin vurdering af, om plantemaet er relevant for opgaven.

For juridisk-kritiske revisioner vil der normalt være tale om beløb, der indgår i bestemte udgifts- eller indtægtsposter. Et udgiftsbeløb er et væsentligt beløb i regnskabet, hvis beløbet er stort nok til, at det vil være et væsentligt regelbrud, hvis beløbet i overvejende grad er udbetalt på en måde, der strider med gældende regler. Et indtægtsbeløb er et væsentligt beløb i regnskabet, hvis beløbet er stort nok til, at det vil være et væsentligt regelbrud, hvis beløbet i overvejende grad er opkrævet i strid med gældende regler.

Definition af væsentlighed i SOR 7

Væsentligheden af potentielle og konstaterede forvaltningsmangler afhænger både af det beløbsmæssige omfang af de aktiviteter, som forvaltningsmanglerne vedrører, set i forhold til regnskabet samlede beløbsstørrelser, forvaltningsmanglens karakter og den kontekst, hvori forvaltningsmanglen forekommer.

Revisor skal i sine vurderinger af væsentlighed især overveje den sandsynlige størrelse af de økonomiske tab af offentlige midler, som forvaltningsmanglen kan indebære. De relevante økonomiske tab består i princippet af de ekstra omkostninger i forhold til de opnåede effekter, som er resultatet af den manglende sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet, som forvaltningsmanglen medfører. Det er dog normalt ikke muligt at opgøre disse økonomiske tab. For at kunne afgøre, om potentielle eller konstaterede forvaltningsmangler er væsentlige, må revisor derfor vurdere det økonomiske omfang af de berørte aktiviteter og overveje, om det er



sandsynligt, at forvaltningsmanglen vil kunne medføre væsentlige økonomiske tab.

Revisor skal fastsætte væsentlighed for at kunne fastlægge og prioritere de relevante plantemaer (væsentlige styringsopgaver) hen over den relevante årrække og skal desuden anvende væsentlighed ved udførelsen af hver enkelt forvaltningsrevision. Ved hver revision anvender revisor væsentlighed, når revisor udvælger og fastlægger den nærmere afgrænsning af revisionens emne, ved vurderingen af indvirkningen på revisionen af konstaterede forvaltningsmangler under revisionen, ved sammenfatningen af revisors konklusion i revisionsprotokollatet e.l. og ved vurderingen af, om konklusionen giver anledning til, at revisor rapporterer om konstaterede væsentlige forvaltningsmangler i sin udtalelse i erklæringen om den udførte offentlige revision.

Væsentlige beløb i regnskabet er et udtryk, der anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af de plantemaer, der er relevante for opgaven. Plantemaer er relevante, hvis de aktiviteter, plantemaet vedrører, indgår i regnskabet med væsentlige beløb. Beløbene kan ændre sig fra år til år, og dette kan eventuelt give anledning til, at revisor i løbet af opgaveperioden ændrer sin vurdering af, om plantemaet er relevant for opgaven.

For forvaltningsrevisionerne vil der normalt være tale om beløb, der indgår i bestemte udgiftsposter. Et udgiftsbeløb er et væsentligt beløb i regnskabet, hvis beløbet er stort nok til, at det vil være et væsentligt økonomisk tab, hvis beløbet i overvejende grad er spildt. Revisor må i den forbindelse sætte beløbets størrelse i forhold til det samlede regnskab og overveje sammenhængen med det væsentlighedsniveau, som revisor fastsætter i den finansielle revision. Der er dog ikke krav om fastsættelse af beløbsmæssig væsentlighed for forvaltningsmangler.

Dokumentationskrav i SOR 6 og SOR 7

I lighed med, hvad der gælder i den finansielle revision, bør det fremgå af dokumentationen, hvilket væsentlighedsniveau revisor har anvendt i sine beslutninger efter SOR 6 og SOR 7 om plantemaer, emner og udformningen af udtalelsen i påtegningen.

Risikovurderinger i SOR 6 og SOR 7

Risikoen for, at der opstår væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler i konkrete dispositioner, kan opdeles i risikoen for:

- at væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler opstår (iboende risiko)
- at væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler ikke forhindres eller rettes af den interne kontrol (kontrolrisiko)
- at væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler ikke opdages under revisionen (opdagelsesrisiko).

Den iboende risiko betegner risikoen for, at regelbrud eller forvaltningsmangler opstår i en regnskabspost eller transaktionstype, uden hensyntagen til eventuelle etablerede interne kontroller. Vurderingen af den iboende risiko afhænger af art, mængde og kompleksitet af transaktionerne på et givet område. Komplekse transaktioner forøger den iboende risiko, hvilket også kan være tilfældet med mere overordnede faktorer som eksempelvis likviditetsmangel, faldende aktivitet og rentabilitet etc.

Kontrolrisikoen er risikoen for, at interne kontroller ikke er tilstrækkeligt gode og effektive til at opdage og rette regelbrud eller forvaltningsmangler inden regnskabsrapporteringen. Kontrolrisikoen afhænger direkte af kvaliteten af tilrettelæggelse og funktion af den interne kontrolstruktur, politikker og forretningsgange i relation til sikring af pålideligheden af årsregnskabsregistreringer i bogholderiet mv. Der vil altid være en vis kontrolrisiko som følge af den

interne kontrols naturlige begrænsninger - eksempelvis flere personers samarbejde om at omgå kontrolforanstaltninger.

Opdagelsesrisikoen er risikoen for, at revisors revisionshandlinger ikke vil afdække opståede væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler. Revisionsarbejdet/revisionshandlingerne skal derfor tilrettelægges, så opdagelsesrisikoen minimeres til et acceptabelt lavt niveau. Normalt siger man, at opdagelsesrisikoen i en revision skal reduceres til under 5 %, hvilket også er det internationalt anerkendte niveau, når der konkluderes med høj grad af sikkerhed. Opdagelsesrisikoen er således afhængig af effektiviteten af de valgte revisionshandlinger samt revisors evne til at udføre disse samt drage de rette konklusioner.

Vurderingen af risikoen for *væsentlige regelbrud* kan bl.a. tage udgangspunkt i:

- reglers kompleksitet – høj kompleksitet øger risikoen for regelbrud
- nye opgaver/nye aktiviteter – nye opgaver/nye aktiviteter øger risikoen for regelbrud
- ressortændringer/omorganiseringer – ressortændringer/omorganiseringer øger risikoen for regelbrud
- brugen af skøn – mange skøn øger risikoen for regelbrud
- revisors indtryk af systemunderstøttelsen generelt – lav/uhensigtsmæssig systemunderstøttelse øger risikoen for regelbrud
- personalets kvalifikationer og seriøsitet
- forretningsgangens klarhed og hensigtsmæssighed
- arbejdsdeling, afstemningsprocedurer og lignende egenkontrol
- transaktionernes art - eksempelvis
 - sædvanlige transaktioner (rutinetransaktioner)
 - usædvanlige transaktioner (ikke-rutinetransaktioner)
 - beregningstunge transaktioner
 - transaktioner indeholdende skøn.

Vurderingen af risikoen for *væsentlige forvaltningsmangler* kan bl.a. tage udgangspunkt i:

- om tilrettelæggelse af systemer og processer tilgodeser kerneopgaver – manglende tilrettelæggelse af systemer og processer med hensyn til kerneopgaver øger risikoen for forvaltningsmangler
- nye opgaver/nye aktiviteter – nye opgaver/nye aktiviteter øger risikoen for forvaltningsmangler
- omorganiseringer – omorganiseringer øger risikoen for forvaltningsmangler
- organisering og opgaveansvar – uklar organisering og opgaveansvar øger risikoen for forvaltningsmangler
- revisors indtryk af systemer og processer generelt – få/uhensigtsmæssige systemer og processer øger risikoen for forvaltningsmangler
- personalets kvalifikationer og seriøsitet

- forretningsgangens klarhed og hensigtsmæssighed
- arbejdsdeling, afstemningsprocedurer og lignende egenkontrol
- transaktionernes art - eksempelvis
 - sædvanlige transaktioner (rutinetransaktioner)
 - usædvanlige transaktioner (ikke-rutinetransaktioner)
 - beregningstunge transaktioner
 - transaktioner indeholdende skøn.

Fastlæggelse af væsentlighed for rapportering af regelbrud og forvaltningsmangler i rapporteringen til den øverste ledelse

Der henvises til FSR – danske revisorerers vejledning om rapportering af væsentlige kritiske bemærkninger i udtalelsen om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision ([link](#)).

Når der har været formuleret en kritisk udtalelse, skal revisor følge op året efter den kritiske udtalelse, ligesom det gælder for revisors eventuelle anbefalinger til ledelsen. Opfølgningen kan konkret udføres ved, at der fx holdes et møde med den relevante kontrolansvarlige og ledelsen, hvor revisor får oplyst status på den kritiske sag og eventuelle anbefalinger og afklaret eventuelle åbne punkter. Opfølgningen bør afgrænses til den kritik, der indgår i udtalelsen, og de anbefalinger, som indgår i den skriftlige rapportering til den øverste ledelse.

På baggrund af en konkret vurdering af den kritiske udtalelse og eventuelle anbefalinger og resultatet af opfølgningen skal revisor overveje, om det er relevant at gennemføre nye revisionshandlinger på de udestående punkter året efter udtalelsen, herunder om det er nødvendigt at revidere hele plantemaet igen. Hvis revisor vurderer, at det ikke er relevant at følge op på den kritiske udtalelse med nye revisionshandlinger året efter udtalelsen, skal revisor begrundede dette i sin revisionsdokumentation.

Prioritering af plantemaerne ud fra risiko i en femårsplan

Når relevante og væsentlige plantemaer er fastlagt, skal rækkefølgen af revisionerne planlægges, så alle plantemaer revideres minimum hvert femte år. Plantemaerne skal prioriteres, så de mest risikofyldte plantemaer revideres først.

Plantemaerne prioriteres som udgangspunkt på baggrund af risikoen for henholdsvis væsentlige regelbrud i SOR 6 og væsentlige forvaltningsmangler i SOR 7. Hvis væsentligheds- og risikovurderingerne af de enkelte plantemaer ændrer sig, skal prioriteringen opdateres. Hvis et plantema har betydelig økonomisk tyngde, skal det overvejes at revidere plantemaet flere gange over en periode på fem år.

Begrundelse for valg af emne

Revisor skal udføre revision af relevante plantemaer, hvilket betyder, at det eller de udvalgte plantemaer skal afgrænses, og at revisor skal koncentrere revisionen om det emne inden for hvert plantema, hvor revisor vurderer, at der er størst risiko for henholdsvis væsentlige regelbrud eller væsentlige forvaltningsmangler.

For at kunne udvælge et emne skal revisor kortlægge plantemaet med udgangspunkt i risikoen for væsentlige regelbrud/forvaltningsmangler. På baggrund af revisors viden skal revisor opdele plantemaet i potentielle emner og opgøre hvert enkelt potentielle emnes væsentlighed og risiko for henholdsvis regelbrud eller forvaltningsmangler.

Et emne for en SOR 6-revision kan omfatte én eller flere dispositioner eller typer af

dispositioner samt én eller flere processer eller konkrete omstændigheder i forbindelse med gennemførelsen af dispositionerne. Et emne for en SOR 7-revision kan omfatte ét eller flere systemer og processer eller typer af dispositioner.

Mulige emner omfatter bl.a. udvalgte gebyrordninger, tilskudsordninger til bestemte formål, væsentlige indkøbskategorier, udvalgte varesalg, virksomheders egne udbud af indkøb over tærskelværdier eller virksomheders opgaver – bemærk, at denne liste ikke er udtømmende. Nedenfor findes eksempler på konkrete emner for otte forskellige plantemaer på SOR 6- og SOR 7-emner:

- gennemførelse af indkøb af anlægsinvesteringer, undervisningsmaterialer og/eller rengøring
- ansættelsesmæssige dispositioner for ledelsen
- gennemførelse af salg i kursusafdelingen
- styring af tilskudsordningerne.

Et SOR 6-emne skal omfatte én eller flere dispositioner eller processer, der hver for sig eller tilsammen repræsenterer en efter revisors vurdering passende dækning af de udgifter eller indtægter, der er relevante for plantemaet – flere aktivitetsområder kan eventuelt samles til ét emne for at nå en passende dækning.

For SOR 7-revisioner gælder, at et emne skal repræsentere systemer og processer, der understøtter både væsentlige kerneopgaver og væsentlige udgiftsområder. Et forvaltningsemne skal kunne påvirke sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet i væsentligt omfang.

Revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis, når revisor risikovurderer de potentielle emner inden for plantemaet. Risikovurderingen kan baseres på revisors viden om virksomheden og kan tage udgangspunkt i de samme principper for risikovurdering som ved risikovurderingen af plantemaerne som helhed i forbindelse med prioriteringen af disse. Det vil dog ofte være nødvendigt at få ny viden, fx ved at afholde sonderende møder, gennemføre walk-throughs og indhente materiale.

Når revisor har kortlagt og risikovurderet plantemaet, skal revisor udvælge det emne, som revisionen skal omfatte. Revisor skal udvælge emnet, hvor risikoen for væsentlige regelbrud/forvaltningsmangler er størst. Revisor kan vurdere risikoen for væsentlige regelbrud eller forvaltningsmangler i de forskellige mulige emner ved at vurdere, om de regelbrud eller forvaltningsmangler, som en revision af emnet ville kunne afdække, vil være væsentlige enten alene eller aggregeret.

Et potentielt emne med mellem risiko og stor økonomisk væsentlighed kan være lige så relevant som et potentielt emne med høj risiko og lav økonomisk væsentlighed. Valg af emne, herunder risikovurderingen af plantemaet, skal dokumenteres.

Overvejelsen om udvidelse af revisionen

Hvis revisor har konstateret regelbrud eller forvaltningsmangler i konkrete dispositioner i en del af det undersøgte emne, kan det indikere, at der også kan være tilsvarende regelbrud eller forvaltningsmangler i en del af dispositionerne i resten af plantemaet.

I tilfælde, hvor de konstaterede regelbrud/forvaltningsmangler inden for emnet ligger under væsentlighedsniveauet, skal revisor derfor tage stilling til, om det er nødvendigt at reagere ved at udvide revisionen, så risikoen afklares (punkt 44 i SOR 6 og SOR 7). Formålet med at udvide revisionen er at undgå, at revisor bringer sig selv i en situation, hvor revisor på den ene side har

fået konkret kendskab til regelbrud/forvaltningsmangler, der indikerer at de samlede regelbrud/forvaltningsmangler af den pågældende type sandsynligvis er væsentlige, men på den anden side kommer til at konkludere, at regelbruddene/forvaltningsmanglerne er uvæsentlige som følge af den måde, revisor har valgt at afgrænse emnet på. Revisor er derfor nødt til at undersøge flere dispositioner for at behandle den konkrete risiko, som revisor er blevet bekendt med.

Revisor skal kun udvide revisionen, hvis resultaterne viser, at regelbruddene/forvaltningsmanglerne i det samlede plantema sandsynligvis er væsentlige. Udvidelsen af revisionen er således kun relevant, hvis de konstaterede regelbrud/forvaltningsmangler har en art, der indikerer, at der er risiko for, at de samme regelbrud/forvaltningsmangler også forekommer i dispositioner i andre dele af plantemaet og samtidig forekommer med en hyppighed, der indikerer, at disse regelbrud/forvaltningsmangler samlet set er væsentlige.

Det bemærkes desuden, at udvidelsen alene består i at afklare risikoen for, at samme type af regelbrud/forvaltningsmangler findes i andre dele af plantemaet i et omfang, der overstiger det generelle væsentlighedsniveau for regnskabet. Der er altså ikke tale om, at revisor skal vælge et helt nyt emne eller nødvendigvis behøver at inddrage alle de kriterier, der indgik i revisionen af det oprindelige emne.

I sin rapportering i protokollatet/beretningen/rapporten skal revisor både konkludere om det oprindelige emne og om resultatet af sin efterprøvelse af yderligere dispositioner, hvor revisor kun har undersøgt, om der findes de samme regelbrud/forvaltningsmangler som i det oprindelige emne.

Indsamling af revisionsbevis

For at kunne udforme en samlet konklusion om emnet for revisionen, skal revisor indsamle revisionsbevis, som er tilstrækkeligt og egnet til, at konklusionen kan afgives med høj grad af sikkerhed. For at underbygge revisors faglige vurderinger tilrettelægges revisionen med udgangspunkt i revisionsinstrukser, hvor hovedformålet med revisionen af emnet i relevant omfang er opdelt i delmål, som igen er nedbrudt i revisionskriterier. Når revisor indsamler revisionsbevis, er det for at etablere et bekræftende eller afkræftende revisionsbevis på hvert af revisionskriterierne for herved at kunne vurdere revisionsinstruksens delmål og hovedformål og i sidste ende udforme en samlet konklusion med høj grad af sikkerhed om emnet for revisionen.

Det vil variere fra revisionskriterie til revisionskriterie, hvordan et bekræftende eller afkræftende revisionsbevis opnås. Typisk vil det være nødvendigt både at afholde møder, gennemføre diverse analytiske handlinger samt foretage dokument- og sags gennemgange, ligesom der kan være behov for besigtigelser i visse revisioner. Revisor skal på baggrund af sit kendskab til emnet og revisionskriterierne søge at finde den mest effektive brug af disse metoder, dvs. at udvælge de mest relevante interviewpersoner i forhold til revisionskriterierne og udforme spørgeguides, der sikrer, at revisor opnår al relevant viden fra interviews og eventuelle besigtigelser, som revisor gennemfører. Revisor skal indhente tilstrækkeligt materiale og data, der kan underbygge analytiske handlinger og i sidste ende revisionskonklusionen for hvert revisionskriterie.

Afhængigt af revisors viden om det udvalgte emne vil det ofte være nødvendigt at afholde sonderende møder for at skabe bedre forståelse for emnet og opnå overblik med hensyn til, hvilke interviewpersoner, materiale og data der er relevante. Revisor skal så vidt muligt af effektivitetshensyn undgå at foretage interviews, indhente materiale og indhente data, der ikke er relevante for revisionen. Det er derfor vigtigt, at revisor løbende tager stilling til, hvordan revisor søger at besvare hvert enkelt revisionskriterie. Som led i planlægningen af revisionen vil

revisor allerede have gjort sig overvejelser om revisionsmetode. Disse overvejelser bør revisor løbende genbesøge og eventuelt justere, som revisionen skrider frem. Revisor skal, når revisor indsamler revisionsbevis, være opmærksom på, at vidnesbyrd (fx interviews, redegørelser og spørgeskemaundersøgelser) som udgangspunkt ikke kan stå alene som revisionsbevis. Revisor skal derfor altid sikre, at revisor som hovedregel har anden dokumentation end vidnesbyrd, når revisor besvarer revisionskriterierne.

Det vil ofte være en god idé at benytte tabeller, skemaer e.l. til at sammenfatte de indsamlede revisionsbeviser. Dette gælder særligt, når revisionsbeviser peger i forskellige retninger. Det vil også give overblik i forhold til revisors vurdering af, hvilken styrke de forskellige beviser har, og behovet for at indsamle yderligere beviser for at kunne af- eller bekræfte revisionskriterierne. Det er relevant, når beviserne skal vurderes med henblik på at udlede konklusioner.

Bilag 1: Rotationsplan samt vurdering af plantemaer og emner

I bilag 4 og 5 findes et eksempel på væsentlighedsvurderinger i forbindelse med fastlæggelse af relevante plantemaer, udvælgelse af emner inden for plantemaerne samt rotationsplan. Eksemplet tager udgangspunkt i revision af en uddannelsesinstitution, hvor der gælder særkrav til plantemaer uden for rotation, som indgår i revisionen hvert år. I situationer uden særkrav vil der normalt kun udvælges et plantema pr. år i femårs rotationsplanen. Man skal igennem følgende trin i forbindelse med udfyldelsen af skemaet som dokumentation for overvejelserne.

Skema 1 om plantemaer (se bilag 4)

1.	Tilføje andre relevante plantemaer end de obligatoriske.
2.	Vurdering af, om de anførte plantemaer er relevante – dvs. om de ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko er relevante (kan der opstå en væsentlig fejl inden for plantemaet?).
3.	Vurdering af finansiell væsentlighed – dvs. vurdering af den økonomiske/beløbsmæssige væsentlighed svarende til vurderingerne i den finansielle revision i henhold til ISA.
4.	Risikovurdering af de enkelte plantemaer i forhold til risikoen for regelbrud i henhold til SOR 6 eller forvaltningsmangler i henhold til SOR 7.
5.	Dokumentation af, hvilken eller hvilke regnskabsposter der påvirkes, hvis der opstår væsentlige fejl i plantemaet.
6.	Dokumentation af den beløbsmæssige størrelse af den eller de regnskabsposter, som potentielt påvirkes af væsentlige fejl i plantemaet.
7.	Dokumentation af begrundelser for de gjorte overvejelser.
8.	Dokumentation af tidspunktet for gennemførelsen af den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevision af de relevante plantemaer i en rotationsplan.

Skema 2 om emner (se bilag 5)

1.	Dokumentation af konkrete revisionsbehandlinger for udvalgte emner inden for de plantemaer, som er i "scope" for årets revision.
2.	Vurdering af, om de anførte emner er relevante – dvs. om de ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko er relevante (kan der opstå en væsentlig fejl inden for emnet?).
3.	Vurdering af finansiell væsentlighed – dvs. vurdering af den økonomiske/beløbsmæssige væsentlighed svarende til vurderingerne i den finansielle revision i henhold til ISA.
4.	Risikovurdering af de enkelte emner i forhold til risikoen for regelbrud i henhold til SOR 6 eller forvaltningsmangler i henhold til SOR 7.
5.	Dokumentation af, hvilken eller hvilke regnskabsposter der påvirkes, hvis der opstår væsentlige fejl i de udvalgte emner.
6.	Dokumentation af den beløbsmæssige størrelse af den eller de regnskabsposter, som potentielt påvirkes af væsentlige fejl i de udvalgte emner.
7.	Dokumentation af begrundelser for de gjorte overvejelser.

Bilag 2: Dokumentation af væsentlighed mv. for offentlige virksomheder (finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision)

I bilag 4 og 5 findes et eksempel på væsentlighedsvurderinger i forbindelse med fastlæggelse af relevante plantemaer, udvælgelse af emner inden for plantemaerne samt rotationsplan. Eksemplet tager udgangspunkt i revision af en uddannelsesinstitution, hvor der gælder særkrav til plantemaer uden for rotation, som indgår i revisionen hvert år. I situationer uden særkrav vil der normalt kun udvælges et plantema pr. år i femårs rotationsplanen. Nedenfor gennemgås de enkelte trin i forbindelse med udfyldelsen af skemaet som dokumentation for overvejelserne.

Forudsætninger:

- Omsætning DKK 100 mio.
- Omsætning ekskl. tilskud DKK 20 mio.
- Samlede omkostninger DKK 100 mio.
- Lønomsætninger DKK 75 mio.
- Andre omkostninger end løn DKK 25 mio.
- Væsentlighedsbeløb DKK 3 mio. svarende til 3% af omsætningen (eller de samlede omkostninger).

Skema 1 om plantemaer:

1. Tilføje andre relevante plantemaer end de obligatoriske. Der er ikke identificeret yderligere plantemaer end de obligatoriske.
2. Vurdering af, om de anførte plantemaer er relevante – dvs. om de ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko er relevante (kan der opstå en væsentlig fejl inden for plantemaet?). Tre af de seks obligatoriske plantemaer for den juridisk-kritiske revision i henhold til SOR 6 er vurderet relevante (gennemførelse af køb, løn- og ansættelsesmæssige dispositioner og gennemførelse af salg), mens tre af de fem obligatoriske plantemaer i forvaltningsrevisionen i henhold til SOR 7 er vurderet relevante (aktivitets- og resursestyring, mål- og resultatstyring samt styring af offentlige indkøb). Relevansen er vurderet ud fra beløbsmæssig væsentlighed og risiko for regelbrud eller forvaltningsmangler.
3. Vurdering af finansiel væsentlighed – dvs. vurdering af den økonomiske/beløbsmæssige væsentlighed svarende til vurderingerne i den finansielle revision i henhold til ISA. Alle plantemaer, som beløbsmæssigt overstiger det overordnede væsentlighedsbeløb på DKK 3 mio., vurderes væsentlige.
4. Risikovurdering af de enkelte plantemaer i forhold til risikoen for regelbrud i henhold til SOR 6 eller forvaltningsmangler i henhold til SOR 7. I eksemplet er angivet fra lav, medium til høj risiko, hvilket er vurderet med de anførte begrundelser i skemaet i særskilt kolonne.
5. Dokumentation af, hvilken eller hvilke regnskabsposter der påvirkes, hvis der opstår væsentlige fejl i plantemaet. For alle relevante plantemaer er angivet, hvilke konkrete regnskabsposter der påvirkes af eventuelle fejl i plantemaet.



6.	Dokumentation af den beløbsmæssige størrelse af den eller de regnskabsposter, som potentielt påvirkes af væsentlige fejl i plantemaet. Dokumentation af den beløbsmæssige størrelse af de regnskabsposter, der påvirkes af eventuelle fejl i plantemaet.
7.	Dokumentation af begrundelser for de gjorte overvejelser. Her angives begrundelser for revisors faglige vurderinger af eksempelvis risikoen for de relevante plantemaer mv.
8.	Dokumentation af tidspunktet for gennemførelsen af den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevision af de relevante plantemaer i en rotationsplan. Her angives den obligatoriske rotationsplan, som også skal gengives i den skriftlige rapportering til den øverste ledelse.

Skema 2 om emner:

1.	Dokumentation af udvalgte konkrete emner og revisionshandling indend for de plantemaer, som er i "scope" for årets revision.
2.	Vurdering af, om de anførte emner er relevante – dvs. om de ud fra en vurdering af væsentlighed og risiko er relevante (kan der opstå en væsentlig fejl inden for emnet?). Her anføres "ja" eller "nej".
3.	Vurdering af finansiel væsentlighed – dvs. vurdering af den økonomiske/beløbsmæssige væsentlighed svarende til vurderingerne i den finansielle revision i henhold til ISA.
4.	Risikovurdering af de enkelte emner i forhold til risikoen for regelbrud i henhold til SOR 6 eller forvaltningsmangler i henhold til SOR 7. Her anføres høj, middel eller lav.
5.	Dokumentation af, hvilken eller hvilke regnskabsposter der påvirkes, hvis der opstår væsentlige fejl i de udvalgte emner. Her anføres, hvilken eller hvilke regnskabsposter som påvirkes af fejl i emnet.
6.	Dokumentation af den beløbsmæssige størrelse af den eller de regnskabsposter, som potentielt påvirkes af væsentlige fejl i de udvalgte emner. Her anføres konkrete beløb, så væsentligheden kan ses direkte.
7.	Dokumentation af begrundelser for de gjorte overvejelser for de angivne svar.

Bilag 3: Rigsrevisionens væsentlighedsniveauer

Rigsrevisionen har følgende interne retningslinjer ved revision af årsregnskaber for selvstændige offentlige virksomheder mv.:

Som udgangspunkt anvendes væsentlighed for regnskabet som helhed ved den finansielle revision også som væsentlighedsniveau ved revisioner efter SOR 6 og SOR 7. Dog gælder følgende undtagelser:

- **Store virksomheder:** Ved revision af store virksomheder/årsregnskaber kan det væsentlighedsniveau, som sættes i den finansielle revision efter ISA, blive for højt til, at det er rimeligt også at anvende det i revisionerne efter SOR 6 og SOR 7. For offentligheden og de berørte borgere er virksomhedens størrelse ikke nødvendigvis afgørende for, om et regelbrud betragtes som væsentligt. Generelt er regelbrud/forvaltningsmangler i størrelsesordenen 100 mio.kr. derfor som hovedregel væsentlige – uanset at det finansielle væsentlighedsniveau er højere. Revisor skal fastsætte væsentligheden ud fra en faglig vurdering i den konkrete situation.
- **Differentierede væsentlighedsniveauer i den finansielle revision:** Hvis revisor har fastlagt differentierede væsentlighedsniveauer i den finansielle revision, vil det ofte være passende at anvende disse lavere væsentlighedsniveauer i relation til juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Eksempelvis kan revisor anvende lavere væsentlighedsniveauer for resultatopgørelsen eller specifikke regnskabsposter. Revisor skal fastsætte væsentligheden ud fra en faglig vurdering i den konkrete situation.

Det fastsatte væsentlighedsniveau anvendes som udgangspunkt i alle beslutninger om væsentlighed. Hvis der er meget store forskelle mellem plantemaernes beløbsmæssige størrelse (illustreret i figur 2 i afsnit 4), kan det dog være nødvendigt at anvende et supplerende væsentlighedsniveau for emnets størrelse:

- **Emnets størrelse i forhold til plantemaet:** Hvis virksomheden har store indtægter og udgifter til et plantema, skal revisor vælge et emne, der omfatter en vis andel af de samlede indtægter og udgifter til plantemaet. Revisor (og en eventuel efterfølgende revisor) skal normalt kunne lægge til grund, at man ikke behøver at behandle plantemaet igen før næste turnus på op til fem år. Emnet/emnerne vælges derfor altid sådan, at de omfatter mindst 10% af plantemaet.

Emnet skal naturligvis også være tilstrækkeligt stort i forhold til det generelle væsentlighedsniveau. Emnet udvælges ud fra risikoen for, at emnet kan indeholde regelbrud/forvaltningsmangler, der er større end væsentlighedsniveauet. Hvis emnet er for lille i forhold til væsentlighedsniveauet, er der ingen risiko for regelbrud/forvaltningsmangler. For små plantemaer kan revisor ikke altid vælge et emne, der er tilstrækkeligt stort i forhold til det generelle væsentlighedsniveau. Revisor kan derfor ikke altid undgå, at nogle emner kun lige overstiger væsentlighedsniveauet (illustreret i figur 2). I disse tilfælde gælder:

- **Beslutning om kritisk udtalelse ved små emner/plantemaer:** Generelt vil det ikke være rimeligt at betragte regelbrud eller forvaltningsmangler som uvæsentlige, hvis de udgør mere end halvdelen af emnet. Hvis konklusionen om emnet er overvejende kritisk, bør udtalelsen i påtegningen også være overvejende kritisk. Samtidig har det betydning for tilliden til ledelsesansvaret, hvis regelbrud/forvaltningsmangler udgør over halvdelen af emnet, og emnet samtidig udgør størstedelen af plantemaet. Revisor bør i sådan en situation derfor udforme en kritisk bemærkning i udtalelsen om juridisk-kritisk revision og/eller forvaltningsrevision i revisionspåtegningen.



Bilag 4: Rotationsplan for juridisk-kritisk revision (SOR 6) og forvaltningsrevision (SOR 7) - vurdering af plantemaer

Relevant plantema	Finansielt væsentligt	Risikovurdering for forvaltningsmangel eller regelbrud	Særlige krav i revisionsbekendtgørelser, instrukser, eller kontrolnoter	Regnskabspost	Beløb	Begrundelse	Tidspunkt for gennemgang						
							2021	2020	2019	2018	2017		
Juridisk-kritisk revision - plantemaer													
Gennemførelse af køb	Ja	Ja	Lav	Nej	Samlede omkostninger ekskl. løn	25.000.000	Gennemførelse af køb er en vurdering af, om institutionen har tilrettelagt et styringsgrundlag på indkøbsområdet, der kan sikre og dokumentere, at institutionen foretager sine indkøb bedst, billigst og i overensstemmelse med gældende regler. Der er tale om en kerneopgave, og risikoen for regelbrud vurderes lav. Det understøttes af mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget. Desuden er personalet seriøse og personalets kvalifikationer er gode, ligesom foretningsgangen er hensigtsmæssig og har en god klarhed. Der eksisterer en god arbejdsdeling, gode afstemningsprocedurer og lignende samt et fornuftigt niveau af egenkontrol. Der er i tillæg hertil tale om sædvanlige rutinetransaktioner, som ikke er beregningstunge og indeholder ikke væsentlige skøn.	X		X			X
Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner	Ja	Ja	Lav	Ja	Samlede lønomkostninger	75.000.000	Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner er en væsentlig post undtaget fra rotation i henhold til gældende regler og vil derfor være undtaget til revision hvert år. Der er tale om en kerneopgave, og risikoen for regelbrud vurderes lav. Det understøttes af mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget. Desuden er personalet seriøse og personalets kvalifikationer er gode, ligesom foretningsgangen er hensigtsmæssig og har en god klarhed. Der eksisterer en god arbejdsdeling, gode afstemningsprocedurer og lignende samt et fornuftigt niveau af egenkontrol. Der er i tillæg hertil tale om sædvanlige rutinetransaktioner, som ikke er beregningstunge og indeholder ikke væsentlige skøn.	X	X	X	X	X	X
Gennemførelse af salg	Ja	Ja	Medium	Ja	Samlet omsætning ekskl. tilskud	20.000.000	Institutionen har i regnskabsåret udført aktiviteter omfattet af reglerne om indtægtsdækket virksomhed. Institutionens udbud af kurser og andre aktiviteter under indtægtsdækket virksomhed er steget kraftigt inden for de seneste 5 år. Der udbydes nu aktiviteter under indtægtsdækket virksomhed i flere afdelinger. Der er tale om et kompliceret regelsæt behæftet med mange skøn og vurderinger, hvorfor risikoen for regelbrud vurderes medium. Det understøttes af mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget. Der er i tillæg hertil tale om usædvanlige ikke-rutinetransaktioner, som indeholder væsentlige skøn.	X	X	X	X	X	X
Myndigheders gebyropkrævning	Nej	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	Institutionen har i indværende regnskabsår ikke haft gebyropkrævning.	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R
Afgørelser om tildeling af tilskud mv.	Nej	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	Institutionen har i indværende regnskabsår ikke haft afgørelser om tildeling af tilskud mv.	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R
Rettighedsbestemte overførsler	Nej	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	Institutionen har i indværende regnskabsår ikke haft rettighedsbestemte overførsler.	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R
Andre relevante	Nej	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	Der er ikke identificeret yderligere relevante plantemaer.	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R
Forvaltningsrevision - plantemaer													
Aktivitets- og resursestyring	Ja	Ja	Medium	Nej	Samlede omkostninger	100.000.000	Vurderingen af aktivitets- og resursestyringen omfatter bl.a. undersøgelser af, om institutionen løbende følger op på drifts- og likviditetsbudgetter med henblik på at kunne prioritere mellem aktiviteterne og sikre tilpasningsmuligheder ved ændringer i behovet, og om ledelsen løbende måler produktivtetsudviklingen eller gennemfører analyser af, om resurserne står mål med produktionens omfang. Der er tale om et kompliceret regelsæt behæftet med mange skøn og vurderinger, hvorfor risikoen for regelbrud vurderes medium. Det understøttes af mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget.	X		X			X
Mål- og resultatstyring	Ja	Ja	Medium	Ja	Samlede omkostninger	100.000.000	Ved begrebet effektivitet forstås dels graden af målopfyldelse og dels et mål for institutionens evne til med de anvendte resurser at nå et resultat, der opfylder de opstillede målsætninger. Vurderingen af effektiviteten omfatter bl.a. undersøgelser af, om institutionen: - Har en veldefineret strategiplan og har etableret måleinstrumenter (nøgletal, brugerundersøgelser mv.) - Faktiske virksomhed er i overensstemmelse med den strategiske målsætning - Har nået sine strategiske mål – herunder kvalitative – set i forhold til de anvendte resurser - Foretager interne kvalitetskontroller - Ledelse i øvrigt har foretaget undersøgelser, der kan belyse effektiviteten. Der er tale om en kerneopgave, som dog er behæftet med betydelig skøn, og risikoen vurderes middel. Der er tale om komplicerede regler behæftet med mange skøn og vurderinger, hvorfor risikoen for regelbrud vurderes medium. Det understøttes af mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget.			X		X	
Styring af offentlige indkøb	Ja	Ja	Lav	Nej	Samlede omkostninger ekskl. løn	25.000.000	Sparsommelighed er et udtryk for en vurdering af, at der er opnået mest muligt for pengene ved forvaltning af de tildelte offentlige midler, herunder om institutionen har tilrettelagt et styringsgrundlag på indkøbsområdet, der kan sikre og dokumentere, at institutionen foretager sine indkøb bedst, billigst og i overensstemmelse med gældende regler ("sparsommelige indkøb"). Der er tale om en kerneopgave, og risikoen for regelbrud vurderes lav. Det understøttes af mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget. Desuden er personalet seriøse og personalets kvalifikationer er gode, ligesom foretningsgangen er hensigtsmæssig og har en god klarhed. Der eksisterer en god arbejdsdeling, gode afstemningsprocedurer og lignende samt et fornuftigt niveau af egenkontrol. Der er i tillæg hertil tale om sædvanlige rutinetransaktioner, som ikke er beregningstunge og indeholder ikke væsentlige skøn.	X		X			X
Budgetstyring af flerårige investeringsprojekter	Nej	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	Institutionen har i indværende regnskabsår ikke foretaget budgetstyring af flerårige investeringsprojekter. Hvis plantemaet i kommende regnskabsår beløbsmæssigt bliver væsentligt, vil det blive et relevant plantema i dette år.					X	X
Styring af offentlige tilskudsordninger	Nej	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	Institutionen har i indværende regnskabsår ikke styret offentlige tilskudsordninger.	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R
Andre relevante	Nej	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	Der er ikke identificeret yderligere relevante plantemaer.	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R	I/R

*Der kan være særregler for juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision indenfor særlige sektorer, som man skal tage højde for i revisionsplanen, herunder tvungne plantemaer/emner, som der ikke kan foretages rotation på.



Bilag 5: Rotationsplan for juridisk-kritisk revision (SOR 6) og forvaltningsrevision (SOR 7) - vurdering af emner indenfor udvalgte plantemaer

	Relevant emne	Finansielt væsentligt	Risikovurdering for forvaltningsmangel eller regelbrud	Særlige krav i revisionsbekendtgørelser, instrukser, eller kontrolnoter	Beløb for emne	Allokeret væsentlighedsbeløb	Begrundelse
Juridisk-kritisk revision - plantemaer							
Gennemførelse af køb (udvalgte emner)							
- Gennemgang af indkøbspolitik (omfatter alle indkøb i regnskabsåret)	Ja	Ja	Lav	Nej	25.000.000	3.000.000	Gennemførelse af køb er en vurdering af, om institutionen har tilrettelagt et styringsgrundlag på indkøbsområdet, der kan sikre og dokumentere, at institutionen foretager sine indkøb bedst, billigst og i overensstemmelse med gældende regler. Der er tale om en kerneopgave, og risikoen for regelbrud vurderes lav. Det understøttes af, at mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget. Desuden er personalets kvalifikationer og serisitet gode, ligesom forretningsgangen har en god klarhed og hensigtsmæssighed, og der eksisterer en god arbejdsdeling, afstemningsprocedurer og lignende, egenkontrol. Der er i tillæg hertil tale om sædvanlige rutinetransaktioner, som ikke er beregningstunge og ikke indeholde væsentlige skøn.
- Stikprøvevis test af gennemførte udbudsforretninger (omfatter ca. 3% af gennemførte indkøb i regnskabsåret)							
- Test af overholdelse af indkøbspolitikken for indkøb af rengøring og undervisningsmaterialer (omfatter ca. 2% af gennemførte indkøb i regnskabsåret).							
Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner* (udvalgte emner)							
- Gennemgang af lønafstemning (omfatter alle lønomkostninger i regnskabsåret)	Ja	Ja	Lav	Ja	75.000.000	3.000.000	Løn- og ansættelsesmæssige dispositioner er væsentlig post undtaget fra rotation i henhold til gældende regler og vil derfor være udtaget til revision hvert år. Der er tale om en kerneopgave, og risikoen for regelbrud vurderes lav. Det understøttes af, at mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget. Desuden er personalets kvalifikationer og serisitet gode, ligesom forretningsgangen har en god klarhed og hensigtsmæssighed, og der eksisterer en god arbejdsdeling, afstemningsprocedurer og lignende, egenkontrol. Der er i tillæg hertil tale om sædvanlige rutinetransaktioner, som ikke er beregningstunge og ikke indeholde væsentlige skøn.
- Stikprøvevis test af indplacering af nyansatte (omfatter ca. 5% af de samlede lønomkostninger i regnskabsåret)							
- Stikprøvevis test af udbetalte tillæg (omfatter ca. 2% af de samlede lønomkostninger i regnskabsåret)							
- Gennemgang af chef løn og resultat løn (omfatter ca. 2% af de samlede lønomkostninger i regnskabsåret).							
Gennemførelse af salg* (udvalgte emner)							
- Gennemgang af politik for igangsætning af salg (omfatter alle salgsaktiviteter i regnskabsåret)	Ja	Ja	Medium	Ja	7.500.000	3.000.000	Institutionen har i regnskabsåret udført aktiviteter omfattet af reglerne om indtægtsdækket virksomhed. Institutionens udbud af kurser og andre aktiviteter under indtægtsdækket virksomhed er steget kraftigt inden for de seneste 5 år. Der udbydes nu aktiviteter under indtægtsdækket virksomhed i flere afdelinger. Der er tale om et kompliceret regelsæt behæftet med mange skøn og vurderinger, hvorfor risikoen for regelbrud vurderes medium. Det understøttes af, at mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget. Der er i tillæg hertil tale om usædvanlige ikke-rutinetransaktioner, som indeholder væsentlige skøn.
- Stikprøvevis test af igangsatte salgsaktiviteter (omfatter ca. 0,5% af gennemførte salg i regnskabsåret)							
- Test af overholdelse af salgspolitikken for IDV-aktiviteter (omfatter ca. 80% af gennemførte salg i regnskabsåret).							
Forvaltningsrevision - plantemaer							
Aktivitets- og resurcestyring* (udvalgte emner)							
Vurderingen af aktivitets- og resurcestyringen omfatter bl.a. undersøgelser af, om institutionen løbende følger op på drifts- og likviditetsbudgetter med henblik på at kunne prioritere mellem aktiviteterne og sikre tilpasningsmuligheder ved ændringer i behovet, og om ledelsen løbende måler produktivitetsudviklingen eller gennemfører analyser af, om ressourcerne står mål med produktionens omfang. Der er tale om en kerneopgave, og risikoen vurderes lav.	Ja	Ja	Lav	Nej	100.000.000	3.000.000	Vurderingen af aktivitets- og resurcestyringen omfatter bl.a. undersøgelser af, om institutionen løbende følger op på drifts- og likviditetsbudgetter med henblik på at kunne prioritere mellem aktiviteterne og sikre tilpasningsmuligheder ved ændringer i behovet, og om ledelsen løbende måler produktivitetsudviklingen eller gennemfører analyser af, om ressourcerne står mål med produktionens omfang. Der er tale om et kompliceret regelsæt behæftet med mange skøn og vurderinger, hvorfor risikoen for regelbrud vurderes medium. Det understøttes af, at mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget.
Styring af offentlige indkøb (udvalgte emner)							
Sparsommelighed er et udtryk for en vurdering af, at der er opnået mest muligt for pengene ved forvaltning af de tildelte offentlige midler, herunder om institutionen har tilrettelagt et styringsgrundlag på indkøbsområdet, der kan sikre og dokumentere, at institutionen foretager sine indkøb bedst, billigst og i overensstemmelse med gældende regler ("sparsommelige indkøb"). Der er tale om en kerneopgave, og risikoen vurderes lav.	Ja	Ja	Lav	Nej	25.000.000	3.000.000	Sparsommelighed er et udtryk for en vurdering af, at der er opnået mest muligt for pengene ved forvaltning af de tildelte offentlige midler, herunder om institutionen har tilrettelagt et styringsgrundlag på indkøbsområdet, der kan sikre og dokumentere, at institutionen foretager sine indkøb bedst, billigst og i overensstemmelse med gældende regler ("sparsommelige indkøb"). Der er tale om en kerneopgave, og risikoen for regelbrud vurderes lav. Det understøttes af, at mængden, arten og kompleksiteten i transaktionskæden og -omfanget. Desuden er personalets kvalifikationer og serisitet gode, ligesom forretningsgangen har en god klarhed og hensigtsmæssighed, og der eksisterer en god arbejdsdeling, afstemningsprocedurer og lignende, egenkontrol. Der er i tillæg hertil tale om sædvanlige rutinetransaktioner, som ikke er beregningstunge og ikke indeholde væsentlige skøn.

*Der kan være særregler for juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision indenfor særlige sektorer, som man skal tage højde for i revisionsplanen, herunder tungne plantemaer/emner, som der ikke kan foretages rotation på.

