

# IAASB's påvirkning på Rigsrevisionen

---

16. maj 2022

---

Kandidatafhandling - Cand.merc.aud.

Skrevet af:

Joachim Halvorsen Buskbjerg - 119106

Sandra Holmegaard Knapp - 118501

Vejleder: Kim Klarskov Jeppesen

Antal anslag: 272.331

Antal sider: 117

**IAASB** International Auditing  
and Assurance  
Standards Board



**FOLKETINGET  
RIGSREVISIONEN**

## 1. Abstract

This master thesis examines how IAASB's current projects should affect the National Audit Office of Denmark's work. Evidence is provided from two semi-structured interview and document analysis.

In 2017, the National Audit Office of Denmark introduced a new set of standards on public-sector auditing, "Standarderne for Offentlig Revision (SOR)". The standards define the requirements that auditors must comply with to carry out audits in accordance with good public-sector auditing practices as prescribed by law. SOR are based on and consistent with the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). ISSAI are made by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). INTOSAI uses IAASB's Financial Audit Standard directly, which means that the ISSAI concerning Financial Audit are equal to IAASB's standards on financial auditing.

The analysis was split into two parts. The first part analysed how the update of the 3 standards affects the work of the National Audit Office of Denmark. This analysis showed that the National Audit Office of Denmark has implemented large parts of the ISA, but that there were several places where the National Audit Office of Denmark described the audit actions on an overall level, rather than on a more specific level, which ISA requires. IAASB's current projects should therefore affect the National Audit Office of Denmark by making changes to their standards.

The second part of the analysis examined the jurisdiction of the National Audit Office of Denmark, and how the National Audit Office of Denmark was affected by the private-sector auditing. This analysis showed that the National Audit Office of Denmark had competition for its work regarding the financial audit of financial statements. The competition stems from the fact that the National Audit Office of Denmark uses the same standards as private-sector auditors in connection with financial auditing, which is why the National Audit Office of Denmark may find it difficult to maintain its jurisdiction regarding the financial audit.

The overall conclusion of the thesis is that IAASB's current projects should have a significant impact on the National Audit Office of Denmark.

## 1. Indhold

1. Abstract.....	1
2. Indledende kapitel for afhandlingen .....	4
2.1 Indledning.....	4
2.2 Problemfelt .....	5
2.3 Problemformulering .....	6
2.4 Afgrænsning .....	6
2.5 Struktur for afhandlingen .....	7
3. Metodekapitel .....	8
3.1 Videnskabsteori .....	8
3.2 Kvalitative metode .....	9
3.2.1 Komparativ analyse .....	10
3.2.2 Interview .....	11
3.2.3 Dokumentstudier.....	14
3.3 Kildekritik .....	15
3.3.1 Reliabilitet.....	15
3.3.2 Validitet.....	17
4. Teorikapitel.....	19
4.1 Jurisdiktion - Andrew Abbott.....	19
5. Redegørelse .....	20
5.1 Baggrunden for ISSAI.....	21
5.1.1 IAASB.....	21
5.1.2 INTOSAI.....	22
5.2 Rigsrevisionens opgave.....	25
5.3 SOR - Standarderne for Offentlig Revision .....	31
6. Analyse af udvalgte ISA'er .....	37
6.1 ISA 220 .....	38
6.1.1 Anvendelsesområde .....	38
6.1.2 Definitioner .....	38
6.1.3 Krav.....	39
6.1.4 ISA 220 Revised's påvirkning på Rigsrevisionens arbejde.....	40
6.1.5 Delkonklusion .....	50
6.2 ISA 315 R.....	50
6.2.1 Anvendelsesområde .....	50
6.2.2 Definitioner .....	51

6.2.3	Krav.....	51
6.2.4	ISA 315 Revised 2019's påvirkning på Rigsrevisionens arbejde.....	53
6.2.5	Delkonklusion.....	67
6.3	ISA 540.....	68
6.3.1	Anvendelsesområde.....	68
6.3.2	Definitioner.....	68
6.3.3	Krav.....	69
6.3.4	ISA 540 Revised's påvirkning på Rigsrevisionens arbejde.....	72
6.3.5	Delkonklusion.....	82
7.	Analyse af den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde.....	83
7.1	Forskelle mellem privat revision og offentlig revision.....	83
7.1.1	Delkonklusion.....	86
7.2	Konkurrencesituation.....	86
7.2.1	Delkonklusion.....	89
7.3	Jurisdiktion.....	89
7.3.1	Delkonklusion.....	94
7.4	Hvordan bliver standarder lavet?.....	94
7.4.1	Delkonklusion.....	96
7.5	Hvorfor lave SOR, når man allerede har ISSAI og ISA?.....	97
7.5.1	Delkonklusion.....	99
8.	Diskussion.....	100
8.1	Udvalgte ISA'ers påvirkning på Rigsrevisionens arbejde.....	100
8.1.1	ISA 220 R - Kvalitetsstyring.....	100
8.1.2	Placering af krav.....	102
8.1.3	Rigsrevisionens brug af standarder.....	103
8.1.4	Vil resultaterne i undersøgelsen reelt set have en betydning for revisionen?..	105
8.2	Den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde.....	106
8.2.1	Jurisdiktion.....	107
8.2.2	Er det nødvendigt at være specifik i standarderne?.....	108
8.2.3	Har konkurrencesituationen været gavnlige for den offentlige revision?.....	109
8.2.4	Er standardisering godt for revisionsbranchen?.....	110
9.	Konklusion.....	111
9.1	Perspektivering.....	116
10.	Litteraturliste.....	118
11.	Bilagsoversigt.....	121

## 2. Indledende kapitel for afhandlingen

### 2.1 Indledning

D. 1. maj 2012 får Rigsrevisionen en ny rigsrevisor. Lone Strøm bliver ansat som rigsrevisor, og bliver dermed den øverste ansvarlige chef i Rigsrevisionen. Lone Strøm havde inden sin udnævnelse som rigsrevisor over 20 års erfaring fra den private og offentlige sektor. Lone Strøm startede sin karriere i Ernst & Young, hvor hun i 1997 blev statsautoriseret revisor, efterfølgende blev hun revisionschef i Finansstyrelsen, vicedirektør i Økonomistyrelsen og direktør i Statens IT. Det faktum, at Lone Strøm er uddannet statsautoriseret revisor, er anderledes i forhold til tidligere rigsrevisorers uddannelse. Tidligere rigsrevisor Henrik Otbo var uddannet cand.polit., det samme gælder hans forgængere. Dette kan have haft en betydning for hendes vision i forhold til Rigsrevisionen.

I december 2013 udfærdigede rigsrevisor Lone Strøm et notat til Statsrevisorerne om de nye internationale principper for offentlig revision - ISSAI 100, 200, 300 og 400 (Rigsrevisionen & Strøm, 2013). I notatet redegør rigsrevisor for baggrunden, og for indholdet af de nye revisionsprincipper, samt Rigsrevisionens bidrag til udarbejdelsen, og videre arbejde med at implementere principperne i den offentlige revision i Danmark. Dette blev startskuddet til SOR.

I december 2017 trådte SOR, Standarder for Offentlig Revision, i kraft, og blev dermed det nye regelsæt for revisionen af den offentlige sektor i Danmark. Hidtil havde Rigsrevisionen revideret efter God offentlig revisionskik. God offentlig revisionskik er en retlig og faglig norm for den offentlige revision. Dette følger af rigsrevisorlovens § 3. Udarbejdelsen og implementeringen af SOR har haft til formål at give den retlige norm et mere præcist indhold (Rigsrevisors Forord, n.d.). SOR skal vise brugerne af den offentlige revision formålet med denne revision samt vise, hvordan Rigsrevisionen og godkendte revisorer reviderer. Ifølge forordet til SOR er anledningen til at samle og offentliggøre standarderne, at Lone Strøm som rigsrevisor vil sikre, at Rigsrevisionen og den offentlige revision i Danmark lever op til internationale faglige principper.

*” Vi vil med offentliggørelsen af SOR vise brugere af offentlig revision formålet med revisionen og vise, hvordan vi reviderer. Vi ønsker således også med offentliggørelsen at gøre det klart, hvilke forventninger omverdenen kan have til revisionen af offentlige midler.”* (Rigsrevisionen, 2022a)

Lone Strøm afslutter sit forord til SOR med ovenstående udtalelse. Fra december 2017 danner SOR rammerne for den offentlige revision, og dækker derfor over de forskellige opgaver, som Rigsrevisionen besidder.

## 2.2 Problemfelt

Rigsrevisionen er en uafhængig institution under Folketinget, hvis opgave er at undersøge, om statens midler bruges effektivt, og som Folketinget har besluttet. Rigsrevisionens opgave vedrører derfor den enkelte borger i form af, hvorvidt statens virksomheder forvalter skatteborgerens bidrag til den danske velfærdsstat effektivt og inden for de rammer, som er givet af Folketinget. Helt specifikt vedrører Rigsrevisionens opgave at undersøge om statsregnskabet er rigtigt, samt undersøge om statslige myndigheder og andre statsligt finansierede styrelser overholder de gældende love og regler, samt forvalter statens midler sparsommeligt, produktivt og effektivt (Rigsrevisionen, n.d.-b).

For at kunne varetage denne opgave, kræver dette vejledninger, som skal holdes op imod virksomhedernes administration af disse midler. Vurderingen af håndteringen af statens midler foretages ved, at Rigsrevisionen udfører forskellige opgaver, som har til formål at afdække denne håndtering, samt om denne er effektiv. Rammerne for udførelsen af Rigsrevisionens opgave er fra 2017 og frem SOR.

SOR er udarbejdet med baggrund i ISSAI'erne, som Lone Strøm i sit notat i december 2013 informerede Statsrevisorerne om. Det vedrørte ISSAI 100, 200, 300 og 400. ISSAI'erne udvikles af INTOSAI, hvor rigsrevisor har siddet som formand for en komité, der arbejdede med udviklingen af standarderne. INTOSAI's arbejde med at udvikle en vejledning til brug for revision af den offentlige sektor byggede til dels på IAASB's ISA'er, som ligger til grundlag for revisionsprofessionen internationalt. For at tilpasse standarderne til den udvikling revisionsprofessionen gennemgår, foretages der opdateringer af ISA'erne. Vi vurderer derfor, at disse ændringer i ISA'erne bør afføde ændringer i ISSAI'erne, som efterfølgende bør påvirke SOR. Denne afhandling vil derfor foretage en analyse af IAASB's igangværende projekter i forhold til, hvad der er nyt, samt hvilken påvirkning det bør have på SOR og på håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet, og derved også den måde hvorpå Rigsrevisionen udfører deres arbejde.

### 2.3 Problemformulering

Som beskrevet i problemfeltet ses det, at SOR udvikles på baggrund af ISSAI'erne, der er udarbejdet på baggrund af IAASB's arbejde med ISA'erne. Det er derfor aktuelt at kigge på, hvordan IAASB's udvikling påvirker SOR og håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet, og dermed også Rigsrevisionens arbejde, eftersom SOR danner rammerne og grundlaget for Rigsrevisions arbejde.

Hvorfor denne afhandlings overordnede problemformulering bliver:

***Hvordan bør IAASB's igangværende projekter påvirke Rigsrevisionens arbejde?***

### 2.4 Afgrænsning

I nærværende afhandling foretages afgrænsninger for at koncentrere afhandlingen om problemstillingen. Følgende afgrænsninger er foretaget:

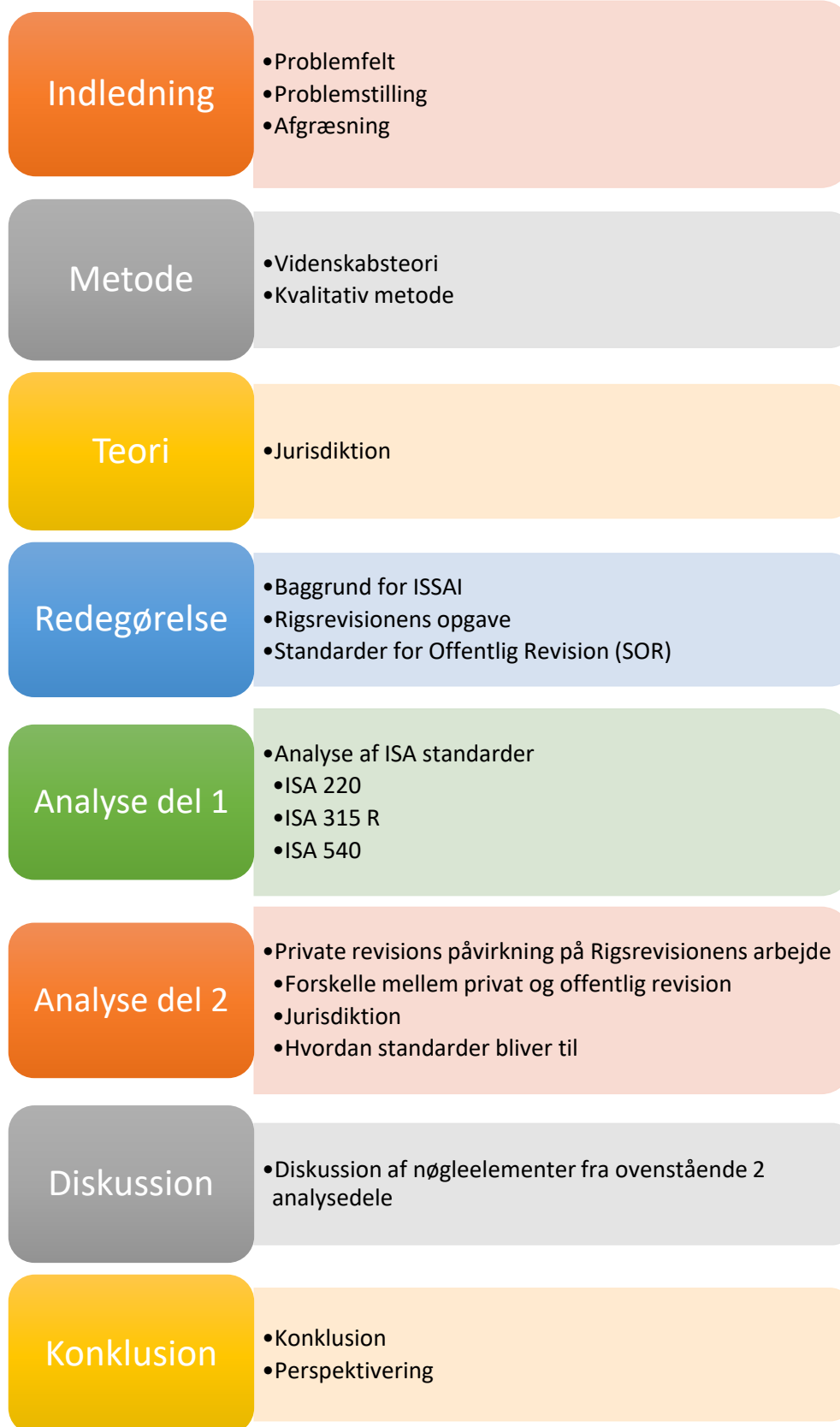
Afhandlingen afgrænses til at omhandle den danske Rigsrevision, hvorfor analyser i forhold til påvirkningen af IAASB's igangværende projekter alene vil vedrøre påvirkningen på den danske Rigsrevisions arbejde.

Juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision er en del af SOR, mere specifikt SOR 6 og SOR 7, men denne afhandling vil udelukkende behandle disse emner under beskrivelsen af SOR, samt som en del af enkelte argumenter i analysen. Dette sker på baggrund af et valg om at afgrænse denne afhandling til den finansielle revision. Herudover berører IAASB's arbejde ikke standarder for den juridisk-kritiske revision eller forvaltningsrevisionen. Derudover har vi valgt at afgrænse os fra erklæringer om den udførte revision i SOR 5, som ikke behandles yderligere end i beskrivelsen af SOR.

I forhold til Rigsrevisionens arbejde indebærer dette to kategorier. Det er revisionen af de offentlige regnskaber og større undersøgelser. Vi har i denne afhandling valgt at fokusere på revisionen af statsregnskabet, hvorfor vi afgrænser os fra større undersøgelser. Større undersøgelser, som er en SOR for sig selv i SOR 3, vil derfor ikke blive omtalt yderligere end i beskrivelsen af SOR. Dette skyldes, at de større undersøgelser ikke påvirkes af IAASB's arbejde med standarder, hvorfor vi ikke finder det relevant at kommentere yderligere på denne.



## 2.5 Struktur for afhandlingen





### 3. Metodekapitel

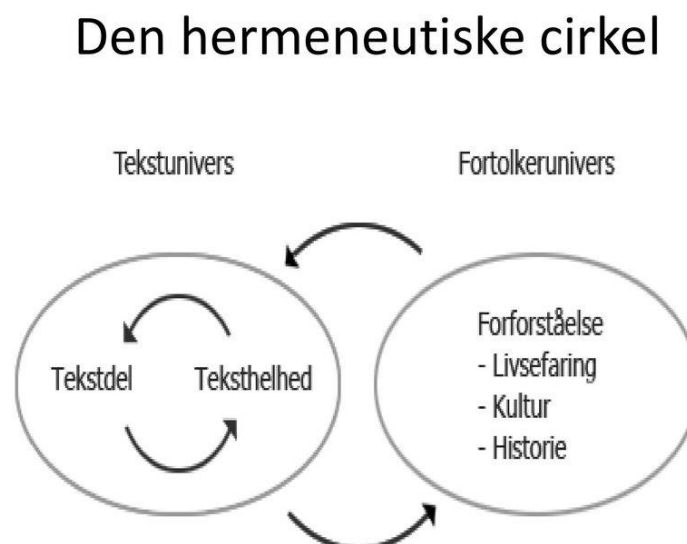
I dette afsnit vil vi komme ind på den valgte videnskabsteoretiske metode, samt baggrunden for vores valg af metoder i denne afhandling.

#### 3.1 Videnskabsteori

Vi har i denne afhandling valgt at benytte os af den hermanuetiske tilgang. Hermeneutik kan oversættes og forstås som forståelselære eller fortolkningslære. Hermeneutikken har gennem tiden udviklet sig. For Schleiermacher handlede hermeneutikken om beskæftigelsen med tekster, for Dilthey handlede den om menneskelige åndsprodukter og livstyringer, og for Gadamer bliver hermeneutikken, under påvirkning fra fænomenologen Martin Heidegger til en almen filosofi og forståelselære.

For Dilthey er ånd og natur grundlæggende forskellige, og derfor kan videnskaben ikke undersøge dem på samme måde (Holm, 2018). Ifølge Dilthey var naturvidenskabens formål at forklare, hvad der skete. Hvis man vil undersøge ånden (kulturen), skal man opnå en forståelse ved at stille spørgsmålet hvorfor. Opgaven bliver derfor at fortolke udsagn, for at opnå en forståelse af menneskelige aktiviteter. Hertil hører også den hermeneutiske cirkel.

**Figur 1 - Den hermeneutiske cirkel**



7

*Kilde: (Holm, 2018)*

Den hermeneutiske cirkel beskriver den opfattelse af, at al forståelse er kontekstuel. Altså for, at vi forstår helheden, skal vi forstå dens dele, men samtidig for at forstå delene skal vi forstå helheden, som de indgår i (Holm, 2018, pp. 104–105)

Dilthey bruger også begrebet hensættelse, som ifølge ham er at sætte sig i forfatterens sted, og se verden med hans øjne. Ifølge Dilthey kendetegner dette den rigtige forståelse af teksten.

Gadamer snakker om fordomme som en del af os. Han mener, at fortolkning ikke handler om at forholde sig neutralt eller fordomsfrit til en tekst, eftersom vi aldrig vil kunne være helt neutrale eller fordomsfrie. Fortolkning handler derimod om at arbejde med sine fordomme, og være bevidst om sine fordomme i arbejdet med en tekst. For ham er forståelse at inkludere sig i en dialog mellem tekst og fortolker, og i en dialog møder ingen parter op forudsætningsløst. Til gengæld arbejder de på at nærme sig hinanden.

Dilthey og Gadamer er uenige i forhold til opfattelsen af historiciteten. Hvor Dilthey ser afstanden mellem teksten og fortolkningen som et problem, ser Gadamer tidsafstanden som en positiv mulighed for at opnå forståelsen for tekstens virkningshistorie. I forhold til Gadamer benytter han begrebet horisontsammensmeltning, hvilket er en dobbelt bevægelse, som ifølge Gadamer kendetegner forståelsen. Dette sker ved først at anerkende den overleverede tekst i dens fremmedhed, for derefter selv at skabe en ny forståelseshorisont ved selve arbejdet med teksten, hvor tekstens fortidige og fortolkerens samtidige horisont går op i en højere enhed.

I denne afhandling benyttes Dilthey's tilgang til forståelsen af teksten. Dette anvendes i forbindelse med analysen af standardernes påvirkning på Rigsrevisionens opgave. Der tages udgangspunkt i at opnå en forståelse af teksterne, samt deres baggrund. Samtidig benyttes Gadamer's tilgang i forhold til, at vi ikke er fordomsfrie, og derved ikke kan opnå fuld neutralitet, eftersom vi alle møder op med en forudsætning for opgaven.

Herudover tages der udgangspunkt i den hermeneutiske cirkel, i forbindelse med at opnå en forståelse for standardernes påvirkning på Rigsrevisionens arbejde. Dette gøres, eftersom standarderne bedst forstås som en del af helheden, men for at opnå en forståelse af helheden, skal vi opnå en forståelse af standarderne.

### 3.2 Kvalitative metode

Vi har valgt at benytte den kvalitative metode som den primære metode. I forhold til at anvende den kvalitative metode, har vi benyttet os af kvalitative interviews og dokumentstudier. Den kvalitative

metode er valgt på baggrund af, at standarderne bliver præget af værdier, som bedst kan analyseres på baggrund af den kvalitative metode. Herudover er vi bekendt med, at standarderne håndteres forskelligt blandt brugerne, og denne håndtering er subjektiv. Vores afhandling understøttes derved, ved at vi har lyttet og spurgt, samt læst, forstået og udlagt.

### 3.2.1 Komparativ analyse

Vi har i denne afhandling valgt at benytte en komparativ analyse i to dele i forhold til analyse del 1. I den første del har vi foretaget en komparativ analyse af ISA'erne ved at analysere forskellene mellem den tidligere version af ISA'en og den ajourførte version af ISA'en. Herefter har vi foretaget en komparativ analyse af SOR og håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet i forhold til de ajourførte ISA'er, for at se hvor disse er ens, og hvor disse er forskellige.

Den komparative metode er med til at analysere forskellige elementer i forhold til hinanden, som nævnt ovenfor anvendes metoden i denne afhandling til at analysere udviklingen i ISA'erne, og derefter disses påvirkning på SOR og håndbogen ved at se, hvor SOR er forskellig fra ISA'erne. Ved den komparative metode foretages en systematisk sammenligning af to eller flere enheder. I afhandlingen foretages denne sammenligning mellem gamle og nye versioner af ISA'er, samt nye versioner af ISA'er mellem SOR og håndbogen. Denne sammenligning foretages for at kunne opnå en kausalitet. Denne kausalitet er i forhold til at forstå, hvilken påvirkning IAASB's arbejde bør have på Rigsrevisionens arbejde.

I arbejdet med den komparative analyse kan man vælge at fokusere på forskellene eller lighederne. I forhold til den komparative analyse af gamle og nye versioner af 3 konkrete ISA'er har vi valgt at fokusere på forskellene, for at opnå en forståelse af, hvad der er foretaget af ændringer. I forhold til den komparative analyse af ISA'erne og SOR benyttes begge tilgange, da vi både kigger på ligheder og forskelle mellem standarderne.

For at kunne foretage den komparative analyse anvendes 2 forskellige metoder til dataindsamling. Vi anvender interview og dokumentstudier til at opnå den relevante viden i forhold til at kunne foretage en komparativ analyse af ISA'erne og Rigsrevisionens arbejde.

Vi anvender også den komparative metode i forbindelse med vores analyse af den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde. Hvor vi sammenholder den private revision med den offentlige revision, for at komme frem til, hvor disse er forskellige.

### 3.2.2 Interview

For at opnå en forståelse af, hvilken påvirkning IAASB's igangværende projekter bør have på Rigsrevisionens arbejde, har vi i denne afhandling valgt at foretage ekspertinterview. Interview er valgt som metode, da problemformuleringen ligger op til en eksplorativ tilgang til afhandlingen. Vi vurderede derfor, at interview ville være den relevante metode at anvende, for at opnå en viden på baggrund af samtale med eksperter inden for området. Interviewene skal derfor medvirke til at opnå en forståelse, som ikke kan opnås ved at foretage en dokumentanalyse.

*"Hvis man gerne vil vide, hvordan folk forstår deres verden og deres liv, hvorfor så ikke tale med dem?"* - Kvale & Brinkmann (2015, p. 17)

Interview kan bruges til at opnå den forståelse af andre verdener og liv, som der er brug for i denne afhandling. Forståelsen af verden sker ud fra subjekternes synspunkter, udfolde betydningen af interviewpersonens oplevelser og afdække deres levede verden forud for videnskabelige forklaringer (Kvale & Brinkmann, 2015).

Vi tager udgangspunkt i Kvale og Brinkmanns model i forhold til interviewprocessen (Kvale & Brinkmann, 2015). Ifølge Kvale og Brinkmann kan interviewprocessen inddeles i 7 faser: tematisering, design, interview, transskription, analyse, verifikation og rapportering. I nedenstående afsnit uddybes udvalgte faser af interviewprocessen.

#### **Tematisering**

I den første fase skal der tages stilling til tematiseringen. Tematisering er at formulere formålet med undersøgelsen, samt opfattelsen af temaet, der skal undersøges. Dette skal foretages inden interviewet begynder. Interviewenes tematisering beskrives i ovenstående afsnit vedrørende problemfelt. Vi tager her stilling til, hvad der skal undersøges, og hvorfor det skal undersøges. I forhold til vores interview vil vi gerne undersøge 3 konkrete ajourførte ISA'ers påvirkning på Rigsrevisionens arbejde, herunder SOR. Vi ønsker at belyse denne problemstilling for at se, hvorvidt disse ISA'er bør have en påvirkning på Rigsrevisionens arbejde, og hvis de har, hvilken påvirkning det bør medføre i forhold til Rigsrevisionens opgave.

#### **Design**

I den anden fase af Kvale og Brinkmanns interviewproces skal der tages stilling til, hvordan undersøgelsen skal designes. I denne del har vi vurderet antallet af interviews, samt relevante interviewpersoner. I denne afhandling har vi valgt at foretage 2 interviews. I forhold til udvælgelse

af relevante interviewpersoner har vi overvejet forskellige vinkler på vores problemformulering. Interviewene skal bidrage til at kunne besvare problemformuleringen, hvorfor der i forbindelse med valg af interviewpersoner er taget udgangspunkt heri. Vi har valgt at udføre to interviews. Et interview med to personer internt fra Rigsrevisionen, som har kendskab til IAASB samt deres arbejde, og et interview med en ekstern, som har kendskab til Rigsrevisionens arbejde gennem sit tidligere arbejde der, samt som forfatter til bøger om offentlig revision. Vi har valgt at interviewe personer internt fra Rigsrevisionen, for at kunne sætte os i forfatterens sted og se verden med hans/hendes øjne jf. Diltheys teori om hensættelse.

I forbindelse med vores specifikke valg af interviewpersoner, ønskede vi et interview med rigsrevisor Lone Strøm, som den interne person med kendskab til IAASB, samt et interview med Rolf Elm-Larsen, som den eksterne person med kendskab til Rigsrevisionens arbejde. Rolf Elm-Larsen har været ansat i Rigsrevisionen fra 1975 til 2012. Han har i sin tid i Rigsrevisionen eksempelvis arbejdet med udarbejdelsen af arbejdsgange for Rigsrevisionens arbejde.

Ved udvælgelse af interviewpersoner fra Rigsrevisionen henvendte vi os til rigsrevisor og den ansvarlige for SOR. Rigsrevisor kunne ikke deltage, men sendte i stedet for en anden relevant medarbejder med ansvarsområder indenfor Rigsrevisionens revisionsstandarder og Rigsrevisionens tværgående kvalitetsstyring og kvalitetssikring. Interviewpersonerne blev således kommitteret Bo Brabrand, som har Rigsrevisionens revisionstandarder, og tværgående kvalitetsstyring og kvalitetssikring som ansvarsområder, samt Kristoffer Blegvad som er chefkonsulent i ledelsesekretariatet, samt hovedskribent på SOR og involveret i INTOSAI samarbejdet. Vi finder på baggrund af dette både Bo Brabrand og Kristoffer Blegvad relevante eksperter i forhold til denne afhandling. I forbindelse med accept af interview, blev vi gjort opmærksom på, at Rigsrevisionen har enkelte regler og retningslinjer i forhold til, når medarbejdere fra Rigsrevisionen deltager i interviews. Dette vedrører bl.a., at det ved interviews er den interviewedes personlige holdning, der gives udtryk for og ikke Rigsrevisionens officielle holdninger.

Vi har valgt, at interviewene udføres som semistrukturerende interview, hvilket betyder, at vi har udarbejdet en spørgeguide (se bilag 4 og 5), men at der samtidig er plads til at forfølge nye synsvinkler og information, som interviewpersonerne måtte komme med under interviewet. Vi har valgt at begge interviews er udført ud fra samme spørgeguide, dog med enkelte tilpasninger i forhold til interviewpersonernes position. Vi har valgt at benytte samme spørgeguide til begge interview, for at kunne sammenholde interviewpersonernes svar, og derved foretage en komparativ analyse af IAASB's nuværendes projekters påvirkning på Rigsrevisionens arbejde. I forhold til

udvælgelsen af interviewpersoner er der lagt vægt på, som nævnt tidligere, at interviewpersonerne både repræsenterer Rigsrevisionen internt, men samtidig også en interviewperson, som kigger på Rigsrevisionen eksternt, men med en viden om Rigsrevisionen, så vi dermed kunne få nogle synspunkter fra forskellige vinkler.

### **Interviewene**

I den tredje fase af interviewprocessen gennemføres interviewene på grundlag af en interviewguide og med en reflekteret tilgang til den viden, interviewene søger svar på (Kvale & Brinkmann, 2015).

Begge interviews er foretaget ude hos selve interviewpersonen. I forbindelse med interview af Rolf Elm-Larsen foregik dette i hans private hjem, mens interviewet med Rigsrevisionens medarbejdere foregik i et mødelokale i Rigsrevisionen. Begge interviews startede med information vedrørende processen for afhandlingen og brugen af deres interview deri. De blev informeret om, at vi transskriberede interviewene efterfølgende, samt at de ville fremgå af afhandlingen med navns nævnelse. Herefter præsenterede interviewpersonerne sig, hvorefter vi indgik i en dialog vedrørende problemformuleringen, hvor vi spurgte ind til ajourføringerne af ISA'erne og disses påvirkning. I forbindelse med vores interview med Rolf Elm-Larsen blev vi opmærksomme på, at han ikke var bekendt med de mere specifikke ændringer af ISA'erne, hvilket skyldes, at han ikke længere arbejder med dem på samme måde som tidligere. Derfor valgte vi at ændre tilgangen til interviewet og i stedet for at fokusere på, hvilken påvirkning den private revision har haft på den offentlige revision. Interviewet kunne derfor belyse afhandlingen med en anden vinkel end først antaget.

I forbindelse med interviewene valgte vi ikke at give interviewpersonerne spørgsmålene på forhånd. Dette kan vurderes som en svaghed og en styrke. På den ene side ville interviewpersonerne kunne forberede sig bedre på spørgsmålene, og vi derved kunne få mere fyldestgørende svar. Mens på den anden side, ville der være en chance for, at interviewpersonerne kunne forberede svarene på spørgsmålene på en sådan måde, at de fik en anden betydning, end det direkte svar i forbindelse med interviewet.

### **Transskription**

I den fjerde fase forberedes interviewmaterialet til den videre analyse. Vi har i forbindelse med interviewene valgt at lave lydoptagelse af interviewene med godkendelse fra interviewpersonerne. Vi har valgt at foretage en transskription af interviewene for efterfølgende at kunne analysere på interviewene. I forbindelse med transskriptionerne af interviewene har vi valgt at transskribere

ordret ord for ord, og vi bevarer derved hyppige gentagelser og lignende for at bevare originaliteten af interviewet. I forbindelse med interviewet med medarbejderne fra Rigsrevisionen, var det en betingelse for interviewet, at de kunne godkende de udsagn, som blev brugt i afhandlingen, hvorfor den fulde transskription blev sendt til godkendelse hos dem.

### 3.2.3 Dokumentstudier

Vi har i denne afhandling benyttet os af dokumentstudier som metode. Dette har vi gjort for at kunne besvare problemformuleringen, hvor vi vil undersøge IAASB's igangværende arbejdes påvirkning på Rigsrevisionens arbejde. Vi har brugt dokumentstudierne til at skabe en klarhed i forhold til, hvilke opdateringer, der kommer i forbindelse med IAASB's igangværende arbejde. Herudover har vi anvendt dette til at foretage en komparativ analyse af, hvilken påvirkning disse opdateringer bør have på SOR, samt håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet og diverse vejledningsdokumenter. Vi forsøger gennem dokumentstudiet at forklare og forstå baggrunden for IAASB's arbejde, samt Rigsrevisionens arbejde.

I forhold til dokumentstudier er det vigtigt at præcisere om der er tale om primære, sekundære og tertiære dokumenter (Tanggaard Pedersen & Brinkmann, 2010).

I forhold til denne afhandling arbejder vi hovedsageligt med primære dokumenter. Et primært dokument er for eksempel håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. Det er et dokument, som ikke er tilgængeligt for alle. Herudover er dokumentet produceret med henblik på cirkulation i et afgrænset og lukket forum. Dette afgrænsede og lukkede forum er internt i Rigsrevisionen, da denne håndbog er Rigsrevisionens interne vejledning i forhold til revisionen af statsregnskabet. Herudover vurderes de forskellige standarder, herunder ISA, ISSAI og SOR som værende primære dokumenter. I forhold til vurderingen af standarderne som primære dokumenter, ligger vi til grund, at disse dokumenter er udarbejdet af anerkendte instanser, samt at disse har en vis form for status samtidig med, at kilder i forhold til disse standarder hentes direkte fra den pågældende instans. Derfor vurderer vi, at det ikke er mulighed for manipulation af materiale.

Vi anvender også sekundære kilder i forhold til analysen vedrørende brugen af ISA'erne i den offentlige revision. Her anvender vi kilder i form af bøger og artikler, som anses for at være sekundære kilder til at analysere, hvordan den private revision påvirker Rigsrevisionens arbejde.

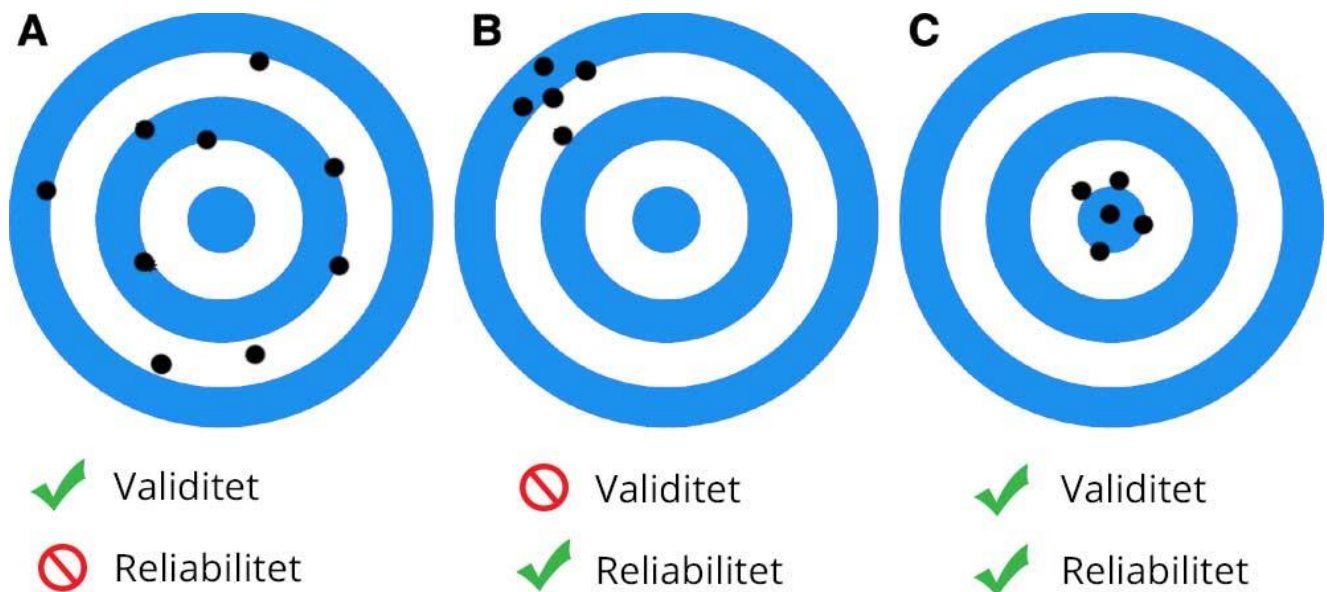
I forhold til dokumentstudierne er vi opmærksomme på, at dokumenter ofte er skabt med en bestemt hensigt, og derfor ikke giver det fulde billede. Herudover kan der opstå fortolkningsmæssige uenigheder ved det skrevne ord, hvilket vi også er opmærksomme på.



### 3.3 Kildekritik

Afhandlingen vurderes ud fra begreberne validitet og reliabilitet, som er to begreber, der sikrer, at empirien er brugbar, og derved giver det mest retvisende billede i forhold til besvarelsen af problemformuleringen. I nedenstående afsnit vil disse to begreber blive vurderet i forhold til afhandlingen.

**Figur 2 - Reliabilitet og validitet**



*Kilde: [Validitet og reliabilitet - Hvad er det? Find ud af det her. \(analysiseskolen.dk\)](https://www.analysiseskolen.dk)*

#### 3.3.1 Reliabilitet

Reliabilitet vedrører pålideligheden af den data, som ligger til grund for denne afhandling. En høj reliabilitet betyder, at der er opnået en tilpas spredning i dataindsamlingen, som tilgodeser undersøgelsens formål. Vi vil derfor vurdere om de frembragte data i undersøgelsen er pålidelige, samt hvorvidt undersøgelsen kan være konsistent over tid. Ved at undersøgelsen skal være konsistent over tid, forstås at gentages undersøgelsen af andre interesserede, skal samme undersøgelse give tilsvarende resultater. Derfor vil vurderingen primært vedrøre selve dataindsamlingen, samt analysen af denne data.

I denne afhandling har vi anvendt både primære og sekundære data, hvilket vil have en positiv og en negativ påvirkning på reliabiliteten. Vi anvender sekundære data fra internettet, hvilket er med til at hæve reliabiliteten, da disse data er tilgængelige for alle. Herudover vedrører store dele af vores data primære dokumenter i form af standarder hentet direkte fra den pågældende instans. Dette øger

reliabiliteten for undersøgelsen, da disse data har en form for anerkendelse samtidig med, at data hentes direkte fra den pågældende instans, hvorfor undersøgelsen ikke bliver udsat for mulig påvirkning af data fra udefrakommende. På baggrund af dette vurderes data i sig selv at have en høj grad af reliabilitet. Reliabiliteten af undersøgelsen påvirkes ikke alene af dataene, men også af måden hvor på data bruges og i hvilken kontekst.

Reliabiliteten i undersøgelsen kan blive påvirket af måden, som dataene bliver fortolket. Vi har i forbindelse med analysen af udviklingen i ISA'erne, samt hvilken påvirkning disse bør have på Rigsrevisionen arbejde, arbejdet med de primære dokumenter så nøgternt som muligt. Dette har vi gjort ved at forsøge at undgå ordlyds fortolkninger, og alene fokusere på den rene tekst, samt den gældende instans egne udtalelser. Vi kan dog i den forbindelse ikke stille garanti for, at andre ville nå frem til samme udfald, som vi gør. Dette skyldes, at i vores rolle som læser, opfatter vi ting forskelligt. Vi vil dog forvente, at hvis samme analyse foretages af anden person, som forholder sig nøgternt til teksten, og ikke foretager fortolkninger, ville denne person komme frem til et resultat i retning af vores. Hvorfor vi vurderer, at reliabiliteten vedrørende vurdering og analyse alene af ISA'erne besidder en høj grad af reliabilitet.

I forhold til yderligere brug af primære data, har vi i denne afhandling brugt interviews, som har en påvirkning på reliabiliteten. Reliabiliteten påvirkes af brugen af interviews, fordi interviewene fortolkes forskelligt ud fra, hvilken betydning læseren tillægger interviewene. Interviews er subjektive, da det først og fremmest er interviewpersonens holdninger og meninger, der kommer frem. Denne interviewpersons holdninger er for det meste ikke bundet op på teori, men mere på hvad de har oplevet i praksis og føler. Vi er derfor særligt opmærksomme på brugen af interviewpersonernes udtalelser, hvorfor vi i undersøgelsen har forsøgt at tydeliggøre, at udtalelserne er interviewpersonernes egne udtalelser, hvorfor disse til tider vurderes sammenholdt med yderligere information. I forhold til brugen af interviews som kilde i denne undersøgelse mindsker dette graden af reliabilitet, da interviewene kan anvendes på forskellige måder alt efter, hvordan læseren fortolker diverse udtalelser.

Herudover har vi som tidligere nævnt i forbindelse med vores undersøgelse valgt at transskribere interviewene efterfølgende, hvilket har en påvirkning på reliabiliteten. Reliabiliteten påvirkes i forbindelse med transskriptionen af interviewene ved, at der er en risiko for at transskriptionen ikke ville være den samme, hvis en anden person transskriberede samme interview. Derudover ville en anden person, som udførte samme interview muligvis få et andet output ud af interviewet, hvilket

skyldes den valgte metode for interviewene. Vi har valgt et semistruktureret interview, hvor vi stiller opfølgende spørgsmål undervejs til det fortalte. Hvis en anden person udførte interviewene, ville denne muligvis stille anderledes opfølgende spørgsmål, og derved opnå et andet output.

Udover dette vurderer vi at have en høj grad af reliabilitet på baggrund af vores spredning af analysedata. Vi har valgt at anvende de primære dokumenter, som viser udgangspunktet, herefter har vi foretaget 2 interviews med repræsentanter fra forskellige vinkler. Som nævnt tidligere har vi valgt at foretage interviews med personer internt i Rigsrevisionen og personer eksternt, for derved at kunne opnå højere grad af reliabilitet, da vi forsøger at belyse problemstillingen fra begge sider. Ved kun at anvende 2 interviews i denne afhandling, mindsker vi reliabiliteten, da vi begrænser os i forhold til spredningen på data.

På baggrund af ovenstående vurderer vi samlet set, at undersøgelsen besidder en høj grad af reliabilitet, hvilket skyldes den store brug af primære dokumenter, som tilfører en høj grad reliabilitet til undersøgelsen, da disse data ikke påvirkes af udefrakommende. Derudover har vi haft fokus på at opnå en tilpas spredning i forhold til de indsamlede data. På den anden side påvirkes reliabiliteten af undersøgelsen negativt af brugen af primære data i forhold til interviews, da disse påvirkes af interviewerens, interviewpersonens, samt personen som transskriberer interviewet. Vi har derfor i denne undersøgelse haft fokus på de faktorer, som er med til at højne reliabiliteten i undersøgelsen. Endvidere har vi været opmærksomme på brugen af data, som påvirker reliabiliteten negativt, samt hvordan denne data kunne anvendes positivt på undersøgelsen. Vi vurderer derfor samlet set, at undersøgelsen indeholder en høj grad af reliabilitet.

### 3.3.2 Validitet

I forhold til validitet vedrører denne gyldigheden af opgaven. I forhold til validiteten kigges der på, hvorvidt undersøgelsen har undersøgt det, der er angivet i problemformuleringen. I forhold til det valgte kvalitative undersøgelsesdesign udtrykkes validiteten ved, at undersøgelsesmetoden understøtter problemstillingen, som ønskes besvaret gennem de valgte metoder. I forhold til denne undersøgelse har vi valgt at gøre brug af interviews og dokumentstudier, som de understøttende metoder, for at kunne besvare vores problemformulering. Herudover har vi i forbindelse med valget om interviews som metode, vurderet, at den mest relevante tilgang ville være en semistruktureret interviewguide, hvilket har medvirket til en fleksibilitet i forhold til undersøgelsen, som ydermere har medvirket til, at problemstillingen kan belyses nuanceret. I forhold til at vurdere validiteten kigger vi på, om vi fik undersøgt det vi gerne ville undersøge, om de valgte metoder kunne bruges

til at svare på undersøgelsens problemformulering, samt hvorvidt kilderne, der blev brugt til at generere data, generelt er pålidelige eller ej.

I forhold til vores problemformulering ønskede vi at undersøge, hvilken påvirkning IAASB's nuværende arbejde bør have på Rigsrevisionens arbejde. For at danne grundlaget for denne afhandling har vi valgt at foretage en redegørelse af, hvad Rigsrevisionens arbejde er. Dette er gjort på baggrund af informationer tilgængelige på internettet fra Rigsrevisionens egen hjemmeside, samt rigsrevisorloven, hvorfor dette anses for at være data af høj validitet. Herudover foretager vi en redegørelse af IAASB og INTOSAI samt deres arbejde. Dette bliver gjort ved at hente informationer fra organisationernes egne hjemmesider, hvilket vi vurderer er valide data, da det kommer direkte fra organisationerne samtidig med, at vi vurderer, at organisationerne ikke har nogen underliggende hensigt i at fylde deres egne hjemmesider med usandheder. Vi valgte i forhold til vores analyse at basere os på interviews med interne og eksterne personer med kendskab til Rigsrevisionen og IAASB's arbejde, samt dokumentanalyse. I forhold til dokumentanalysen vurderer vi, at denne besidder høj grad af validitet, eftersom analysen er foretaget på baggrund af offentliggjorte standarder. Vi har i forbindelse med analysen af de ajourførte standarders påvirkning på Rigsrevisionens arbejde anvendt den interne håndbog i finansiel revision af statsregnskabet samt interviews. I forhold til interviewene opdeler vi vurderingen af validiteten i forhold til det interne interview og det eksterne interview.

I forhold til det eksterne vurderes validiteten at være middel, eftersom interviewpersonen ikke kunne besvare de spørgsmål vi på forhånd havde forberedt i den semistrukturerede form. Dog gjorde valget af metode det muligt at udføre interviewet, og samtidig opnå en mængde data i forhold til undersøgelsen, dog ikke specifikt i forhold til problemformuleringen, hvilket har en negativ påvirkning på validiteten. Udover dette vurderes interviewpersonen, som værende valid i forhold til undersøgelsens fokus, eftersom at interviewpersonen er tidligere medarbejder i Rigsrevisionen, og derfor har kendskab til organisationen og dens arbejdsområde. I forhold til interviewpersonens tidligere ansættelse i Rigsrevisionen, har vi haft med i betragtningen, at interviewet er påvirket af interviewpersonens subjektive holdning til Rigsrevisionen og dens arbejde. Denne subjektivitet kan påvirke validiteten, da personen muligvis kigger på organisationen på en anden måde nu, end da han arbejdede der.

I forhold til det interne interview vurderes validiteten til at være middel. Dette skyldes, at interviewet blev foretaget med to interviewpersoner, frem for alene hver for sig. Dette kan påvirke

validiteten i forhold til, hvilke udtalelser interviewpersonerne vil lave, da de kan være påvirket af en barriere i forhold til den anden interviewperson. Herudover er vi som nævnt tidligere blevet bekendt med, at i forbindelse med interview af medarbejderne for Rigsrevisionen, er vi underlagt nogle retningslinjer. Herunder gør vi opmærksom på, at udtalelserne i forbindelse med interviewet alene er den private persons og ikke Rigsrevisionens udtalelser. Interviewet blev foretaget i Rigsrevisionen, hvilket kan have en påvirkning på interviewpersonerne i forhold til deres validitet. Risikoen for at de ikke "taler sandt" eller ikke vil fortælle deres side af sagen, kan være påvirket af omgivelserne.

På den anden side blev interviewet lavet med to medarbejdere fra Rigsrevisionen, som havde stor viden inden for undersøgelsens område, hvorfor dette er med til at påvirke validiteten i en positiv retning. Den ene medarbejder er en del af INTOSAI, hvilket er med til at forbedre graden af validitet, da han dermed har en konkret viden inden for undersøgelsens område.

Vi vurderer på baggrund af ovenstående, at undersøgelsen besidder en høj grad af validitet, på baggrund af den høje validitet forbundet med brugen af standarderne, samt information direkte fra organisationernes egne hjemmesider. Herudover kan brugen af interviews bidrage med forskellige vinkler på undersøgelsen, men kan også påvirke validiteten i en negativ retning, da det ikke er alle udtalelser i forbindelse med interviews, som kan verificeres efterfølgende, samtidig med at interviewene påvirkes af interviewpersonernes subjektivitet i forhold til undersøgelsesemne. Derudover vurderer vi, at de valgte metoder er relevante i forhold til undersøgelsen, da de er med til at berige undersøgelsen med både faktisk data, som ikke er manipuleret, samt holdninger til problemstillinger set fra to forskellige sider.

## 4. Teorikapitel

I dette afsnit vil en udvalgt teori, som ligger til grund for en analyse i opgaven, blive beskrevet.

### 4.1 Jurisdiktion - Andrew Abbott

Andrew Abbott skitserede i 1988 en ny teoretisk tilgang til studier vedrørende professioner. Professionsbegrebet er af engelsk afstamning og afviger fra den almindelige brug af begrebet som et synonym for et erhverv. I forhold til Abbott's teori ses en profession som en beskæftigelse, der indebærer særlige kompetencekrav, som kræver en universitetsuddannelse og et forskningsbaseret vidensgrundlag.

Ifølge Abbott (1988) er koblingen mellem en profession og dens arbejde beskrevet ved begrebet jurisdiktion. Abbott mener, at professioner konstant er i strid om grænserne for deres jurisdiktion. Ifølge Abbott skyldes det, at professioner eksisterer i et indbyrdes afhængigt system, hvor deres fremtidige udvikling er betinget af skabelsen af nye jurisdiktioner, ved at beslaglægge ledige jurisdiktioner, eller ved at fange en jurisdiktion fra et andet erhverv, som tidligere har haft den, eller ved at opretholde jurisdiktionen i sager, hvor udenforstående forsøger at fange den (Abbott, 1988).

Professionssystemet kan let blive forstyrret, dette kan ske på baggrund af eksterne indblandinger, ved for eksempel statslig regulering, professionel uddannelse og arbejde, som favoriserer den ene profession frem for den anden. Forstyrrelserne kan også komme af, at en profession overskrider en anden professions jurisdiktion. De eksterne indblandinger påvirker derved professionssystemet direkte ved enten at åbne nye mulige områder inden for en jurisdiktion eller ved at ødelægge gamle jurisdiktioner. Derved kan en professions opgave forsvinde, og den gruppe som besad denne opgave, kan enten kæmpe for en anden jurisdiktion, eller kan styrke andre jurisdiktioner, som gruppen allerede besidder.

Professionssystemet kan også blive påvirket af interne indblandinger. Disse indblandinger foretages af kilder, som er en del af professionen selv, kontra de eksterne indblandinger. Forskelligt fra de eksterne indblandinger, medvirker interne indblandinger ikke til at hele jurisdiktioner bliver udviklet eller ødelagt. Men de interne indblandinger er med til at styrke eller svække nuværende jurisdiktioner. Generelt er de med til at styrke nuværende jurisdiktioner. Før det første kan udviklingen af ny viden medføre, at man beholder sin jurisdiktion eller udvider denne. En anden måde, der sker interne indblandinger på, er i den sociale struktur af en profession. Det kan ske ved, at en gruppe hæver deres krav og derved styrker sig selv i forhold til deres konkurrenter. Uanset hvor forstyrrelserne kommer fra, vil dette føre til jurisdiktionstvister, hvor de involverede professioner vil hævde at besidde ekspertise, som er nødvendig for den pågældende jurisdiktion. Overordnet påpeger Abbott (1988), at konkurrence mellem professioner med overlappende arbejdsområder er den primære drivkraft bag enhver professions udvikling.

## 5. Redegørelse

I dette afsnit vil vi foretage en redegørelse af flere elementer, som er relevante i forhold til forståelsen af denne afhandling. Vi vil foretage en redegørelse af baggrunden for ISSAI, for at give læseren en bedre forståelse for IAASB's påvirkning på Rigsrevisions arbejde. Herefter vil vi

foretage en redegørelse af Rigsrevisionens opgave, og til sidst vil vi foretage en redegørelse af SOR.

## 5.1 Baggrunden for ISSAI

I dette afsnit vil der blive foretaget en redegørelse af de forskellige aktører, som har medvirket til udviklingen af ISSAI, samt selve udviklingen af ISSAI. Dette gøres for at kunne skabe en forståelse for udviklingen af ISSAI, og dermed opnå en forståelse for, hvilken betydning IAASB's arbejde bør have på Rigsrevisionens arbejde.

### 5.1.1 IAASB

Først vil vi foretage en redegørelse af, hvem IAASB er, og hvad organisationen arbejder med, for derved at opnå en forståelse for, hvordan IAASB bør have en påvirkning på Rigsrevisionens arbejde.

IAASB står for *International Auditing and Assurance Standards Board*. IAASB er et uafhængigt organ, som blev stiftet i 1978. Det var tidligere kendt som IAPC, *International Auditing Practices Committee*. IAPC fokuserede indledningsvist på tre områder, objekt og omfang af revision af regnskaber, engagementsbreve, og generelle revisionsretningslinjer. Disse revisionsretningslinjer kom i 1991 til at hedde International Standards on Auditing (ISA). Der blev i 2001 foretaget en omfattende gennemgang af IAPC, hvilket resulterede i, at IAPC i 2002 blev rekonstrueret som IAASB. IAASB tjener offentlighedens interesser ved at fastsætte internationale standarder af høj kvalitet for revision, kvalitetskontrol, gennemgang osv. IAASB står også for at gøre konverteringen mellem internationale og nationale standarder lettere. IAASB udfører disse opgaver for at øge kvaliteten og ensartetheden for revision i hele verden, og styrke offentlighedens tillid til den globale revisionsprofession. IAASB er en del af IFAC, som et standardsættende organ.

For at opnå denne høje kvalitet har IAASB i 2020-2023 arbejdet med at forny måderne, hvorpå der arbejdes for derved at styrke og udvide deres smidighed og kapacitet til at udføre det rigtige arbejde på det rigtige tidspunkt. Herudover vil IAASB øge deres fokus på nye udfordringer (IAASB, n.d.).

IAASB står for udviklingen og vedligeholdelsen af ISA'erne, som danner grundlaget for revisionsprofessionen verden over.

ISA'erne kan inddeles i forskellige kategorier, hvor ISA 200-265 vedrører Generelle principper og ansvar, ISA 300-330 vedrører Planlægning, ISA 402-450 vedrører Risikovurdering og respons på vurderede risici/intern kontrol, ISA 500-580 vedrører Revisionsbevis, ISA 600-620 vedrører Brug



af andres arbejde, ISA 700-720 vedrører Konklusioner og revisionsudtalelser, ISA 800-810 vedrører Specialiserede områder.

#### 5.1.2 INTOSAI

INTOSAI står for *International Organization of Supreme Audit Institutions*. INTOSAI blev stiftet i 1953, hvor 34 lande gik sammen om at forme en faglig organisation. INTOSAI har i dag over 192 medlemslande. INTOSAI er en selvstændig, uafhængig, professionel og upolitisk organisation, som har til formål at yde gensidig støtte til rigsrevisioner, og fremme udviklingen af ideer, viden og erfaringer og fastsætte standarder for revision i den offentlige sektor (INTOSAI, n.d.-b). Derved udfører IAASB og INTOSAI samme opgave, dog er INTOSAI specifikke i forhold til rigsrevisioner verden over. Internt er INTOSAI opdelt i 7 regionale organisationer. Disse organisationer arrangerer seminarer, kongresser eller andre aktiviteter for rigsrevisionerne i den pågældende region og har sit eget hovedkontor. De regionale organisationer fordeler sig på Latinamerika og Caribien, Caribien, Europa, Afrika, arabiske lande, Asien og det sydlige Stillehav.

I 2004 blev der i forbindelse med vedtagelsen af INTOSAI's strategiske plan besluttet at opdele INTOSAI's arbejde i 4 søjler.

Den første søjle - PSC, *Professional Standards Committee*, samler det arbejde, som vedrører standarder og vejledninger for offentlig revision. PSC er med til at forme en professionalisering af arbejdet med standarder og vejledninger. Samarbejdet i den første søjle bygger på frivillighed, hvor størstedelen af verdens lande bidrager med viden og ressourcer. Dette har den betydning, at alle deltagende rigsrevisioner skal være enige, før der foreligger en beslutning, for eksempel om godkendelsen af en ISSAI (Elmose, 2011).

Den anden søjle - CBC, *Capacity Building Committee*, denne gruppe har som hovedopgave at udvikle kapaciteter og professionelle kapaciteter hos rigsrevisionerne verden over gennem uddannelse, teknisk bistand og andre udviklingsaktiviteter.

Den tredje søjle - KSC, *Knowledge Sharing Committee*, denne gruppe har til formål at fremme samarbejde på tværs af rigsrevisioner og forbedre vidensdeling.

Den fjerde søjle - PFAC, *Policy, Finance and Administration Committee*, denne gruppe står for den overordnede administration, herunder anbefalinger til bestyrelsen, finansiel planlægning, overvågning og kontrol med budget osv.

5.1.2.1 IFPP

INTOSAI har fastsat en ramme for revision i den offentlige sektor. Denne ramme omtales IFPP, *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*. Denne ramme indeholder 3 kategorier, som ses i nedenstående figur.

**Figur 3 - IFPP**



Kilde: (INTOSAI, n.d.-a)

## **INTOSAI-P – INTOSAI's principper**

Principperne består af grundlæggende principper og kerneprincipper. De grundlæggende principper specificerer den rolle og de funktioner, som rigsrevisionerne skal stræbe efter. Kerneprincipperne understøtter de grundlæggende principper for en rigsrevision, der tydeliggør rigsrevisionens rolle i samfundet.

## **ISSAI – International Standard of Supreme Audit Institutions**

ISSAI'erne er de autoritative internationale standarder for revision i den offentlige sektor. Formålet med disse er at sikre kvaliteten af de udførte revisioner, styrke revisionsrapporternes troværdighed for brugerne og øge gennemsigtigheden af revisionsprocessen osv.

## **GUID – INTOSAI vejledning**

Vejledningen er udviklet af INTOSAI for at støtte Rigsrevisionen og den individuelle revisor i, hvordan man anvender ISSAI'erne i praksis, samt hvordan man anvender de relevante ISSAI'er. Derudover bidrager vejledningerne til forståelse af et specifikt emne. (INTOSAI, n.d.-a).

### *5.1.2.2 ISSAI*

I forhold til udviklingen af en revisionsvejledning i den offentlige sektor, har INTOSAI valgt at benytte sig af to metoder til udvikling af standarderne for den offentlige revision. Ved den ene metode tager INTOSAI udgangspunkt i materiale fra andre standardsættende organer, og tilpasser de involverede standarder til det offentlige perspektiv. Ved den anden metode bruges organers standarder direkte uden tilpasning.

I forhold til den finansielle revision ligger der fra IAASB's side standarder for den finansielle revision i form af ISA'erne. Disse ligger til grund for udviklingen af ISSAI. INTOSAI har ved udviklingen af ISSAI valgt metode 1, hvor de benyttede allerede eksisterende materiale vedr. standarder, og tilpassede dette til den offentlige revision. Nedenstående figur, viser sammenhængen mellem ISA, ISSAI og SOR.

**Figur 4 - Udviklingen af Standarder for Offentlig Revision**



*Kilde: Egen tilvirkning*

I forhold til den finansielle revision har INTOSAI brugt metode 2 til vejledningsmaterialet, hvor ISSAI 2200-2810 vil følge principper om, at f.eks. ISA 220 er inkluderet i ISSAI 2220. Det vil sige ISA XXX er inkluderet i ISSAI 2XXX (INTOSAI, n.d.-a). Det fremgår af ISSAI 100, paragraf 11, at ISA'erne er inkorporeret i INTOSAI's finansielle revisionsstandarder (ISSAI 2000-2899). ISSAI'erne kan uddybe yderligere i forhold til den offentlige revision, men kravene i forhold til de finansielle revisioner er grundlæggende de samme i ISSAI og ISA (INTOSAI, 2019).

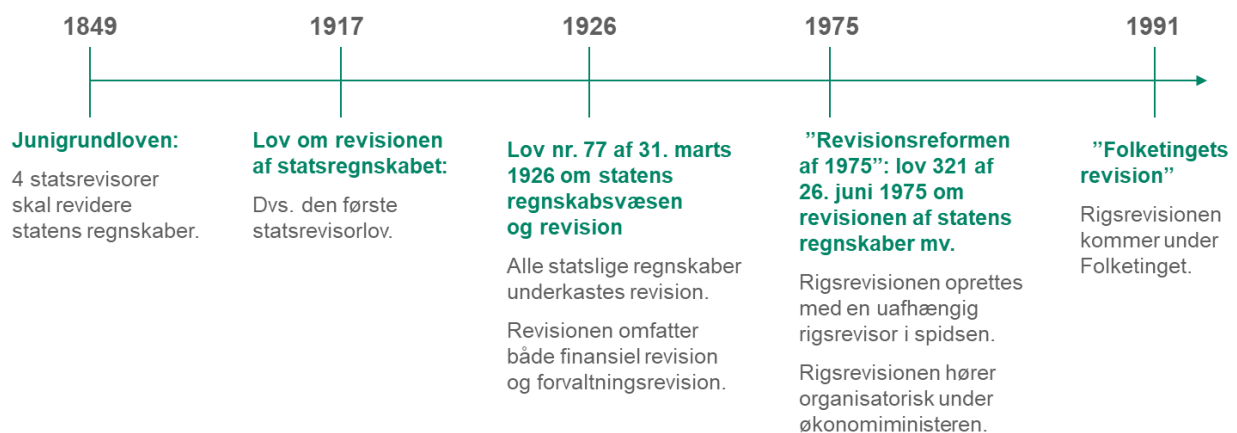
## 5.2 Rigsrevisionens opgave

Næsten alle lande har en overordnet revisionsmyndighed, der skal understøtte den forfatningsmæssige arbejdsdeling mellem regeringen og parlamentet. Det er forskelligt fra land til land, om revisionsmyndigheden hører til den dømmende, den udøvende eller den parlamentariske funktion i den forfatningsmæssige orden. I demokratiske lande, som Danmark, er revisionsmyndigheden altid sikret uafhængighed, og revisionen er med til at sikre demokratisk kontrol og fremme en effektiv forvaltning. I Danmark varetages revisionsmyndigheden blandt andet af Rigsrevisionen, som er en del af revisionsordningen i Danmark. Revisionsordningen består af Folketinget, Finansudvalget, de af Folketinget valgte Statsrevisorer og Rigsrevisionen.

I forhold til revisionsordningen står Folketinget for at udnævne rigsrevisor, at udpege Statsrevisorerne, at nedsætte Finansudvalget, at godkende den årlige finanslov og de årlige bevillinger, samt at godkende statsregnskabet. Finansudvalget står for at gennemgå finanslovsforslag, forbedre tillægsbevillingsforslaget, samt beskæftige sig med Statsrevisorerens beretninger. Statsrevisorerne, som vil blive beskrevet yderligere nedenfor, står i forhold til revisionsordningen for at offentliggøre Rigsrevisionens beretninger og notater, at bistå Folketingets udvalg med fremskaffelse af revisionsmæssige oplysninger. Statsrevisorerne er den eneste myndighed, der kan anmode rigsrevisor om at foretage undersøgelser.

Rigsrevisionen har eksisteret siden 1. januar 1976, inden da blev statens regnskaber revideret af statsrevisorerne. Herunder ses en tidslinje over udviklingen i forhold til revisionen af statsregnskabet i Danmark.

**Figur 5 - Tidslinje for den offentlige revision**



*Kilde: Internt materiale fra Rigsrevisionen*

På baggrund af ovenstående tidslinje ses det, at der gennem årene er sket en udvikling i forhold til revisionen af statsregnskabet. I 1849 i forbindelse med den første danske grundlov besluttede Landstinget og Folketinget, at revisionen af statsregnskabet skulle foretages af 4 statsrevisorer. Statsrevisorerne foretog revisionen af statsregnskabet frem til 1976, hvor Rigsrevisionen blev etableret. Rigsrevisionen blev til at starte med placeret under Økonomiministeriet, men i 1991 blev det besluttet, at Rigsrevisionen skulle underlægges Folketinget og ikke et ministerium for at kunne være en uafhængig organisation.

Rigsrevisionen er i dag en uafhængig institution under Folketinget, og er en del af den parlamentariske kontrol i Danmark. Rigsrevisionen reviderer statens regnskaber, hvilket betyder, at Rigsrevisionen undersøger, hvorvidt statens regnskaber er rigtige, og om statens penge bruges til de formål, som Folketinget har besluttet (Folketinget, n.d.).

Rigsrevisionen ledes af en rigsrevisor, som er underlagt lov om rigsrevisor. Jf. rigsrevisorlovens § 1, stk. 6, er rigsrevisor uafhængig ved udførelsen af sit erhverv. Derved forstås, at rigsrevisor kan hverken fra regeringen eller Folketinget modtage instruktioner med hensyn til styringen af Rigsrevisionen.

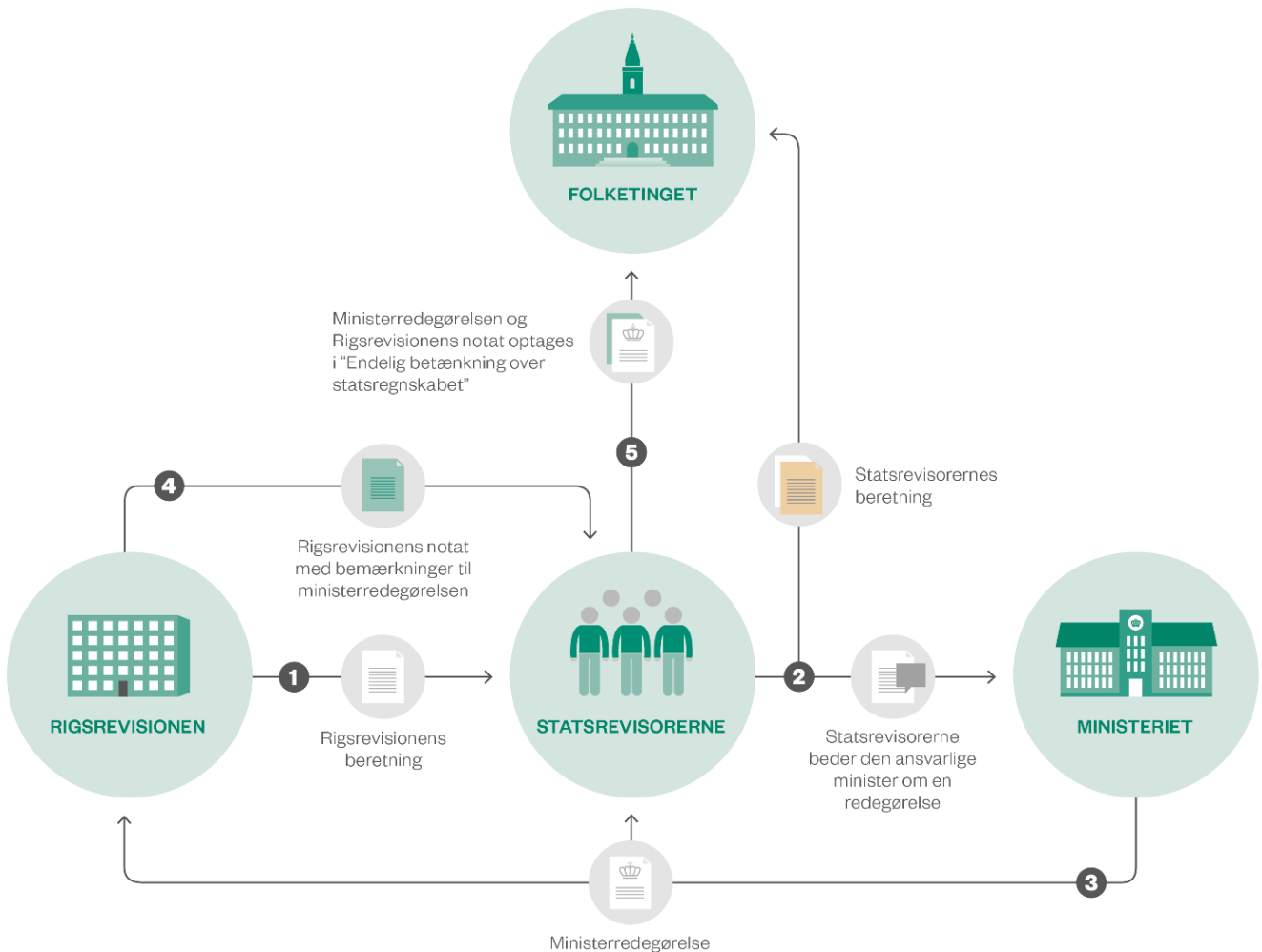
Rigsrevisionens opgave omfatter jf. rigsrevisorloven § 2 revision af statens regnskaber og revision af regnskaber for institutioner, foreninger m.v., hvis udgifter eller regnskabsmæssige underskud dækkes ved statstilskud eller ved bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov. Rigsrevisionens opgave omfatter også revision af regnskaber for selvstændige forvaltningssubjekter, der er oprettet ved lov, herunder bevillingslove eller ved Folketingets Finansudvalgs tiltrædelse af en bevillingsansøgning. Til sidst vedrører opgaven også revision af regnskaber for interessentskaber og virksomheder, hvori staten deltager som interessent i en af de ovennævnte institutioner, foreninger eller de ovennævnte selvstændige forvaltningssubjekter m.v.

Ifølge Folketingets hjemmeside er formålet med Rigsrevisionens arbejde at styrke tilliden til offentlige regnskaber, understøtte parlamentarisk kontrol med offentlige midler, øge offentlighedens indsigt i forvaltningen og sikre uafhængig troværdig information. Derudover er formålet at sikre ansvarlighed i forvaltningen og fremme forbedringer ved at tilvejebringe ny indsigt og velunderbyggede anbefalinger (Folketinget, n.d.).

Hovedopgaven for Rigsrevisionen er derved at kontrollere statens regnskaber, og undersøge administrationen og anvendelsen af statens penge. Rigsrevisionen udfører deres opgave i sammenspil med Statsrevisorerne. Rigsrevisionen udfører selve revisionen, og statsrevisorerne gennemgår statens regnskaber (Folketinget Statsrevisorerne, n.d.-b). Rigsrevisionens arbejde er grundlaget for Statsrevisorerne politiske gennemgang og eventuelle kritik af brugen af statens penge. Ifølge rigsrevisorlovens §17 skal rigsrevisor undersøge fuldstændigheden af statsregnskabet og sammenholde bevillings- og regnskabstal. Rigsrevisor skal derefter afgive en beretning herom til Statsrevisorerne.

Sammenspillet mellem Statsrevisorerne og Rigsrevisionen er illustreret i nedenstående figur, hvor det ses, at Rigsrevisionen leverer beretninger og notater til Statsrevisorerne, som danner grundlaget for den endelige betænkning over statsregnskabet. Ifølge rigsrevisorlovens § 8 bistår rigsrevisor Statsrevisorerne ved deres gennemgang af statsregnskabet. Herudover foretager rigsrevisor undersøgelser og afgiver beretninger vedrørende forhold, som statsrevisorerne ønsker belyst.

**Figur 6 - Samarbejdet mellem Rigsrevisionen og Statsrevisorerne**



Kilde: [Sådan arbejder vi - Opfølgning på beretninger \(Rigsrevisionen.dk\)](https://www.rigsrevisionen.dk/opsamling-til-beretning-2022)

### Statsrevisorerne

Jf. grundlovens § 47, stk. 2 vælger Folketinget et antal revisorer. Disse revisorer gennemgår det årlige statsregnskab og påser, at samtlige af statens indtægter er opført i regnskabet, og at ingen udgift er afholdt uden hjemmel i finansloven eller anden bevillingslov.



De revisorer, som grundloven omtaler, er Statsrevisorerne. Statsrevisorerenes arbejde og organisering kontrolleres ved lov, Loven om Statsrevisorerne.

Jf. statsrevisorloven § 3 er Statsrevisorerne berettiget til at lægge de beretninger, der afgives af rigsrevisor i henhold til lov om revision af statens regnskaber, til grund for deres virksomhed.

Statsrevisorerne kontrollerer, om staten og de underliggende virksomheder bruger skatteborgernes penge på en effektiv, produktiv, sparsommelig og lovlige måde (Folketinget Statsrevisorerne, n.d.-a).

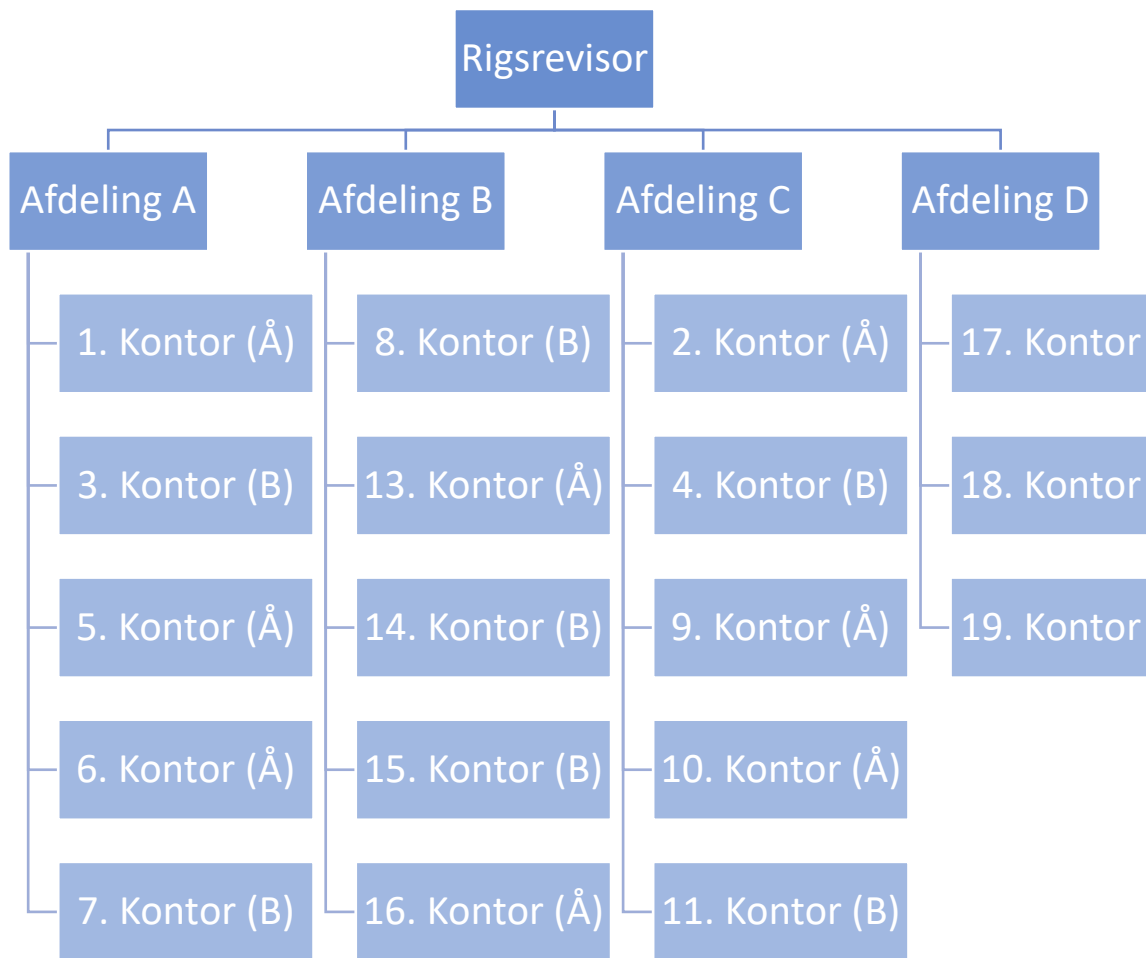
Statsrevisorerne består af 6 politikere, som er valgt for en 4-årig periode uafhængigt af folketingsvalg.

### **Rigsrevisionens organisering**

Rigsrevisionen ledes af rigsrevisor i samarbejde med 4 afdelingschefer og en kommitteret.

Rigsrevisionen er organiseret i 18 kontorer fordelt på 4 afdelinger, afdeling A, afdeling B, afdeling C og afdeling D. Hver afdeling ledes af en afdelingschef. Afdeling A-C vedrører større undersøgelser og årsrevisionen af ministerområderne, mens Afdeling D vedrører den interne administration af Rigsrevisionen, denne afdeling indeholder økonomi, IT, HR og direktionssekretariatet. Afdelingerne er inddelt på den måde, at det kontor, som f.eks. sidder med større undersøgelser af Sundhedsministeriet ligger i samme afdeling som det kontor, der varetager årsrevisionen af Sundhedsministeriet (Rigsrevisionen, n.d.-c).

**Figur 7 - Organisationsdiagram over Rigsrevisionen**



Kilde: [Organisation / Rigsrevisionen](#)

**Å= Årsregnskab**

**B = Større undersøgelser.**

Rigsrevisorloven sætter rammerne for, hvad Rigsrevisionen har adgang til. Hovedprincipperne ved rigsrevisorloven er, at Rigsrevisionen har adgang til alle oplysninger og alt materiale, som Rigsrevisionen vurderer, at de har behov for i forbindelse med revisionen, herunder virksomhedernes interne dokumenter. Herudover har Rigsrevisionen adgang til at foretage revision og regnskabs gennemgang på det sted, hvor regnskaberne føres, eller hvor det nødvendige materiale findes.

Rigsrevisionen beskæftiger sig med 4 typer af opgaver; revision af offentlige regnskaber, større undersøgelser, revision af andre offentlige regnskaber og andre revisionsopgaver.

## Revision af statsregnskabet

Revisionen af statsregnskabet er en af Rigsrevisionens kerneopgaver. Revisionen udføres i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision (SOR). Revisionen af statsregnskabet består overordnet af 3 faser. En planlægningsfase, hvor revisionen planlægges, så den fokuserer på centrale og risikofyldte dele af det område, som der skal revideres. Herefter kommer selve revisionsfasen, og til slut rapporteringsfasen, hvor resultaterne af revisionen rapporteres i en erklæring til ministeriet, og i 2 årlige beretninger til Statsrevisorerne (Rigsrevisionen, n.d.-e).

### 5.3 SOR - Standarderne for Offentlig Revision

I nedenstående afsnit foretages en redegørelse af SOR.

Den offentlige revision i Danmark bliver både udført af Rigsrevisionen og godkendte revisorer. Rigsrevisionen varetager som tidligere nævnt den årlige revision af statsregnskabet, samt revisionen af andre regnskaber for offentlige virksomheder. Godkendte revisorer har især revisioner af regnskab for regioner, kommuner, offentlige virksomheder og modtagere af statslige tilskud eller anden offentlig finansiering. Til sidst findes der også tilfælde, hvor den offentlige revision foretages af et samarbejde mellem Rigsrevisionen og godkendte revisorer.

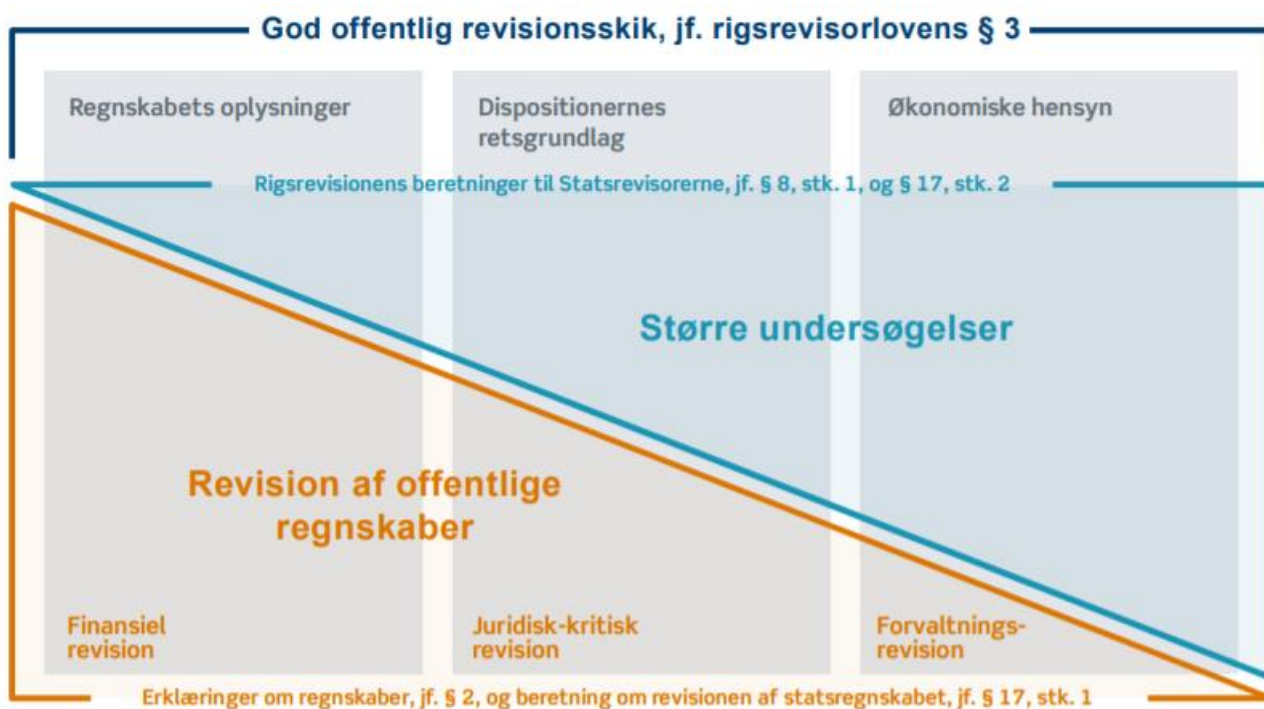
Af rigsrevisorlovens § 3 fremgår det, at opgaver med offentlig revision omfatter 3 aspekter, der tilsammen udgør god offentlig revisionsskik. Det første aspekt er, at ved revision så skal det efterprøves, om regnskabet er rigtigt. Den anden del omhandler, hvorvidt de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love, forskrifter, aftaler og sædvanlig praksis. Den sidste del handler om, hvorvidt der er foretaget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af midler og af driften, som er omfattet af regnskabet. Denne bestemmelse med de 3 aspekter udgør grundlaget for de 3 revisionstyper finansiel revision, juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision. Disse revisionstyper er fastlagt af de internationale principper for offentlig revision, som er fastlagt af de internationale standarder for offentlig revision, ISSAI'erne. Derfor betyder det, at de danske standarder for offentlig revision, SOR, også indeholder disse revisionstyper i SOR 4, SOR 6 og SOR 7 (Rigsrevisionen, 2021h).

Disse revisionstyper bliver udført på 2 forskellige måder i form af årsrevision af offentlige regnskaber og større undersøgelser, som det kan ses i nedenstående figur. Revision af offentlige regnskaber består primært af den finansielle revision, hvor revisor udformer en erklæring om regnskabet i et standardiseret format. Dette bliver både gjort af både Rigsrevisionen og godkendte

revisorer. Denne del består også af juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, hvor de reviderede emner ofte er forskellige fra år til år. Dog skal der sikres en grundlæggende systematisk dækning af emner i løbet af opgaveperioden eller en periode på maks. 5 år.

Større undersøgelser udføres derimod kun af Rigsrevisionen, der skal afgive en beretning til Statsrevisorerne om forhold, som statsrevisorerne ønsker belyst, jf. rigsrevisorlovens § 8, stk. 1 eller pga. at Rigsrevisionen finder forhold, som de vurderer, har principiel eller økonomisk betydning, jf. rigsrevisorlovens § 17, stk. 2. De fleste større undersøgelser handler om økonomiske og juridiske aspekter, som ikke bliver undersøgt i forbindelse med revision af regnskaberne. Større undersøgelser er også beskrevet i SOR 3 og vil blive præsenteret yderligere (Rigsrevisionen, 2021h).

### Figur 8 - God offentlig revisionskik



Kilde: [Anvendelsen af standarderne for \(PDF\) \(Rigsrevisionen.dk\)](#)

De faglige krav til udførelsen af offentlig revision findes i SOR. Disse standarder skal følges af Rigsrevisionen og andre revisionsvirksomheder, der løser revisionsopgaver i regioner, kommuner og offentlige virksomheder (Rigsrevisionen, 2022c).

SOR består af 7 standarder, samt 3 tilhørende paradigmer for revisors erklæring om den udførte revision. SOR trådte i kraft for første gang d. 1. december 2017, og så er standarderne siden blevet opdateret efter behov (Rigsrevisionen, 2022d). De 7 standarder er:

### **SOR 1 - Grundlæggende principper for offentlig revision.**

Denne standard er med til at fastlægge det overordnede faglige udgangspunkt for Rigsrevisionens revision og Rigsrevisionens fastlæggelse af det samlede sæt af standarder for offentlig revision. Denne SOR er udarbejdet på baggrund af ISSAI 100 - Grundlæggende principper for offentlig revision (Rigsrevisionen, 2021a).

### **SOR 2 – Rigsrevisionen kvalitetsstyring.**

Denne SOR omhandler de krav, der er til Rigsrevisionens overordnede system for kvalitetsstyring. Disse krav er med til at sikre, at Rigsrevisionen med høj grad af sikkerhed udfører alle revisionsopgaver i overensstemmelse med SOR. Denne standard er ligeledes udformet på baggrund af ISSAI 100 - Grundlæggende principper for offentlig revision og ISSAI 140 – Rigsrevisionens system for kvalitetsstyring (Rigsrevisionen, 2021b).

### **SOR 3 - Større undersøgelser.**

En større undersøgelse er en revision udført af Rigsrevisionen, der foretages for at kunne afgive en beretning til Statsrevisorerne. En større undersøgelse kan omhandle ethvert forhold, som Rigsrevisionen har adgang til at efterprøve eller vurdere. Opgaven starter med rigsrevisors beslutning om at igangsætte undersøgelsen eller ved en anmodning fra Statsrevisorerne om at igangsætte undersøgelser af forhold med særlig økonomisk eller principiel betydning. De større undersøgelser skal være med til at sikre en mere vidtgående efterprøvelse af lovmæssighed, sparsommelighed, produktivitet og effektivitet end det, der kan opnås i den årlige revision af statsregnskabet. Den endelige beretning skal indeholde revisors vurderinger af de tiltag, som de forvaltningsansvarlige har gjort for at sikre de ovenstående punkter. Beretningerne indgår hvert år i ”Endelig betænkning over statsregnskabet”.

Dermed er oplysningerne og konklusionerne med i det samlede grundlag for Folketingets kontrol med bevillingsanvendelsen og Folketingets årlige beslutninger om godkendelse af statsregnskabet. Denne SOR er også baseret på ISSAI 100 - Grundlæggende principper for offentlig revision samt ISSAI 300 - Grundlæggende principper for forvaltningsrevision og ISSAI 400 - Grundlæggende principper for juridisk-kritisk revision (Rigsrevisionen, 2021c).

#### **SOR 4 – Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber.**

Denne standard omhandler finansiell revision, der ligesom i den private revision handler om at fastslå, hvorvidt finansielle oplysninger præsenteres i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

Dette gøres ved at indsamle tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, så revisor kan udtrykke en konklusion, hvorvidt de finansielle oplysninger er uden væsentlig fejlinformation. SOR 4 handler om Rigsrevisionens årlige finansielle revision af statsregnskabet, hvor erklæringen for statsregnskabet er med til at danne grundlag for Statsrevisorernes indstilling til Folketinget om godkendelse af statsregnskabet sammen med beretningerne i den tidligere nævnte ”Endelig betænkning over statsregnskabet”.

Rigsrevisionen gennemfører finansiell af revision af hvert ministerområde i statsregnskabet. Et ministerområde omfatter regnskabet for den paragraf i bevillingslovene, der angår ministeriets ressort. Udover finansiell revision af statsregnskabet, så har Rigsrevisionen også andre opgaver. Det er især finansiell revision af årsregnskaber for offentlige virksomheder, der er udenfor staten. SOR 4 er baseret på de almindelig faglige principper for finansiell revision, der fremgår af ISSAI 200 - Grundlæggende principper for offentlig revision (Rigsrevisionen, n.d.-g).

#### **SOR 5 - Erklæringer om den udførte offentlige revision.**

Standarden handler om erklæringer, der gives af Rigsrevisionen eller godkendte revisorer på opgaver, hvor det følger, at revisionen af regnskabet skal udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. rigsrevisorlovens § 3. Det indebærer, at revisionsopgaven omfatter finansiell revision, forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision, der alle sammen er med til at styrke brugernes tillid til henholdsvis regnskabet, forvaltningsansvarliges sparsommelighed, produktivitet og effektivitet, samt om dispositionerne overholder gældende ret.

I tilknytning til denne SOR, så har FSR og Rigsrevisionen som tidligere nævnt lavet paradigmer for revisors erklæringer om den udførte revision. Revisor skal derfor tilpasse paradigmet med de oplysninger, som er relevante for den enkelte erklæring i forbindelse med udformningen af sin erklæring (Rigsrevisionen, 2021e).

#### **SOR 6 – Juridisk-kritiske revisioner som led i en opgave med revision af et regnskab.**

Juridisk-kritisk revision handler grundlæggende om, at revisor skal opdage de regelbrud, som evt. kan opstå, når offentlige myndigheder og virksomheder disponerer. Disse regelbrud kan have

væsentlig økonomisk betydning for borgerne, virksomhederne eller andre. Regelbrudene vil ikke nødvendigvis have betydning for, hvorvidt et regnskab er rigtigt og giver et retvisende billede i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme.

Juridisk-kritisk revision adskiller sig også fra den finansielle revision ved at være en såkaldt ”direkte rapporteringsopgave”, hvor revisor bestemmer, hvilke emner der skal revideres, så længe der sikres en passende, dækkende og systematisk efterprøvning i løbet af den samlede opgaveperiode. Af SOR 6 fremgår det dog, at revisor skal tage udgangspunkt i en række plantemaer, når emnerne for de enkelte revisioner skal udvælges. Et plantema er en bestemt disposition/handling, der er omfattet af et bestemt regelsæt, hvor ledelsen er ansvarlig for, at deres dispositioner overholder regelsættet.

Inden for hvert plantema udvælger revisor de dispositioner, som er vurderet med størst risiko for væsentlige regelbrud. Derudover skal revisor også identificere kriterier i de regelsæt, som de offentlige myndigheder og virksomheder skal leve op til.

Disse kriterier vurderer revisor emnet (de meste risikofyldte dispositioner) ud fra for at kunne komme frem til en konklusion. Dette er anderledes end den finansielle revision, der er en ”attestationsopgave”, hvor revisor som udgangspunkt skal efterprøve de oplysninger, som den reviderede myndighed eller virksomhed selv har udarbejdet i sit regnskab (Rigsrevisionen, 2021f).

### **SOR 7 – Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab.**

Forvaltningsrevision handler om at opdage forvaltningsmangler, der kan forringe sparsommelighed, produktivitet eller effektivitet.

Med andre ord, hvorvidt, der er mangler i systemer og processer, som er nødvendige for en god økonomistyring og forvaltning, der fremmer sparsommelighed, produktivitet og effektivitet. For hvis forvaltningsmanglerne ikke bliver opdaget, kan det ende ud i væsentlige økonomiske tab i form af enten merudgifter eller, at aktiviteterne, som man betaler for, får en ringere effekt til skade for borgere og virksomheder.

Ligesom med juridisk-kritisk revision, så har forvaltningsmangler ikke nødvendigvis betydning for om regnskabet er rigtigt og giver et retvisende billede. Forvaltningsrevision er ligesom juridisk-kritisk også en ”direkte rapporteringsopgave”, hvor forskellen her er, at de kriterier, som revisor skal vurdere emnet ud fra, er de almindelige principper for god offentlig økonomistyring og forvaltning samt de konkrete krav, som de pågældende aktiviteter sætter til styringen (Rigsrevisionen, 2021g).

### **Ændringer i SOR over tid**

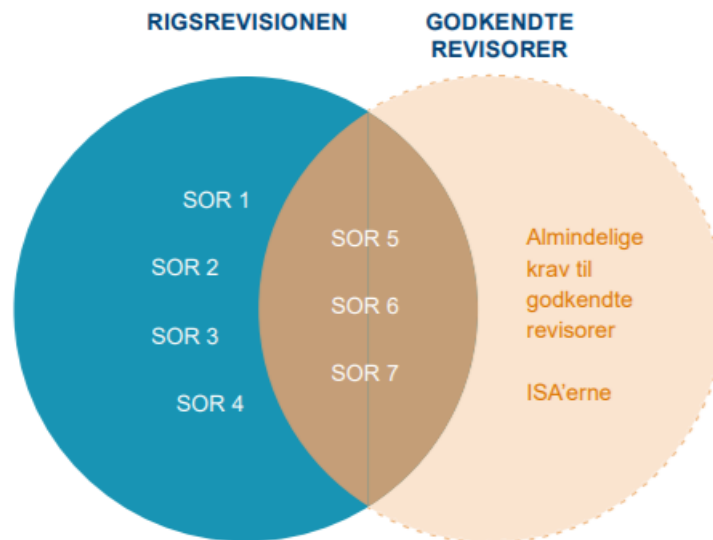
Hvis vi tager udgangspunkt i SOR 4, kan vi i rigsrevisors forord til standarden se, at denne er ændret 2 gange siden, den første gang blev offentliggjort d. 1. december 2016 (Rigsrevisionen, 2022a). Ændringerne medførte d. 1. marts 2018, at konklusionen om forretningsgange og interne kontroller udgik af revisionens formål og revisionserklæringer om statsregnskaber og andre regnskaber udarbejdet efter statens regnskabsregler. Den seneste opdatering kom d. 1. juli 2021, hvor ændringen betød ubetydelige rettelser som konsekvens af SOR 6 og SOR 7, samt enkelte præciseringer. Det samme er gældende for de øvrige SOR, hvor vi helt konkret kan se, at SOR ikke har gennemgået større ændringer siden offentliggørelsen af disse d. 1. december 2016.

### **Opsamling**

Af disse ovennævnte standarder, så er SOR 1-4 kun relevante for Rigsrevisionen. Godkendte revisionsfirmaer er i stedet for underlagt en række andre krav i medfør af lovgivningen, bl.a. revisorloven, samt ISA'erne. SOR 5-7 er omvendt relevant for både Rigsrevisionen og almindelige revisionsvirksomheder med opgaver i den offentlige sektor, som det fremgår af nedenstående figur (Rigsrevisionen, 2022d). Grunden til, at SOR 4 ikke er relevant for godkendte revisorer, selvom de udfører offentlig finansiel revision skyldes, at standarden har grundlag i ISSAI, som har grundlagt i ISA. ISA tager udgangspunkt i de samme faglige grundprincipper. Hvis godkendte revisorer udfører revisionen i overensstemmelse med ISA'erne, kan de derfor se bort fra SOR 4, selvom det er offentlig finansiel revision.



**Figur 9 - Samarbejdet mellem Rigsrevisionen og godkendte revisorer**



*Kilde: (Rigsrevisionen, 2021h)*

## 6. Analyse af udvalgte ISA'er

IAASB følger løbende op på deres publicerede standarder. Dette betyder, at der løbende kommer opdateringer i forhold til standarderne, så disse fortsat er relevante i forhold til revisionsbranchen. Vi har i forbindelse med denne analyse undersøgt, hvilke standarder IAASB har ajourført for nyligt. Dette er gjort ved at tage udgangspunkt i IAASB's Work plan (IAASB, n.d.-c), samt deres oversigt over afsluttede projekter (IAASB, n.d.-b). Vi har på baggrund af opgavens omfang udvalgt enkelte standarder, som vi finder relevante i forhold til Rigsrevisionens opgave.

Vi har udvalgt ISA 220 Revised omhandlende kvalitetsstyring ved revision af regnskaber, ISA 220 Revised er kategoriseret som et afsluttet projekt fra IAASB, der implementeres fra 15. december 2022.

Herudover har vi valgt ISA 315 Revised 2019 omhandlende identifikation og vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation, der også er kategoriseret som et afsluttet projekt fra IAASB, der er implementeret pr. 15. december 2021. ISA 315 Revised udkom i 2013, denne er der lavet en ajourføring af i 2019, hvorfor ajourføringen fra 2019 vil blive refereret til som ISA 315 R2019.

Til sidst har vi valgt ISA 540 Revised omhandlende revision af regnskabsmæssige skøn, herunder skøn over dagsværdi og relaterede oplysninger, der er kategoriseret som et afsluttet projekt fra IAASB. ISA 540 Revised er trådt i kraft fra d. 15. december 2019.

Videre i afhandlingen vil ISA 220 Revised blive refereret til som ISA 220 R. Dette gælder også ISA 540 Revised, der efterfølgende vil blive refereret til som ISA 540 R.

## 6.1 ISA 220

I dette afsnit vil ISA 220 blive præsenteret. Afsnittet er opbygget ved først at foretage en gennemgang af ISA 220's anvendelsesområde, samt væsentlige dele af den oprindelige ISA 220. Herefter foretages en gennemgang af, hvilke ændringer der er kommet i forbindelse med udgivelsen af ISA 220 Revised. I samme afsnit vil vi foretage en analyse af, hvorvidt Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt lever op til den ajourførte standard og dens ændringer. Denne analyse baserer sig på dokumentstudier og interviews foretaget i forbindelse med denne afhandling.

### 6.1.1 Anvendelsesområde

I dette afsnit vil anvendelsesområdet for ISA 220 blive præsenteret. ISA 220 finder anvendelse i forbindelse med revisors specifikke ansvar for kvalitetsstyringsprocedure ved revision af regnskaber (IAASB, 2009). ISA 220 stiller krav til, at revisionsfirmaet sikrer kvalitetsstyringssystemer, -politikker og -procedurer, da dette er revisionsfirmaets ansvar.

ISA 220 er herudover baseret på en forudsætning om, at revisionsfirmaet er omfattet af ISQC 1, eller nationale krav, som sætter mindst lige så høje krav jf. ISA 220, 2.

Ifølge ISA 220 er det revisors mål at implementere kvalitetssikringsprocedurer på opgaveniveau, der giver revisor en høj grad af sikkerhed for, at revisionen overholder faglige standarder, samt relevante krav i lov og øvrig regulering, og at revisors erklæring er passende efter omstændighederne jf. ISA 220, 6.

### 6.1.2 Definitioner

Vi har valgt at medtage enkelte begreber, som vi finder relevante i forhold til analysen af ISA'en:

#### **Opgaveansvarlig partner**

I ISA sammenhæng forstås den opgaveansvarlige partner, som den partner eller anden person i virksomheden, der er ansvarlig for revisionsopgaven, samt udførelsen af denne opgave. Herudover har den opgaveansvarlige partner ansvaret for den revisorerklæring, der afgives på virksomhedens vegne, samt når der er krav dertil, har den passende godkendelse fra et fagligt, lovmæssigt eller regulerende organ jf. ISA 220, 7(a).

#### **Opgaveteam**

Et opgaveteam omfatter alle partnere og alt personale, der udfører opgaven, samt enhver person der er ansat af revisionsvirksomheden, eller en netværksvirksomhed, som udfører revisionshandlinger vedrørende opgaven. Dog anses eksterne eksperter ikke som en del af opgaveteamet, ej heller personer i klientens interne revisionsfunktion, som yder direkte assistance ved en revisionsopgave jf. ISA 220, 7(d).

### 6.1.3 Krav

ISA 220 inddeler kravene til kvalitetsstyringen ved revision af regnskaber i ledelsesansvar, relevante etiske krav, accept og fortsættelse af klientforhold og revisionsopgaver, udpegning af opgaveteam, udførelse af opgaven, overvågning og dokumentation.

I dette afsnit vil kravene til kvalitetsstyringen blive kort gennemgået.

#### **Lederansvar for kvalitet på revisioner - ISA 220, 8**

Jf. ISA 220, 8 skal den opgaveansvarlige revisor tage ansvaret for den overordnede kvalitet på hver revisionsopgave, som den pågældende opgaveansvarlige revisor er tildelt.

#### **Relevante etiske krav - ISA 220, 9-11**

Der stilles krav til, at den opgaveansvarlige revisor under hele revisionsopgaven forbliver opmærksom på manglende overholdelse af de etiske krav blandt medlemmer af opgaveteamet. Dette gøres gennem observation og forespørgsler efter behov. Hvis den opgaveansvarlige revisor bliver opmærksom på forhold, der indikerer, at medlemmer af opgaveteamet ikke har overholdt relevante etiske krav, skal den opgaveansvarlige i samråd med andre i firmaet, bestemme passende handling.

Herudover skal den opgaveansvarlige revisor udforme en konklusion vedrørende overholdelse af uafhængighedskrav, der gælder for revisionsopgaven. For at kunne udforme denne konklusion skal den opgaveansvarlige revisor indhente relevante oplysninger fra firmaet til at identificere og evaluere omstændigheder og relationer, der skaber trusler mod uafhængigheden. Derudover skal den opgaveansvarlige revisor træffe passende foranstaltninger for at eliminere sådanne trusler eller reducere dem til et acceptabelt niveau ved at anvende sikkerhedsforanstaltninger.

#### **Accept og fortsættelse af kundeforhold og revisionsopgaver - ISA 220, 12-13**

Ifølge ISA 220 skal den opgaveansvarlige revisor være overbevist om, at passende procedurer vedrørende accept og fortsættelse af kunderelationer og revisionsopgaver er blevet fulgt, og skal

herefter afgøre om konklusioner i den forbindelse er passende. Herudover stilles der krav til, at hvis den opgaveansvarlige revisor indhenter oplysninger i forbindelse med revisionen, der ville have fået revisionsfirmaet til at afslå revisionsopgaven, hvis disse oplysninger havde været tilgængelige tidligere. Skal den opgaveansvarlige revisor meddele disse oplysninger omgående til revisionsfirmaet, således at den opgaveansvarlige revisor og revisionsfirmaet kan foretage de fornødne handlinger.

#### **Tildeling af opgaveteam - ISA 220, 14**

Der stilles krav til, at den opgaveansvarlige revisor er overbevist om, at opgaveteamet og eksterne eksperter, som ikke er en del af opgaveteamet, samlet har de rette kompetencer og den rette kapacitet til at udføre revisionsopgaven i overensstemmelse med de professionelle standarder.

#### **Udførsel af opgaven - ISA 220, 15-22**

Den opgaveansvarlige revisor skal tage ansvaret for revisionsopgavens ledelse, tilsyn og udførelse, samt at denne er i overensstemmelse med professionelle standarder, og at revisionspåtegningen er passende efter omstændighederne. Den opgaveansvarlige revisor har også ansvaret for, at der foretages en gennemgang af det udførte arbejde, samt at denne gennemgang foretages i overensstemmelse med revisionsfirmaets politikker og procedurer.

#### **Dokumentation - ISA 220, 24-25**

Revisor skal jf. ISA 220, 24, i sin revisionsdokumentation medtage problemer, som er identificeret med hensyn til overholdelse af relevante etiske regler og krav, samt hvordan de blev løst.

Herudover skal revisor medtage konklusioner om overholdelse af uafhængighedskrav, der er gældende for revisionsopgaven, samt konklusioner opnået vedrørende accept og videreførelse af kunderelationer og revisionsopgaver.

##### 6.1.4 ISA 220 Revised's påvirkning på Rigsrevisionens arbejde

I dette afsnit vil ændringerne i forhold til den nye ISA 220 R blive gennemgået. Herudover vil der i forhold til de enkelte elementer af ajourføringen blive foretaget en analyse af, hvordan disse bør påvirke Rigsrevisionens arbejde. Rigsrevisionens opgave udføres efter SOR, hvorfor det er relevant at undersøge, hvordan ændringerne påvirker SOR. Herudover har Rigsrevisionen en håndbog i finansiel revision af statsregnskabet, der skal ses som vejledningsmateriale til medarbejderne tilsvarende det, som tilhører både ISA og ISSAI.

Den reviderede standard tydeliggør nøgleelementerne i kvalitetsstyring på opgaveniveau. For at opnå denne tydeliggørelse, er der øget fokus på den vigtige opgave, som den opgaveansvarlige revisor besidder i forhold til ledelse, og i forhold til opnåelse af kvalitet på revisionsopgaven, og derved fremhæve vigtigheden af kvalitet overfor alle medlemmer af opgaveteamet.

Det overordnede formål med ISA 220 R er at opmuntre til proaktiv styring af kvalitet på opgaveniveau, understrege vigtigheden af den professionelle skepsis, og forstærke dokumentationskravet i forhold til revisors vurderinger. Derudover er det overordnede formål også at holde standarden egnet til formålet under hensyntagen til en lang række forhold i et komplekst miljø (IAASB, 2020).

Den første ændring i forhold til ISA 220 R ses i paragraf 1. Her ses en ændring i forhold til beskrivelsen af omfanget, hvor i ISA 220 handlede det omkring ansvar og kvalitetskontroller, mens det i ISA 220 R omhandler kvalitetsstyringen på opgaveniveau, og den opgaveansvarliges ansvar.

Opdateringerne i forhold til ISA 220 R kan opdeles i følgende underoverskrifter, modernisering af ISA 220, den opgaveansvarlige, professionel skepsis og skalerbarhed.

#### *6.1.4.1 Kort om Rigsrevisionens opbygning i forhold til kvalitetsstyring*

De krav Rigsrevisionen sætter til kvalitetsstyring fremgår af SOR 2, hvor der tages udgangspunkt i 4 organisatoriske ledelsesniveauer.

**Rigsrevisor**, der er udnævnt af Folketingets formand til at varetage revisionen i henhold til rigsrevisorloven.

**Direktionen**, der er et internt beslutningsforum nedsat af rigsrevisor, og som bistår rigsrevisor i den overordnede ledelse af Rigsrevisionen.

**Afdelingschefen**, der er ansat som leder for en række kontorchefer, og som varetager den tværgående ledelse og styring af de pågældende kontorers arbejde.

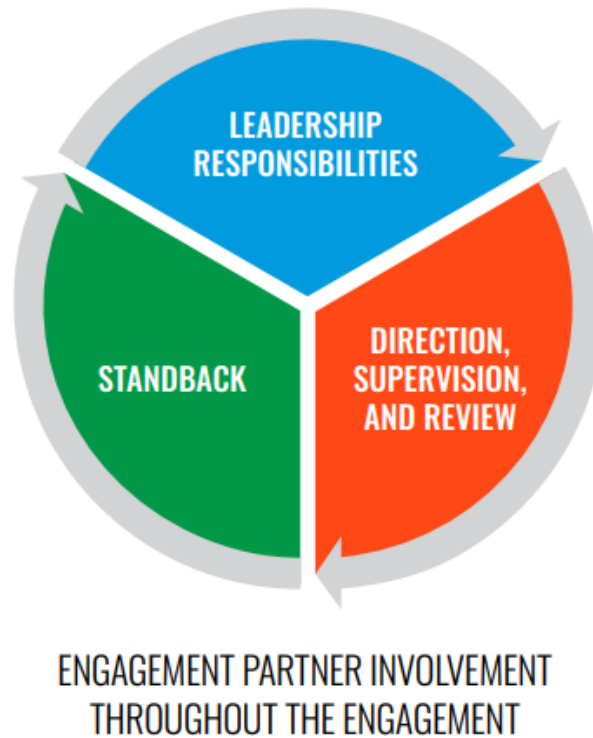
**Kontorchefen**, der er ansat som leder af et kontor, og som dermed også er den opgaveansvarlige revisor for en række nærmere fastlagte revisionsopgaver (Rigsrevisionen, 2021b).

#### *6.1.4.2 Den opgaveansvarliges ansvar*

I forhold til den opgaveansvarliges ansvar, bliver dette specificeret yderligere i ISA 220 R. Det gøres mere klart, hvilke handlinger der er tilladt for den opgaveansvarlige at uddelegere til passende faglærte, eller passende erfarne medlemmer af opgaveteamet, samt hvilke opgaver den opgaveansvarlige ikke kan uddelegere. Dele af dette ansvar ses i paragraf 9 i ISA 220 R.

Herudover indeholder vejledningsmaterialet mere specifikke handlinger i forhold til, hvad den opgaveansvarlige skal gennemgå i forhold til at sikre kvaliteten af revisionsopgaven.

### Figur 10 - Den opgaveansvarliges involvering



Kilde: (IAASB, 2020a)

### Påvirkning på Rigsrevisionens arbejde

I forhold til Rigsrevisionens arbejde er der reelt kun en opgaveansvarlig, hvilket er rigsrevisor, som Bo Brabrand også nævner i interviewet:

*”Bo Brabrand: [00:16:03] Ja altså man kan sige, at der er vi jo organiserede lidt anderledes, fordi vi jo kaldte kontorchefen opgaveansvarlig. Men i realiteten [...]er der jo kun en opgaveansvarlig herinde. Det er rigsrevisor.” - Bilag 2.*

Rigsrevisor er dermed opgaveansvarlig for alle Rigsrevisionens opgaver. Dette fremgår også af rigsrevisorloven § 1. Organiseringen i Rigsrevisionen viser, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt har lavet et hierarki, hvor ansvaret for de enkelte revisioner ligger hos den pågældende

kontorchef. Rigsrevisor besidder dog fortsat det samlede ansvar for kvaliteten i forhold til Rigsrevisionens overordnede opgave, hvilket er revisionen af statsregnskabet.

I forhold til at uddelegere ansvaret for revisionerne, skal direktionen udpege en kontorchef som opgaveansvarlig for hver revisionsopgave jf. SOR 2, 3. I forhold til at rigsrevisor kan sikre, at kvaliteten overholdes, nævner Bo Brabrand i interviewet:

*”Bo Brabrand: [00:16:03] [...] Vi vil stille nogle krav til, hvad kontorchefen egentlig skal kigge på, og men, men ellers så har jo fra starten sagt. Jamen det må kontorchefen sådan set selv om. Fordi kontorchefen hæfter fuldt ud for alt, hvad der bliver lavet i kontoret i forhold til rigsrevisor [...]”* - Bilag 2.

På baggrund af den udtalelse kan det ses, at ifølge Bo Brabrand har Rigsrevisionen ikke har fastsat specifikke krav til, hvad kontorchefen skal udføre for at sikre sig, at opgaven bliver udført til den kvalitet, som rigsrevisor skal kunne stå inde for. Dette ses også i SOR 2, 23, hvor det fremgår, at kontorchefen skal foretage en kvalitetssikring af revisionen ved at gennemgå dokumentationen. Det fremgår, at kontorchefen skal sikre, at der er dokumenteret, at revisor har foretaget de handlinger og vurderinger, som er fastlagt i SOR. Herudover skal kontorchefen sikre sig, at dokumentationen er komplet og omfatter det arbejde, som kontoret har udført som led i revisionen.

Derved ses det, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt ikke har specifikke krav til, hvilke handlinger kontorchefen skal udføre for at sikre sig, at denne dokumentation er fyldestgørende. På dette punkt sætter ISA 220 R specifikke krav til, hvilke handlinger den opgaveansvarlige revisor skal udføre. Derved bør denne ændring have en påvirkning på SOR, fordi SOR på nuværende tidspunkt ikke har indarbejdet specifikke krav til kontorcheferne i forhold til deres kvalitetssikring. Bo Brabrand nævner i forbindelse med interviewet, at der arbejdes med nogle skabeloner for kravene til kontorchefens kvalitetssikring.

*”Bo Brabrand: [00:17:17] Ja vi overvejer det i forbindelse med Kristoffer sidder jo i en arbejdsgruppe lige nu. Der handler lidt om nogle skabeloner til, at vi får implementeres de SOR-krav, [...]. Så kan det være, at vi stiller nogle krav til et eller andet mindstemål, som kontorchefen skal. Det er der jo i forvejen med en godkendelse ramme, hvor kontorchefen har fem punkter man skal”* - Bilag 2.

På baggrund af udtalelsen kan vi se, at ifølge Bo Brabrand arbejder Rigsrevisionen med krav i forhold til kontorchefens kvalitetssikring, men at dette er i form af skabeloner, fremfor at

implementere dette i SOR. Det fremgår af SOR 2, 22 og 23, at kontorchefen leder revisionsteamet. Kontorchefen skal føre tilsyn med den enkelte revisors arbejde og påse, at revisionen løbende dokumenteres i overensstemmelse med direktionens retningslinjer og kravene i SOR.

I forhold til at implementere kravene til kontorcheferne i forbindelse med kvalitetsstyringen opstiller ISA 220 R flere specifikke krav. ISA 220 R stiller krav til, at den opgaveansvarlige revisor skal tage ansvar for ledelse og supervision af medlemmerne af opgaveteamet, samt vurdere deres arbejde, jf. ISA 220 R, 29. Herudover skal den opgaveansvarlige revisor bestemme, om arten, tidspunktet og omfanget af vejledning, overvågning og revision er planlagt og udført i overensstemmelse med firmaets politikker eller procedurer, professionelle standarder, og gældende lov- og reguleringskrav, jf. ISA 220 R, 30. Opgaveansvarlige revisor skal også vurdere revisionsdokumenter på passende tidspunkter under revisionsprocessen. Herunder revisionsdokumenter i relation til væsentlige forhold og væsentlige vurderinger. Derudover skal opgaveansvarlige revisor vurdere væsentlige vurderinger, der vedrører vanskelige eller omstridte forhold under revisionsprocessen og de konklusioner, som de er nået frem til, samt andre forhold, der efter den opgaveansvarliges professionelle skepsis er relevante for den opgaveansvarliges ansvar, jf. ISA 220 R, 31.

På baggrund af ovenstående, samt Bo Brabrands udtalelser i forbindelse med interviewet ses det, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt har indskrevet overordnede krav til den opgaveansvarlige kontorchef i SOR. Hvis SOR skal følge udviklingen i forbindelse med ISA 220 R, skal Rigsrevisionen implementere specifikke krav til den opgaveansvarlige kontorchef, i forhold til ovenstående handlinger beskrevet i ISA 220 R. Dette vil betyde, at Rigsrevisionen bør tilføje flere paragraffer under SOR 2 eller tilføje flere afsnit i håndbogen i finansiel af statsregnskabet.

I forbindelse med ajourføringen af ISA 220 bliver det specificeret, at det er den opgaveansvarliges ansvar, at der er de nødvendige kompetencer og ressourcer til opgaven. Dette ansvar i forhold til den opgaveansvarlige er på nuværende tidspunkt implementeret i SOR 4, 23, hvor der står:

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



Herved ses, at SOR 4 stiller krav til den opgaveansvarlige revisor i forhold til ressource- og kompetencebehov. Den opgaveansvarlige revisor er ansvarlig for at sikre sig, at der i forbindelse med revisionsopgaven er de nødvendige kompetencer, samt at føre et tilsyn med arbejdet under hele revisionsprocessen. Herudover stiller SOR 4, 24 krav til, at opgaveansvarlige revisor skal være overbevist om, at hele revisionsteamet og eventuelle eksperter har de fornødne kompetencer og færdigheder tilsammen.

Krav og specifikationer i forhold til den opgaveansvarlige revisor fremgår alene af SOR 2 og 4, og ikke i håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet.

#### *6.1.4.3 Opgaveteam*

I forbindelse med ajourføringen af ISA 220, er der foretaget ændringer i forhold til definitionen af opgaveteamet for at erkende udviklende og anderledes strukturerer på opgaveteams.

Ajourføringen betyder, at ISA 220 R anerkender, at alle individer, uanset lokation eller relation til virksomheden, er en del af opgaveteamet, hvis personen udfører revisionshandlinger. Derved skal de også indgå i opgaveteamet i den forstand, at de bliver behørigt ledet og overvåget af den opgaveansvarlige, samt at deres arbejde bliver gennemgået i overensstemmelse med ISA 220 R. Derved sker der en opdatering i forhold til definitionen af et opgaveteam jf. ISA 220 R, 12(d).

#### **Påvirkningen på Rigsrevisionens arbejde**

En beskrivelse af, hvem der indgår som en del af opgaveteamet, er ikke angivet i SOR eller i håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet. Dette kunne være relevant for Rigsrevisionen at definere, hvem der anses for at være en del af opgaveteamet. Ved at Rigsrevisionen indarbejder et afsnit vedrørende medlemmer af opgaveteamet, opnås en større sikkerhed for kontorchefen i forhold til, hvilke medlemmer der skal føres tilsyn med.

En definition af opgaveteamet er relevant for Rigsrevisionen i forhold til deres organisationsopbygning. Rigsrevisionen er som tidligere nævnt opdelt i 4 afdelinger, hvor 3 af afdelingerne arbejder med årsrevisionen og større undersøgelser.

De 3 afdelinger er organiseret ved, at de kontorer, som arbejder med samme ministerområder, herunder både årsrevision og større undersøgelser, ligger i samme afdeling. Udover kontorerne, som arbejder med specifikke ministerområder, er der to specialenheder i Rigsrevisionen. Den ene varetager lønrevisionen på alle ministerområder, mens den anden varetager IT-revisionen på alle ministerområder (Rigsrevisionen, n.d.-c).

Det er derfor relevant at foretage en vurdering af, om lønigheden og enheden for IT-revision skal anses som en del af opgaveteamet for de enkelte ministerområder. Her opstår spørgsmålet om, hvilken kontorchef, som har ansvaret for kvalitetsstyringen af opgaven, er det den kontorchef, der har enheden under sig, eller er det den kontorchef, som har det ministerområde, de arbejder med.

Ifølge ISA 220 R ville det være kontorchefen på det ministerområde de arbejder på. Det vil sige, hvis der laves en lønrevision og IT-revision af f.eks. Sundhedsministeriet, vil det være den kontorchef, der har ansvaret for årsrevisionen af Sundhedsministeriet, som derved skal sikre, at alle opgaver udføres i forhold til kvalitetskravene.

ISA 220 R definerer opgaveteamet som alle individer, der udfører revisionsopgaver for firmaet, uanset hvor de er placeret, er en del af opgaveteamet. Derfor bør lønigheden og IT-revisionsenheden være underlagt de enkelte kontorchefers kvalitetsstyring, hvis de udfører opgaver inden for deres område, også selvom de ikke er placeret i de enkelte kontorer.

#### *6.1.4.4 Professionel skepsis*

ISA 220 R indeholder nyt materiale i forhold til vigtigheden af den professionelle skepsis, og den professionelle dømmekraft ved udførelsen af revisionsopgaven. Materialet beskriver jf. ISA 220 R, A33, A34, A35, A36 hvilke hindringer, der kan opstå i forhold til den professionelle skepsis, samt hvordan revisor kan blive påvirket, og hvilke handlinger opgaveteamet kan foretage sig. Jf. ISA 220 R, A36 kan mulige handlinger være at forblive opmærksomme på ændringer i karakteren eller omstændighederne ved revisionsopgaven, der nødvendiggør yderligere eller andre ressourcer til opgaven.

#### **Påvirkningen på Rigsrevisionens arbejde**

Den professionelle skepsis beskrives i SOR 4, 25 og 26, hvor der er angivet, at revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme væsentlig fejlinformation eller væsentlige bevillingsafvigelse. I forhold til ISA 220 R skal den opgaveansvarlige revisor understrege vigtigheden af udøvelsen af den professionelle skepsis i forhold til hvert enkelt teammedlem, jf. ISA 220 R, A33.

I forhold til håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet beskrives revisors professionelle dømmekraft, som svarer til den professionelle skepsis. Revisors professionelle dømmekraft beskrives flere steder i håndbogen. I forhold til udvælgelse af stikprøver til detailtest, skal revisor anvende sin professionelle dømmekraft, samt begrunde sine overvejelser, og valg i TeamMate+.

TeamMate+ er Rigsrevisionens journalsystem, hvor dokumentationen bliver udarbejdet. Den professionelle dømmekraft er ifølge håndbogen vigtig i forbindelse med gennemførelse af substanshandlinger og vurdering af fejlinformation. I denne forbindelse står der følgende i håndbogen:

*” Det er vigtigt, at vi under revisionen anvender vores professionelle dømmekraft og løbende forholder os til, om vi med vores handlinger får indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Vi tilpasser vores revisionshandlinger, når der er behov for det.”*(Rigsrevisionen, 2022b).

På baggrund af dette ses, at der stilles krav til, at revisor under revisionen skal anvende sin professionelle dømmekraft og løbende forholde sig til, om de med deres handlinger får indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Det fremgår af SOR 2, 27, at direktionen skal fastlægge retningslinjer, der sikrer en systematisk overvågning af kvalitetsstyringen af revisionerne. Denne overvågning skal omfatte alle Rigsrevisionens opgaver. Denne overvågning i form af et coldreview blev i 2021 udført af en ekstern statsautoriseret revisor. Formålet med denne coldreview er for Rigsrevisionen at opnå vished om, hvorvidt Rigsrevisionen lever op til SOR, og deres egne retningslinjer (Rigsrevisionen, n.d.-a). Konklusionen på coldreview rapporten var, at planlægning, udførelse og rapportering samlet set var i orden, og i al væsentlighed tilstrækkeligt dokumenteret. Dog var der flere punkter, som Rigsrevisionen kunne arbejde videre med. Herunder ensarte dokumentationen i TeamMate+ og ensarte kvalitetssikringen i TeamMate+. Dertil kunne de også arbejde videre med at etablere en central kvalitetsovervågningsenhed.

På baggrund af ovenstående ses, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt har implementeret flere tiltag i forhold til at sikre udøvelsen af den professionelle skepsis, samt dokumentationen af de valg og overvejelser, som indgår i revisionsprocessen.

#### 6.1.4.5 Skalerbarhed

ISA 220 R indeholder et afsnit vedrørende skalerbarhed, jf. ISA 220 R, 8. Dette afsnit er inkorporeret for at kunne tilpasse standarden til en bredere vifte af revisioner. Skalerbarheden er med til, at standarden kan anvendes uanset art og omfang i forhold til revisionen. Derved passer standarden både til revisioner, hvor den opgaveansvarlige alene udfører revisionen, såvel som revisioner i mere komplekse miljøer (IAASB, 2020).

I forhold til ISA 220 R, 8 er kravene i ISA 220 R beregnet til at blive anvendt i sammenhæng med arten og omfanget ved hver revision. Førhen fremgik det af vejledningsmaterialet jf. ISA 220, A27, hvor i ISA 220 R fremgår skalerbarheden i selve standarden. Skalerbarheden medfører, at f.eks. ved mindre revisioner, hvor opgaveansvarlige udfører revisionen alene, er nogle af kravene i ISA 220 R ikke relevante. Dette gælder for eksempel kravene til vejledning, overvågning og gennemgang af arbejde.

### **Påvirkningen på Rigsrevisionens arbejde**

I forhold til SOR 2 eller håndbogen fremgår der ikke nogen beskrivelse af skalerbarheden i forhold til kvalitetsstyringen af revisionsprocessen. Rigsrevisionen har på baggrund af sin opbygning af kvalitetsstyringsprocessen fastsat, at kontorchefen er den opgaveansvarlige på alle revisioner inden for dennes område. Ifølge SOR 2, 22 skal den opgaveansvarlige kontorchef lede revisionsteamet.

På baggrund af dette kan vi konkludere, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt ikke har standarder, som beskriver skalerbarheden i forhold til kvalitetssikringen, hvorfor Rigsrevisionen bør blive påvirket af denne ajourføring, da dette bør tilpasses i SOR.

#### *6.1.4.6 Dokumentation af professionelle skepsis og af revisors vurderinger*

I vejledningsmaterialet tilhørende ISA 220 R er der tilføjet flere paragraffer, som ikke var til stede i ISA 220. En af disse er ISA 220 R, A119, hvor det fremgår, at når der er omstændigheder, der kan påvirke kvaliteten af revisionens opgave, er revisors professionelle skepsis, samt revisors overvejelser i forbindelse med udøvelsen af den professionelle skepsis vigtige at få dokumenteret. Et eksempel kunne være, hvis opgaveteamet opnår information, der ville have medført, at teamet ikke havde taget opgaven, så skal dokumentationen indeholde forklaringer på, hvordan opgaveteamet håndterede situationen.

### **Påvirkning af Rigsrevisionens arbejde**

I SOR fremgår det umiddelbart ikke, at revisor skal dokumentere sin brug af professionel skepsis i forbindelse med håndtering af omstændigheder, der kan påvirke revisionskvaliteten. Af SOR 2, 23 lyder det dog, at kontorcheferne i Rigsrevisionen skal gennemgå dokumentationen. I den forbindelse skal de bl.a. sikre sig, at de dokumenterede faglige vurderinger er rimelige. Yderligere skal de sikre sig, at de dokumenterede vurderinger, observationer, og delkonklusioner tilsammen udgør grundlag for konklusionerne og oplysningerne i Rigsrevisionens rapportering. I SOR 4, 32

ses det, at dokumentationen skal indeholde betydelige forhold, der opstår under revisionen og den tilhørende vurdering af disse forhold.

Dermed ses det ud fra de ovenstående dele af SOR, at det ikke fremgår eksplicit og i samme detaljeringniveau som i ISA 220 R, men der kan argumenteres for, at kravene indirekte er implementeret i de ovenstående SOR. I håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet fremgår der heller ikke specifikke krav i forhold til dokumentation af den professionelle skepsis. Udover som tidligere nævnt i analysen ved udvælgelse af stikprøver til detailtest, hvor revisor skal anvende sin professionelle dømmekraft, samt begrunde sine overvejelser, og valg i TeamMate+.

Bo Brabrand nævner i interviewet, da vi spørger ind til, hvilken påvirkning det øgede fokus på den professionelle skepsis og dokumentationskrav vil have på SOR:

*”Bo Brabrand [00:12:46] Jeg tænker umiddelbart er det ikke noget der vil gøre en ændring, fordi vi i forvejen, så er det noget vi har fokus på, men bare for at følge SOR. Så kan man sige, så skal vi være bedre til at dokumentere vores vurderinger for eksempel.”*- Bilag 2

På baggrund af denne udtalelse kan det ses, at ifølge Bo Brabrand har Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt fokus på udøvelsen af den professionelle skepsis, samt fokus på at sikre dokumentationen. I SOR 4 findes der 2 specifikke paragraffer, som omhandler den professionelle skepsis. Det drejer sig som nævnt tidligere om SOR 4, 25 og 26, hvor det fremgår, at revisor skal anvende sin faglige vurdering og udvise professionel skepsis i forståelsen af, at der kan forekomme væsentlig fejlinformation, samt at revisor skal være opmærksom på risikoen for besvigelser gennem hele revisionsprocessen. I forhold til krav om dokumentationen findes disse i SOR 4, 32. Det fremgår heraf, at revisor skal dokumentere revisionen i overensstemmelse med revisionens samlede omstændigheder.

Der stilles krav til at dokumentationen skal være tilstrækkelig til, at en erfaren revisor kan fastslå, den tidsmæssige placering og omfanget af de udførte revisionshandlinger, resultaterne af disse revisionshandlinger, betydelige forhold som opstod under revisionen, revisors konklusioner og betydelige faglige vurderinger, der er udøvet for at nå til disse konklusioner. Derved ses, at der på nuværende tidspunkt ikke er specifikke krav til, hvad dokumentationen af faglige vurderinger konkret skal indeholde. Dette underbygges af, at der i forbindelse med det eksterne coldreview af revision af statsregnskabet for 2019 blev konkluderet, at der er plads til forbedringer i forhold til dokumentationen af Rigsrevisionens sager (Rigsrevisionen, n.d.-a).

På baggrund af ovenstående kunne Rigsrevisionen derfor overveje om dette skulle implementeres direkte i SOR eller håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet for at være mere specifik overfor, hvad deres medarbejdere skal dokumentere ved udøvelsen af deres professionelle skepsis.

#### 6.1.5 Delkonklusion

Samlet set lever Rigsrevisionen på flere punkter op til kravene i ISA 220 R. I forhold til den opgaveansvarlige kontorchef har Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt opstillet overordnede krav for, hvad kontorchefen skal sikre sig i forbindelse med revisionsprocessen. Ifølge Bo Brabrand arbejder Rigsrevisionen internt på at lave nogle skabeloner for, hvilke handlinger kontorchefen skal udføre i forhold til kvalitetsstyringen af revisionsopgaven. Ajourføringen af ISA 220 i forhold til den opgaveansvarliges ansvar bør derved påvirke SOR, da Rigsrevisionen bør vælge at specificere kravene til kontorcheferne i SOR 2. I forhold til opgaveteamet har Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt ikke nogen beskrivelse eller definition af, hvem som indgår i opgaveteamet.

Dette ville være relevant for Rigsrevisionen at indarbejde i SOR. Ved en indarbejdelse af, hvem der anses for at være en del af opgaveteamet, sikrer Rigsrevisionen, at der er klarhed om, hvilke medlemmer kontorchefen skal sikre kvaliteten i forhold til, herudover skal der tages stilling til, hvor kvalitetsstyringen af specialenhederne ligger. I forhold til den professionelle skepsis, bør ISA 220 R påvirke SOR eller håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. Rigsrevisionen bør specificere kravene til dokumentationen af vurderinger og overvejelser. Rigsrevisionen har på nuværende tidspunkt ikke standarder, som beskriver skalerbarheden i forhold til kvalitetssikringen, hvorfor Rigsrevisionen bør blive påvirket af denne ajourføring, da dette bør tilpasses i SOR.

Samlet set bør ISA 220 R påvirke SOR 2 i forhold til mere specifikke krav til kontorchefens kvalitetsstyring. I forhold til en definition af opgaveteamet vil dette formentlig påvirke SOR 4. Samtidig bør øgede krav til dokumentationen af den professionelle skepsis medvirke til en påvirkning af SOR 4 eller håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet.

## 6.2 ISA 315 R

I dette afsnit vil ISA 315 R blive præsenteret. Dette afsnit er opbygget på samme måde, som ovenstående afsnit vedrørende ISA 220.

### 6.2.1 Anvendelsesområde

Denne ISA handler om revisors ansvar for at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet ved forståelse af virksomheden, heriblandt dens interne kontrol og dens

omgivelser. Dette gøres for at kunne udforme og implementere reaktioner på de vurderede risici. Ajourføringen på denne ISA blev som tidligere nævnt præsenteret af IAASB tilbage i december 2019, og den er trådt i kraft for regnskabsår, der begynder efter d. 15. december 2021. Det betyder, at den nye standard bliver gældende for revision af 2022 regnskaberne (IAASB, 2019c).

### 6.2.2 Definitioner

Vi har valgt at medtage enkelte begreber, som vi finder relevante i forhold til analysen af ISA'en:

#### **Intern kontrol**

Intern kontrol er i standarden defineret som den proces, der udformes, implementeres og vedligeholdes af den øverste ledelse, den daglige ledelse og andet personale. Dette gøres for at give høj grad af sikkerhed for, at virksomheden når sine mål med hensyn til pålidelighed i regnskabsaflæggelsen, effektivitet og økonomisk hensigtsmæssighed i driften og overholdelse af gældende lov og øvrig regulering, jf. ISA 315 R, 4(c).

#### **Betydelig risiko**

Betydelig risiko er i ISA 315 R defineret som en identificeret og vurderet risiko for væsentlig fejlinformation, der ifølge revisor kræver særlige revisionsmæssige overvejelser, jf. ISA 315 R, 4(e).

### 6.2.3 Krav

Dette afsnit indeholder de krav, som ISA 315 R stiller til revisor i forhold til at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation. Kravene til revisors handlinger kan inddeles i forskellige underoverskrifter. Disse elementer vedrører risikovurderingsprocedurer og relaterede aktiviteter, den påkrævede forståelse af virksomheden dens miljø og dens interne kontroller, identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation og dokumentation.

#### **Risikovurderingsprocedurer og relaterede aktiviteter - ISA 315 R, 5-10**

I denne del af ISA 315 R stilles der krav til, at revisor skal udføre risikovurderingshandlinger for at opnå grundlag for revisors identifikation og vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau. Herudover stilles der krav til, hvilke handlinger revisor skal inkludere i sine risikovurderingshandlinger. Revisor skal forespørge ledelsen, samt passende personer inden for den eventuelle interne revisionsfunktion og andre i virksomheden, som efter revisors vurdering kan have oplysninger, der sandsynligvis vil hjælpe til at identificere risici for

væsentlig fejlinformation som følge af svig eller fejl. Herudover skal revisor udføre analytiske handlinger, samt observere og inspicere.

Derudover skal revisor vurdere, om der foreligger informationer fra såvel kundeaccepten, som tidligere udførte revisioner eller opgaver vedrørende den enkelte virksomhed, der er relevante for at identificere risici for væsentlig fejlinformation.

### **Den påkrævede forståelse af virksomheden og dens miljø, herunder virksomhedens interne kontrol - ISA 315 R, 11-24**

I forhold til virksomheden og dens miljø skal revisor opnå forståelse for relevante branche-, lovgivningsmæssige og andre eksterne faktorer, der påvirker virksomheden og dermed dennes regnskab. Herudover skal revisor opnå en forståelse for virksomhedens art, herunder dens aktiviteter, dens ejerskabs- og ledelsesstruktur, de typer af investeringer som virksomheden foretager og planlægger at foretage, herunder investeringer i virksomheder med særlige formål. Til sidst skal revisor også opnå en forståelse for virksomhedens strukturering, og hvordan den er finansieret. Dette skal revisor udføre for at opnå forståelse for grupperne af transaktioner, konti, saldi og oplysninger, der kan forventes i regnskabet. Revisor skal også opnå forståelse for virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis, samt virksomhedens mål og strategier.

Herudover er det også et krav, at revisor skal opnå forståelse for interne kontroller, som er relevante for revisionen. Vurderingen i forhold til om en kontrol er relevant i forhold til revisionen foretages af revisor, ved hjælp af revisors professionelle skepsis. I forbindelse med vurderingen af interne kontroller, som er relevante for revisionen, skal revisor vurdere designet af disse kontroller, og fastlægge om disse er implementeret.

Der stilles krav til, at revisor opnår forståelse for kontrolmiljøet. Revisor skal som en del af denne proces vurdere om ledelsen, har skabt og vedligeholdt en kultur af ærlighed og etisk adfærd. Herudover skal revisor vurdere om styrken i elementerne i kontrolmiljøet tilsammen giver et passende grundlag for de øvrige komponenter af den interne kontrol, og om disse andre komponenter ikke er undermineret af mangler i kontrolmiljøet.

Revisor skal herudover opnå en forståelse for, om virksomheden har en proces for; identificering af forretningsrisici, der er relevante for de finansielle rapporteringsmål, estimering af betydningen af risiciene, vurdering af sandsynligheden for deres forekomst og beslutning om handlinger for at



imødegå disse risici. Hvis virksomheden har etableret deres egen risikovurderingsproces, skal revisor opnå en forståelse for processen.

### **Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation - ISA 315 R, 25-31**

Revisor skal jf. ISA 315 R, 25 identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau og revisionsmålsniveau for at kunne designe og udføre yderligere revisionshandlinger. For at kunne identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation skal revisor identificere risici gennem processen med at opnå en forståelse af virksomheden og dens miljø, vurdere de identificerede risici i forhold til, om de påvirker regnskabet som helhed, relatere de identificerede risici til, hvad der kan gå galt på revisionsmålsniveau, samt overveje sandsynligheden for fejlinformation, herunder muligheden for flere fejlinformationer.

Som tidligere nævnt skal revisor benytte sin professionelle skepsis i forbindelse med vurdering af, om risiciene er betydelige. Ved denne vurdering skal revisor overveje følgende, om risikoen er en risiko for besvigelser, kompleksiteten af transaktionerne, om risikoen involverer væsentlige transaktioner med nærtstående parter, samt om risikoen involverer væsentlige transaktioner, der ligger uden for normal forretningsgang for virksomheden, eller som på anden måde ser ud til at være usædvanlig.

### **Dokumentation - ISA 315 R, 32**

Der stilles krav til revisors dokumentation i forhold til ovenstående handlinger. For det første skal revisor dokumentere diskussionen blandt opgaveteamet, vedrørende virksomhedens årsregnskabs disponering for væsentlig fejlinformation, samt væsentlige beslutninger, som er truffet i den henseende. Herudover skal revisor dokumentere nøgleelementer i den opnåede forståelse af virksomheden og dens miljø. Revisor skal dokumentere de identificerede og vurderede risici for væsentlig fejlinformation, samt de identificerede risici og relaterede kontroller, som revisor har opnået en forståelse for.

#### 6.2.4 ISA 315 Revised 2019's påvirkning på Rigsrevisionens arbejde

Gennem revision, reorganisering og forbedringer af den tidligere standard, så ønsker IAASB gennem deres ajourføring af denne standard at opnå flere forskellige ting. En af tingene, som de ønsker at opnå, er en mere konsistent anvendelse af procedurerne for risikoidentifikation og risikovurdering. Derudover ønsker de, at kravene i standarden bliver principbaseret, så den kan bruges på flere størrelser af virksomheder med forskellig grad af kompleksitet. Ud over dette ønsker

de at opmuntre til en mere robust risikovurdering og derved mere fokuseret reaktioner på de identificerede risici. Til sidst ønsker de også at støtte revisorer, der bruger denne standard med vejledningsmateriale, der tager hensyn til et udviklende miljø, herunder brugen af IT (IAASB, 2019b).

De væsentligste ændringer i standarden, kan opdeles i kategorierne, opnå en forståelse, identificering og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, stand-back krav, virksomhedernes brug af IT, skalerbarhed og øget dokumentationskrav.

#### *6.2.4.1 Rigsrevisionens arbejde i forhold til at opnå en forståelse af virksomheden*

I forhold til SOR 4, 33-37 skal revisor opnå og opretholde en forståelse af de ministerier eller den virksomhed eller aktivitet, der er omfattet af regnskabet og de relevante omgivelser. (Rigsrevisionen, 2021d).

I Rigsrevisionen fokuseres der både på opnåelse af forståelse for ministerierne og for virksomhederne. Dette skyldes, at revisionen af statsregnskabet er opdelt i revisioner af ministerområder, som herefter er opdelt på revision af bogføringskredse, der tilhører ministerområderne. Ifølge SOR 4, 35 anses de enkelte ministerier, virksomheder, regnskabsførende institutioner som værende komponenter, der bidrager med finansiell information til brug for statsregnskabet. Jf. SOR 4, 36, skal revisor fastslå hvilke af statens eller ministeriets komponenter, der er betydelige med henblik på den finansielle revision af statsregnskabet. Revisor skal vurdere væsentligheden af mulig fejlinformation og mulige bevillingsafvigelser vedrørende de enkelte komponenter med udgangspunkt i væsentligheden for det samlede regnskab.

I forhold til at opnå en forståelse for ministerområdet skal revisor jf. håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet udføre indledende analytiske handlinger og forespørgsler. Disse handlinger skal vedrøre ministeriets organisering og beskrivelse af intern kontrol og risikostyring, ministeriets aktivitetsområder, kendskab til betydelige risici i forhold til paragrafregnskabet, herunder eventuelle underretninger fra ministerierne om regelbrud og besvigelser.

I forhold til at opnå en forståelse for de betydelige virksomheder, skal revisor opnå indsigt i de typer af aktiviteter, hovedkonti og bevillingstyper, som virksomheden administrerer. Revisor skal også opnå indsigt i ledelsens egen vurdering af risikobilleder, og hvad de gør for at gardere sig mod, at der opstår væsentlige fejl eller besvigelser. Til sidst skal revisor også opnå indsigt i de relevante regnskabsregler, organisationsændringers betydning for virksomheden samt observationer og

vurderinger fra SOR 6 og 7 revisioner eller større undersøgelser, som kan påvirke regnskabet eller risikobilledet.

#### *6.2.4.2 Opnå en forståelse*

I forbindelse med at opnå forståelse er der forøget krav i forbindelse med udøvelsen af den professionelle skepsis, der nu fremgår i selve standarden i ISA 315 R2019, 3, hvor det tidligere kun fremgik i vejledningsmaterialet. Derudover er der en tydeliggørelse af, at risikovurderingsprocessen udgør grundlaget for at kunne identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation samt for udvælgelse af revisionshandlinger, hvilket fremgår af ISA 315 R2019, 13(b), der er en tilføjelse. En ændring er også, at der skal være et separat fokus på at forstå den gældende regnskabsmæssige begrebsramme. Tidligere indgik det som en del af, at revisor skulle opnå forståelse for relevante brancheforhold, regulering og andre eksterne forhold, mens det i ISA 315 R2019, 19(b) fremgår som sit eget punkt.

Til sidst i forbindelse med at opnå en forståelse er der også ændringer i forhold til at forstå en virksomheds interne kontrolsystem. Dette indebærer en bedre skilning og afklaring af, hvilket arbejde der skal laves for indirekte og direkte kontroller, og det tydeliggøres også, hvilke kontroller der skal identificeres for at kunne evaluere designet af kontrollen og derefter bestemme, hvorvidt kontrollen er blevet implementeret. IAASB har med denne ajourføring af standarden ændret begrebet intern kontrol til virksomhedens system af interne kontroller. Definitionen er blevet udvidet for at afspejle, at virksomhedens interne kontrolsystem består af 5 komponenter. Disse 5 komponenter er kontrolmiljø, virksomhedens risikovurderingsproces, virksomhedens proces til at overvåge systemet for intern kontrol, informationssystem og kommunikation, samt kontrolaktiviteter.

ISA 315 R2019 specificerer derved, at for at opnå en forståelse af en virksomheds system for intern kontrol, der er relevant for den finansielle rapportering, skal revisor opnå forståelse for alle komponenter i det omfang, at de er implementeret i virksomheden.

#### **Påvirkning på Rigsrevisionens arbejde**

ISA 315 R2019 stiller krav til, at revisor opnår forståelse for virksomhedens organisationsstruktur, ejerskab og ledelse, den gældende finansielle rapporteringsramme og virksomhedens regnskabspraksis, samt hvordan iboende risikofaktorer påvirker påstandenes modtagelighed for fejlinformation.

I forhold til at opnå en forståelse af virksomhedens struktur og regnskabspraksis, følger SOR 4 de krav, som er angivet i ISA 315 R2019. ISA 315 R2019 inddrager et nyt koncept i forhold til iboende risikofaktorer, som omhandler revisors fokus på kompleksitet, subjektivitet og usikkerhed. Dette koncept er ikke implementeret i SOR 4 eller i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. Dette vil derfor være et element, som bør påvirke SOR og håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet.

ISA 315 R2019 udvider begrebet for intern kontrol. I ajourføringen udvides begrebet fra intern kontrol til virksomhedens system for intern kontrol. Definitionen skal dække over de 5 komponenter, som er den del af virksomhedens system for intern kontrol. Det fremgår af ISA 315 R2019, 24, at revisor skal opnå forståelse for virksomhedens proces for at overvåge systemet for intern kontrol.

Håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet indeholder et afsnit, hvor der foretages en beskrivelse af intern kontrol. I dette afsnit angives de 5 komponenter, som er en del af virksomhedens system for interne kontroller.

**Figur 11 - Beskrivelse af intern kontrol**

Kontrolkomponent		Regnskabsniveau	Procesniveau/transaktionsniveau
Virksomhedsniveau	Kontrolmiljø	[Bar chart showing coverage across levels]	
	Risikovurderingsproces	[Bar chart showing coverage across levels]	
Bogføringskreds-niveau	Overvågning af kontroller relateret til regnskabsaflæggelsen	[Bar chart showing coverage across levels]	
	Informations- og kommunikationssystemet	[Bar chart showing coverage across levels]	
	Kontrolaktiviteter relateret til processer	[Bar chart showing coverage across levels]	

*Kilde: (Rigsrevisionen, 2022b, p. 15)*

Ovenstående figur fremgår af håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. Figuren illustrerer betydningen af de enkelte kontrolkomponenter for regnskabet i en virksomhed.

På baggrund af dette ses, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt lever op til denne definition i ISA 315 R2019, hvorfor dette ikke bør have en påvirkning på Rigsrevisionens arbejde herunder SOR 4 og håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet.

Ud over ovenstående tydeliggør ISA 315 R2019, at risikovurderingsprocessen udgør grundlaget for at kunne identificere og vurdere risikoen jf. ISA 315 2019, A50. I SOR 4 fremgår det ikke eksplicit, at risikovurderingsprocessen danner grundlaget for at kunne vurdere og identificere risikoen. Det fremgår af SOR 4, 33, at revisor skal opnå forståelse af virksomheden, og at denne forståelse skal sætte revisor i stand til at planlægge og udføre revisionen effektivt. Det fremgår dog af håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet, at revisor skal anvende risikovurderingshandlinger i planlægningen og udførelsen til at opnå forståelse. Disse handlinger skal danne grundlag for de yderligere revisionshandlinger, som revisor skal udføre. Derved fremgår det af håndbogen, at risikovurderingsprocessen skal danne grundlag for den videre revision. Dette bør derved ikke have nogen påvirkning på Rigsrevisionens arbejde, da de på nuværende tidspunkt lever op til kravet.

ISA 315 R2019 tydeliggør også, hvilket arbejde revisor skal udføre i forbindelse med at opnå forståelse for kontrolmiljøet, samt hvilke handlinger revisor skal udføre for at evaluere disse kontroller. I forhold til, hvilke konkrete handlinger revisor ifølge Rigsrevisionen skal udføre i forbindelse med identificering af kontroller, fremgår dette af håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. Det fremgår af håndbogen, at revisor skal overveje og vurdere, om den enkelte kontrol er relevant for revisionen. Hertil kommer en række punkter, som kan hjælpe revisor med denne vurdering. Disse punkter vedrører, hvilke konkrete risici kontrollen imødegår, om kontrollen er en nøglekontrol osv. I forhold til at opnå en forståelse af de relevante kontroller, skal revisor jf. håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet foretage en walk-through, som revisor gennemfører en observation af et konkret eksempel på, hvad der sker i processen fra vugge til grav.

På baggrund af ovenstående kan det ses, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt har implementeret de fleste krav fra ISA 315 R2019 i enten SOR 4 eller i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet.

#### *6.2.4.3 Identificering og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation*

I forbindelse med identificering og vurdering af risiko for væsentlig fejlinformation, er der kommet nye koncepter og definitioner. Nogle af de nye definitioner, jf. ISA 315 R2019, 12 (k) er ”*Significant class of transactions, account balance or disclosure* og *relevant assertions*”, der skal hjælpe med at identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation.

En anden ny definition er ”*Spectrum of inherent risk* og *Inherent Risk Factors*”, der er nævnt i ISA 315 R2019, 12(f). Definitionen skal hjælpe revisor med at lave vurderinger baseret på sandsynlighed og størrelse af en mulig fejl for derefter at kunne placere situationen mellem høj eller

lav iboende risiko for væsentlig fejlinformation. ”*Inherent Risk Factors*” er til for at få revisor til at fokusere på, hvor disponeret vedkommende er for fejl, hvor kompleksiteten, subjektiviteten, ændringer, usikkerhed eller muligheden for fejl pga. ledelsesmæssige fejl eller andre besvigelsesfaktorer har påvirkning på den iboende risiko.

I forbindelse med risikoidentifikation og risikovurdering, så er en ændring, at der skal ske en adskilt vurdering af iboende risiko og kontrol risiko, hvilket fremgår af ISA 315 R2019, 5. Der er også kommet en ajourført definition på ”*significant risk*”, jf. ISA 315 R2019, 12(1), der gør brug af den iboende risiko for at kunne vurdere en risiko som væsentlig risiko. Tidligere var definitionen for en betydelig risiko, at det skulle være en identificeret og vurderet risiko for væsentlig fejlinformation, som efter revisors vurdering kræver særlige revisionsmæssige overvejelser. Det fremgår også, at hvis revisor ikke overvejer at teste om kontrollerne fungerer effektivt, så er risikoen for væsentlig fejlinformation den samme som den iboende risiko, jf. ISA 315 R2019, 34.

### **Påvirkning på Rigsrevisionens arbejde**

I forhold til risikovurdering indeholder SOR 4, 42 og 43 handlinger, som revisor skal udføre i forhold til risikovurdering. Det fremgår af SOR 4, 42, at 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 grundlag for yderligere revisionshandling.

I den forbindelse skal revisor identificere risici i løbet af processen ved at opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser ved at undersøge relevante interne kontroller, der vedrører risiciene. Revisor skal vurdere de identificerede risici og overveje, i hvilket omfang de har relevans for regnskabet som helhed, samt 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.

Herudover skal revisor som led i risikovurderingen jf. SOR 4, 43 tage stilling til, om nogle af de identificerede risici efter revisors vurdering er betydelige risici.

På samme måde som i forhold til at opnå forståelse, hvor Rigsrevisionen skelner mellem at opnå forståelse for ministerområdet og for virksomheden, skelner Rigsrevisionen også i forhold til risikovurderingen. Ifølge håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet skal der foretages en overordnet risikovurdering af virksomhederne, som led i planlægningen af revisionen på

ministerområdet. Herudover skal der foretages risikovurderingshandlinger i forhold til planlægning af de enkelte virksomheder under ministerområdet.

I forhold til ISA 315 R2019 stilles der krav til, at revisor skal identificere risiciene for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau og på revisionsmålsniveau for grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger. I forhold til risikovurderingshandlinger på regnskabsniveau skal revisor vurdere om risiciene påvirker vurdering af risiciene på revisionsmålsniveau, samt vurdere arten og omfanget af deres gennemgribende effekt på regnskabet. Jf. SOR 4, 42 skal revisor gennemføre risikovurderingshandlinger, samt vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau og på revisionsmålsniveau for grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger. I den forbindelse skal revisor vurdere de identificerede risici og overveje, i hvilket omfang de har relevans for regnskabet som helhed, samt deres påvirkning på revisionsmålene. Dermed ses at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt lever op til dette krav i ISA 315 R2019.

I forhold til risikovurderingshandlinger på revisionsmålsniveau skal revisor udføre handlinger i forhold til vurdering af den iboende risiko og en vurdering af kontrolrisikoen. Dette er en af opdateringerne i forhold til ISA 315 R2019, i forhold til at foretage separate vurderinger af den iboende risiko og kontrolrisikoen.

I SOR 4 står der ikke anført, at der skal foretages en separat vurdering af den iboende risiko og kontrolrisikoen. I SOR 4, 43 er der angivet en række overvejelser, som revisor skal foretage som led i risikovurderingen. Disse overvejelser vedrører, 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, og til sidst overvejelser vedrørende transaktionens kompleksitet osv.

Håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet beskriver heller ikke en separat vurdering af iboende risiko og kontrolrisikoen.

På baggrund af ovenstående bør denne opdatering i forhold til ISA 315 R2019 påvirke SOR 4 og håndbogen. Denne påvirkning vil hovedsageligt betyde, at der skal indskrives et element i SOR 4 i forhold til den separate vurdering af de to risikoer, samt en udvidelse af håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet i forhold til, hvilke handlinger revisor skal foretage i forbindelse med en vurdering af den iboende risiko, og en vurdering af kontrolrisikoen.

Ajourføringen af ISA 315 R2019 medførte også et nyt koncept. Konceptet i forhold til spektrum for iboende risiko, som har til formål at assistere revisor med at foretage vurderinger, baseret på sandsynligheden og størrelsen af en mulig fejlinformation på et område fra højere til lavere, når vurderingen af risici for væsentlig fejlinformation foretages.

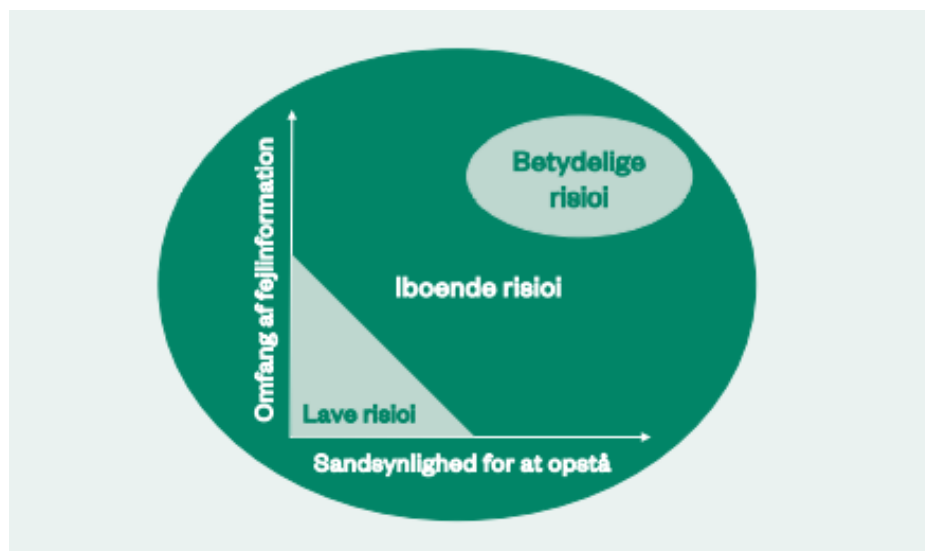
Vi har spurgt Kristoffer Blegvad ind til, hvilken betydning det nye koncept med spektrum for iboende risiko vil have på Rigsrevisionen. I den forbindelse nævner Kristoffer Blegvad følgende:

*”Kristoffer Blegvad [00:25:10] Sådan lige nu er vi vil der i håndbogen, ikke i SOR, men i håndbogen, at vi begynder at arbejde med kategori af høj og lav betydning. Og der tror jeg, vi vil være en hel del år, før vi gør noget, der er mere avanceret ik.”- Bilag 2*

Vi har sammenholdt Kristoffer Blegvads udtalelse med håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet. I den forbindelse kan vi se, at Rigsrevisionen arbejder med at vurdere og afdække risici på 3 niveauer, overordnede risici, risici på revisionsmålsniveau og betydelige risici.

De overordnede risici vurderes ud fra kontrolmiljøet hos ministeriet, herunder hos de virksomheder der vurderes som værende betydelige. Risici på revisionsmålsniveau vurderes ud fra risiciene i en proces, her arbejdes med begreberne iboende risiko og kontrolrisiko. Betydelige risici for væsentlig fejlinformation hos virksomhederne som helhed omfatter risici, der rammer flere revisionsmål på standardkonti i virksomheden og derigennem påvirker hele regnskabet.

### Figur 12 - Spektrum for iboende risiko



Kilde: (Rigsrevisionen, 2022b)



Ovenstående figur findes i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet, og viser Rigsrevisionens vurdering i forhold til et iboende risikospektrum. Figuren viser, at de to variabler, der er sandsynligheden for, at fejlinformation kan opstå og omfanget af fejlinformationen. På denne graf placeres risiciene i forhold til de to variabler, dette kan revisor efterfølgende bruge til at vurdere, om der er tale om betydelige risici eller lave risici.

Samlet set har Rigsrevisionen indarbejdet et iboende risikospektrum, som til svarer det ISA 315 R2019 lægger op til. Hvorfor denne opdatering ikke bør have nogen påvirkning på SOR 4 og håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet.

I forhold til ISA 315 R2019's påvirkning på SOR 4 og håndbogen, nævner Kristoffer Blegvad:

*”Kristoffer Blegvad [00:21:30] Jeg synes, at det jeg har kunnet høre, fornemme og så videre på de kollegaer i andre lande, der kører mere slavisk efter ISA'erne, end vi gør her. Der synes jeg, at jeg et stykke tid har hørt stemmer, der sagde den der 315 i virkeligheden var ved at være forældede i forhold til revisionspraksis. Så det var egentlig lidt sådan vi opfatter det lidt som en opdatering, der snarere kommer for at ligesom at rette lidt ind i forhold til den praksis, der har udviklet sig mere, end det er noget der.”* - Bilag 2

Kristoffer Blegvads udtalelse giver et indblik i, hvorfor denne analyse viser, at Rigsrevisionen på flere punkter allerede følger de krav, der er angivet i ISA 315 R2019, samt har implementeret flere af de nye koncepter og begreber, som er kommet i forbindelse med opdateringen af ISA 315 R2019.

#### 6.2.4.4 Stand-back krav

IAASB har introduceret et *stand-back krav* i deres Exposure Draft til ISA 315 R2019, hvilket betyder, at der bliver stillet krav til, at revisor i slutningen af risikovurderingsprocessen skal genoverveje, hvorvidt der kan være en eller flere risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau på de væsentligste grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger identificeret af revisor. Dette ønskes for at kunne opnå bedre fuldstændighed for identifikation af risici for væsentlig fejlinformation (IAASB, 2019a).

#### **Påvirkning på Rigsrevisionens arbejde**

I forhold til SOR 4, skal revisor jf. SOR 4, 42-43 gennemføre risikovurderingshandlinger ved revisionens start. Der er ikke angivet i SOR 4, at revisor skal genoverveje sin risikovurdering i forhold til risici for væsentlig fejlinformation. I forhold til håndbogen i finansiell revision af

statsregnskabet, skal revisor i forbindelse med opnåelse af forståelse for betydelige processer identificere risici for væsentlig fejlinformation. Det fremgår af håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet, at revisor i forbindelse med den afsluttende revision skal genoverveje sin risikovurdering ud fra den indsigt, som revisor har opnået siden den indledende revisionsplanlægning. Dermed stiller håndbogen krav til, at revisor i forbindelse med sin afsluttende revision skal genoverveje sin risikovurdering. Ifølge ISA 315 R2019 skal genovervejelserne ske i forlængelse af risikovurderingsprocessen ved revisionens start.

På baggrund af dette kan det ses, at Rigsrevisionen er opmærksomme på, at der skal ske en genovervejelse af risikovurderingen. Dog sker denne ikke i direkte forlængelse af planlægningen, men først i forbindelse med, at revisor skal udføre den afsluttende revision. På baggrund af dette kan det ses, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt ikke har implementeret et lignende standardkrav, som det er angivet i ISA 315 R2019, som en del af kravene til revisor i forbindelse med revision af statsregnskabet. Hvorfor dette bør have en påvirkning på Rigsrevisionen arbejde med indarbejdelse i SOR 4 eller i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet i form af en justering.

#### *6.2.4.5 Virksomhedernes brug af IT*

IAASB er opmærksomme på, at der sker betydelige ændringer i økonomiske, teknologiske og regulatoriske aspekter af de markeder og det miljø, hvori virksomheder og revisionsfirmaer opererer. Herudover er der en kontinuerlig udvikling i virksomheders brug af IT. ISA 315 R2019 anerkender, at der kan være risici for væsentlig fejlinformation fra virksomhedens brug af IT, såsom risici for integriteten af information i virksomhedens informationssystem på grund af ineffektiv udformning eller drift af kontroller i virksomhedens IT-proces. Derfor har der i forbindelse med ajourføringen af ISA 315 R været et behov for en mere robust forståelse af virksomhedernes kontrolmiljø inklusive virksomhedens IT-kontroller. På baggrund af dette introducerer standarden nye definitioner af generel IT-kontrol og informationsbehandlingskontroller, samt nyt vejledningsmateriale i form af Appendix 5, der omhandler overvejelser i forbindelse med forståelsen af IT.

Generelle IT-kontroller defineres som kontroller over virksomhedens IT-processer, der understøtter den fortsatte korrekte drift af IT-miljøet, herunder fortsat effektiv funktion af informationsbehandlingskontroller og informationsintegritet i virksomhedens informationssystem, jf. ISA 315 R2019, 12(d).

Informationsbehandlingskontroller defineres som kontroller vedrørende behandling af oplysninger i IT-applikationer eller manuelle informationsprocesser i virksomhedens informationssystem, der direkte adresserer risici for informationsintegriteten, jf. ISA 315 R2019, 12(e).

Revisors forståelse af IT-miljøet fokuserer på at identificere og forstå arten og antallet af de specifikke IT-applikationer og andre aspekter af IT-miljøet, der er relevante for strømmen af transaktioner og behandlingen af information i informationssystemet.

Den stigende brug af automatiserede værktøjer og teknikker af revisorer, når de udfører risikovurderingshandlinger, nødvendiggjorde ændringer i standarden for at anerkende brugen af sådanne værktøjer og teknikker eksplicit. Standarden giver derfor revisor mulighed for at bruge automatiserede teknikker til at opnå direkte adgang til, eller et digitalt download af de databaser i virksomhedens informationssystem, der lagere regnskabstransaktioner. Analyse af komplette eller store sæt af transaktioner kan foretages gennem anvendelse af automatiserede værktøjer eller teknikker. Dette kan resultere i identifikationen af variationer fra de normale eller sådanne transaktioner, som kan resultere i identifikation af risikoen for væsentlig fejlinformation.

### **Påvirkning på Rigsrevisionen arbejde**

I forhold til at opnå en forståelse for virksomhedernes brug af IT, er der i SOR 4, 34, angivet, at revisor skal have kendskab til de anvendte regnskabssystemer, forretningsgange, og interne kontroller og IT-understøttelsen heraf, samt det generelle kontrolmiljø og ledelses overvågning af kontroller. Herudover angiver SOR 4, 37, at revisor skal opnå forståelse for de procedurer i både IT-systemer og manuelle forretningsgange, der anvendes til at igangsætte, registrere og behandle transaktioner og rapportere dem i regnskabet. Derudover skal revisor opnå forståelse for, hvordan informationssystemet opfanger andre begivenheder og forhold end transaktioner, der er betydelige for regnskabet. Sidst men ikke mindst skal revisor opnå forståelse for, hvilke IT-understøttende procedurer og kontroller, der er systemmæssigt gennemtvunget på en sådan måde, at det ikke er relevant for revisor at teste deres effektivitet. Herudover skal revisor jf. SOR 4, 43 i forbindelse med vurdering af hvilke risici, der er betydelige risici, overveje om risikoen vedrører ændringer i IT-miljøet eller installation af nye betydelige IT-systemer, der vedrører regnskabsaflæggelsen.

Rigsrevisionen har i forhold til sin organisering valgt at samle et kontor, som står for IT-revisionen af hele staten. Kontoret med IT-revision foretager vurdering af IT-kontroller i og omkring

fællesstatslige systemer og andre regnskabsunderstøttende systemer til brug for Rigsrevisionens konklusioner om, hvorvidt statsregnskabet er rigtigt, og bevillinger overholdt.

Koblingen mellem IT-revisions kontoret og kontorerne, der udfører den finansielle revision af ministerområderne kobles sammen af håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. I håndbogen angives der, at for at opnå forståelse for bogføringskredsen skal revisor have indsigt i:

*”Observationer og vurderinger fra it-revisionen af de generelle it-kontroller og applikationskontroller i de fællesstatslige økonomi- og regnskabssystemer og andre it-systemer, der er væsentlige for regnskabsaflæggelsen” (Rigsrevisionen, 2022b, p. 32)*

Herudover skal revisor jf. håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet identificere betydelige processer, og i denne proces skal revisor fokusere på hovedprocesserne og identificere hvilke IT-systemer, der er relevante.

Håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet indeholder også en definition af centrale begreber, herunder fremgår en definition af informations- og kommunikationssystemet. Denne definition indebærer:

*”De procedurer i it-systemer og manuelle systemer, der anvendes til at igangsætte, registrere og behandle transaktioner og eventuelt korrigere og overføre til bogføring og rapportere dem i regnskabet.”(Rigsrevisionen, 2022b, p. 16)*

På baggrund af ovenstående ses, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt med SOR 4 og håndbogen i finansiell revision har dækket elementer af ISA 315 R2019 i forhold til fokus på brugen af IT i virksomhederne. På den anden side mangler der fortsat elementer, hvis Rigsrevisionen skal leve op til alle de krav, der stilles i ISA 315 R2019.

Ifølge ISA 315 R2019, 25 skal revisor opnå forståelse for virksomhedens informationssystem og kommunikation, som er relevant for udarbejdelsen af årsregnskabet. Denne forståelse skal opnås ved at udføre risikovurderingshandlinger. Disse risikovurderingshandlinger vedrører at forstå virksomhedens informationsbehandling, herunder dens data og informationsressourcer, der skal bruges i sådanne aktiviteter. Den forståelse opnår revisor ved at forstå, hvordan information flyder gennem virksomheden, herudover skal revisor opnå forståelse for virksomhedens ressourcer inklusive IT-miljøet.

Herudover skal revisor jf. ISA 315 R2019, 26(c) opnå forståelse for kontrolaktiviteter for IT-

applikationer og andre aspekter af IT-miljøet, ved at identificere relevante risici forbundet med brugen af IT og virksomhedens generelle IT-kontroller, som adresserer disse risici.

Jf. ovenstående citat fra håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet ses, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt har inkorporeret de generelle IT-kontroller som begreb, samt det faktum at revisor skal være opmærksom på virksomhedens generelle IT-kontroller, samtidig med at revisor skal være opmærksom på observation og vurderinger fra IT-kontorets IT-revisioner.

I forhold til SOR 4 og håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet, fremgår det ikke eksplicit, hvilke handlinger der udføres af IT-kontoret, som led i deres revision. Dette kunne være relevant at tilføje enten til SOR 4 eller til håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet, for at gøre deres revisioner mere gennemsigtige.

#### 6.2.4.6 Skalerbarhed

ISA 315 R2019 indeholder på samme måde som ISA 220 R et afsnit om skalerbarhed. Ifølge ISA 315 R2019, 9 er ISA 315 R2019 beregnet til revisioner af alle enheder, uanset størrelse, hvorfor vejledningsmaterialet inkorporerer flere adskillige specifikke overvejelser, der er gældende for revision af både mindre og mere komplekse virksomheder. ISA 315 R2019 bemærker yderligere, at størrelsen på virksomheden ikke altid er en indikator for kompleksiteten af virksomheden. Mindre virksomheder kan godt være komplekse, mens større virksomheder kan være mindre komplekse.

#### **Påvirkning på Rigsrevisionens arbejde**

I forhold til Rigsrevisionen har vi undersøgt, hvordan skalerbarheden fremgår af SOR 4.

I forlængelse af vores interview med Kristoffer Blegvad og Bo Brabrand, sendte vi nogle opfølgende spørgsmål, hvor et af disse spørgsmål vedrørte, hvordan og hvor de ser skalerbarheden i SOR 4. jf. bilag 1 svarer Kristoffer Blegvad følgende:

*”Først og fremmest i at målet med revisionen er at opnå en høj grad af sikkerhed for at der ikke er væsentlig fejlinformation (punkt 2-4). Ved sammenfatningen tager revisor stillingen til om målet er nået (punkt 80-83). Så skalerbarheden ligger i, at revisionen stopper når målet er nået. Målet er desuden styrende for de øvrige krav i SOR 4. Fx i punkt 50 hvor revisor skal udforme handlingerne, så deres art, tidsmæssige placering og omfang modsvarer de vurderede risici for væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelse på revisionsmålsniveau.*

*Tilpasningen til den enkelte opgave ligger herudover i, at revisor i sine vurderinger af væsentlighed skal inddrage overvejelser om regnskabet formål og brugerkræds og offentlighedens interesse i, at regnskabet oplysninger er rigtige (punkt 31). For vores opgave med revisionen af statsregnskabet/ministerområderne findes disse overvejelser i Rigsrevisionens revisionsstrategi for statsregnskabet.”*

Kristoffer Blegvad henviser i sin skriftlige udtalelse til SOR 4, 80-83 i forhold til, at revisor ved revisionens afslutning skal tage stilling til om målet er nået. Ifølge ham ligger skalerbarheden i det faktum af, at revisionen er slut, når målet er nået, hvilket er styrende for, hvordan revisionen udformes.

I SOR 4, 80-83 stilles der krav til, at revisor skal vurdere, om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation. Der stilles krav til, hvad denne vurdering skal tage højde for. Eksempler på, hvad revisor skal tage højde for, er, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, samt revisors vurdering af, om regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

På baggrund af dette ses, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt har taget højde for, hvordan de sikrer, at deres revisionsstandarder er skalerbare i forhold til de forskellige revisioners art og omfang.

#### *6.2.4.7 Øget dokumentationskrav ved professionel skepsis*

I ISA 315 R2019 kan de øgede dokumentationskrav ses i vejledningsmaterialet til ISA 315 R2019 i A237 og A238, der omfatter revisors dokumentation ved udøvelse af professionel skepsis ved risikovurdering, hvilket den forrige standard ikke indeholdte. Her fremgår det, at selvom der er flere måder at dokumentere dette på, skal dokumentationen alligevel indeholde bevis for revisors brug af sin professionelle skepsis. Herudover fremhæver den andre krav i standarden, hvor dokumentationen skal give bevis for revisors brug af den professionelle skepsis. Der er tale om paragraf 13, 17, 19(b), 20, 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d), 27, 35 og 36.

#### **Påvirkning af Rigsrevisionens arbejde**

I SOR 4 fremgår det ikke eksplicit, at dokumentationen skal indeholde revisors brug af sin professionelle skepsis. Dog fremgår det af SOR 4, 32, at oplysningerne i dokumentationen bl.a. skal være tilstrækkeligt fuldstændigt og detaljeret til, at en erfaren revisor uden tilknytning til revisionen

kan fastslå betydelige faglige vurderinger, der er udøvet for at nå til disse konklusioner. De faglige vurderinger er netop en stor del af den professionelle skepsis, og man kan derfor argumentere for, at det allerede er en del af Rigsrevisionens arbejde på nuværende tidspunkt.

I Rigsrevisionens håndbog fremgår det som tidligere nævnt ” *Vi anvender vores professionelle dømmekraft, når vi udvælger stikprøver til detailtest, og begrundet vores overvejelser og valg i TeamMate+.*” (Rigsrevisionen, 2022b, p. 80). Hermed kan et eksempel ses, at når Rigsrevisionen udvælger stikprøver, så skal det gøres på baggrund af revisors professionelle dømmekraft, hvor overvejelserne forbundet med dette skal dokumenteres i programmet TeamMate+, som Rigsrevisionen bruger til sin dokumentation. Derfor kan man argumentere for, at dette er en del af Rigsrevisionens arbejde, selvom det ikke nødvendigvis fremgår så tydeligt og eksplicit som i ISA 315 R2019.

#### 6.2.5 Delkonklusion

Opsamlingen på ovenstående analyse viser, at Rigsrevisionen på flere punkter lever overordnet op til de krav der er specificeret i ISA 315 R2019, hvilket kan skyldes jf. Kristoffer Blegvads udtalelse, at ISA 315 R2019 kommer på bagkant. Rigsrevisionen lever på baggrund af analysen op til kravene fra ISA 315 R2019 i forhold til opnåelse af forståelse af virksomheden. Herudover har Rigsrevisionen i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet specificeret mere konkrete handlinger for revisor i forhold til risikovurderingshandling, samt implementeret store dele af kravene til IT-kontroller.

Selvom Kristoffer Blegvad mener, at ISA 315 R2019 kommer på bagkant, har Rigsrevisionen fortsat elementer, som ikke er implementeret i SOR eller i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. En af tingene, som ikke er implementeret, er den separate vurdering af den iboende risiko og kontrolrisikoen. På den anden side har Rigsrevisionen implementeret et spektrum for den iboende risiko. Herudover arbejder Rigsrevisionen med begrebet betydelige risici. Endvidere kan Rigsrevisionen overveje at indskrive et afsnit vedrørende IT-kontorets arbejde for at gøre deres arbejde mere gennemsigtigt for resten af Rigsrevisionen. Derudover kan det konkluderes, at Rigsrevisionen har sikret, at deres standarder er skalerbare ved at specificere i SOR 4, at revisionen stopper, når revisionen er nået i mål, hvilket har betydning for, hvordan revisionen skal udføres. Til sidst kan det også konkluderes, at SOR og håndbogen har krav om, at brug af den professionelle skepsis skal dokumenteres, dog ikke så detaljeret beskrevet som i ISA'en.

### 6.3 ISA 540

I dette afsnit vil ISA 540 blive præsenteret. Dette afsnit er opbygget på samme måde, som de to ovenstående afsnit vedrørende ISA 220 og ISA 315.

#### 6.3.1 Anvendelsesområde

ISA 540 omhandler revisors ansvar i forhold til regnskabsmæssige skøn, og tilknyttede oplysninger ved revision af regnskaber. ISA 540 indeholder krav og vejledning i forhold til vurdering af fejlinformation i regnskabsmæssige skøn og de tilknyttede oplysninger, samt indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen (IAASB, 2018b). Målet for revisor jf. ISA 540 er at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, om regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger i regnskabet er rimelige i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

ISA 540 blev opdateret på baggrund af, at der de seneste år er foretaget en række ændringer til regnskabsstandarderne, der har sat fokus på betydningen og synligheden af regnskabsmæssige skøn for brugere af regnskaber. Samtidig med dette var der tilbagevendende resultater fra myndighedernes tilsyn, der kritiserede kvaliteten af revisioner af regnskabsmæssige skøn, herunder udøvelsen af den professionelle skepsis. IAASB valgte derfor at ajourføre ISA 540, så denne adresserer udviklingen i regnskabsstandarderne (Beck, 2020). IAASB offentliggjorde den ajourførte standard i oktober 2018, og så har den været gældende for revision af regnskaber fra d. 15. december 2019.

#### 6.3.2 Definitioner

Vi har valgt at medtage enkelte begreber, som vi finder relevante i forhold til analysen af ISA'en:

##### **Regnskabsmæssigt skøn**

Et regnskabsmæssigt skøn er i ISA 540 defineret som en tilnærmelse af et beløb i fravær af en præcis måling. Begrebet bliver brugt til beløb målt til dagsværdi, hvor der er skønsmæssig usikkerhed, derudover bliver det også brugt til andre beløb, der også kræver skøn, jf. ISA 540, 7(a).

##### **Ledelsens manglende neutralitet**

I denne definition er der tale om ledelsens manglende neutralitet i forbindelse med udarbejdelse af information. Neutralitet er som udgangspunkt vigtigt i udarbejdelsen af et regnskab. Skønsmæssig usikkerhed gør dog, at det bliver mere subjektivt, hvilket medfører, at ledelsen tilsigtet eller utilsigtet kan komme til at vise manglende neutralitet. F.eks. hvis ledelsen har et ønsket resultatmål



eller nøgletal, som virksomheden skal opnå, og ledelsen dermed udnytter deres subjektivitet til at kunne opnå disse mål, jf. ISA 540, 7(d).

### 6.3.3 Krav

ISA 540 stiller flere krav til revisor i forhold til revisors ansvar vedrørende regnskabsmæssige skøn, herunder regnskabsmæssige skøn til dagsværdi, og tilhørende oplysninger. Kravene inddeles ved underoverskrifter, som giver revisor et overblik over standarden. Disse overskrifter er følgende: risikovurderingshandlinger og relaterede aktiviteter, identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation, svar på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation, yderligere substanshandlinger for at reagere på væsentlige risici, vurdere rimeligheden af de regnskabsmæssige skøn, og fastslå fejlinformationer, oplysninger vedrørende regnskabsmæssige skøn, indikatorer for mulig ledelsesbias, skriftlige erklæringer og dokumentation. Disse underoverskrifter er med til at guide revisor igennem de krav, som stilles til revisor i forbindelse med denne opgave.

#### **Risikovurderingshandlinger og relaterede aktiviteter - ISA 540, 8-9**

Det første krav vedrører revisors handlinger i forbindelse med at opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, jf. ISA 315 R. Specifikt i forhold til de regnskabsmæssige skøn skal revisor opnå en forståelse for kravene i den gældende regnskabsramme, der er relevant for regnskabsmæssige skøn, herunder de tilhørende oplysninger. Herudover skal revisor opnå en forståelse for, hvordan ledelsen identificerer de transaktioner, begivenheder og andre forhold, der giver anledning til behovet for, at regnskabsmæssige skøn skal indregnes eller oplyses i årsregnskabet. I den forbindelse skal revisor også opnå forståelse for, hvordan ledelsen foretager de regnskabsmæssige skøn, samt opnå en forståelse for hvilken data de baserer sig på. Herunder opnå forståelse for: hvilken metode der anvendes til beregningen af de regnskabsmæssige skøn, relevante kontroller i forbindelse med beregning af regnskabsmæssige skøn, hvorvidt ledelsen har brugt ekspertviden, samt hvorvidt der har været eller kommer til at være ændringer i forhold til beregningsmetoderne på de regnskabsmæssige skøn.

#### **Identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation - ISA 540, 10-11**

Revisor skal i forbindelse med identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, som er påkrævet i ISA 315 R, vurdere graden af skønsmæssig usikkerhed forbundet med de regnskabsmæssige skøn. Herudover skal revisor afgøre om nogle af de regnskabsmæssige skøn, der

er blevet vurderet med høj skønsmæssig usikkerhed, ifølge revisors dømmekraft giver anledning til væsentlige risici.

### **Svar på vurderede risici for væsentlig fejlinformation - ISA 540, 12-14**

Revisor skal herefter på baggrund af de vurderede risici for væsentlig fejlinformation afgøre, om ledelsen på passende vis har anvendt kravene i den gældende regnskabsramme, som er relevant for de regnskabsmæssige skøn. Revisor skal også afgøre om metoderne til at foretage regnskabsmæssige skøn er passende, og om de er blevet anvendt korrekt. Herudover skal revisor afgøre om eventuelle ændringer i regnskabsmæssige skøn eller metoder er passende efter omstændighederne.

Standarden stiller også krav til, at revisor skal reagere på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation, som det er krævet i ISA 330. Revisor skal derfor foretage handlinger under hensyntagen til det regnskabsmæssige skøns modenhed. Disse handlinger kan indebære test af ledelsens beregning af regnskabsmæssige skøn, hvor revisor skal vurdere metoden, der er brugt, samt vurdere de antagelser, som ledelsen har lagt til grund for beregningen. Herudover kan revisor teste kontrollerne, der er forbundet med beregningen af de regnskabsmæssige skøn.

### **Yderligere substanshandlinger for at reagere på væsentlige risici - ISA 540, 15-17**

Revisor skal i forhold til regnskabsmæssige skøn, der giver anledning til væsentlige risici som følge af estimeringsusikkerhed, vurdere, hvordan ledelsen har overvejet alternative forudsætninger eller udfald i forhold til de regnskabsmæssige skøn. Derudover skal revisor vurdere, hvorfor ledelsen har afvist disse, eller hvordan ledelsen i øvrigt har forholdt sig til skønsmæssige usikkerheder ved udarbejdelsen af regnskabsmæssige skøn. Herudover skal revisor vurdere, hvorvidt de væsentlige forudsætninger brugt af ledelsen er rimelige.

Hvis revisor vurderer, at ledelsen ikke i tilstrækkelig grad har behandlet virkningerne af skønsmæssige usikkerheder på de regnskabsmæssige skøn, skal revisor, hvis det anses for nødvendigt, udvikle et interval til at vurdere rimeligheden af det regnskabsmæssige skøn.

I forhold til indregnings- og målekriterierne skal revisor for regnskabsmæssige skøn, der giver anledning til væsentlige risici, opnå tilstrækkeligt og passende revisionsbevis for ledelsens beslutning om at indregne, eller ikke at indregne, de regnskabsmæssige skøn i årsregnskabet.

Revisor skal ligeledes opnå tilstrækkeligt og passende revisionsbevis for, at det valgte målegrundlag

for det regnskabsmæssige skøn, er i overensstemmelse med kravene i den relevante regnskabsramme.

### **Vurdere rimeligheden af de regnskabsmæssige skøn, og fastslå fejlinformationer - ISA 540, 18**

Revisor skal på baggrund af sit opnåede revisionsbevis fra ovenstående handlinger vurdere, om de regnskabsmæssige skøn i årsregnskabet enten er rimelige i sammenhæng med den gældende regnskabsramme, eller om de er fejlbehæftet.

### **Oplysninger vedrørende regnskabsmæssige skøn - ISA 540, 19-20**

I forhold til oplysningerne vedrørende de regnskabsmæssige skøn skal revisor indhente tilstrækkeligt og passende revisionsbevis for, om oplysningerne i årsregnskabet vedrørende de regnskabsmæssige skøn er i overensstemmelse med kravene i den gældende regnskabsramme. Herudover skal revisor for regnskabsmæssige skøn, der giver anledning til væsentlige risici, vurdere tilstrækkeligheden af oplysningen om deres skønsmæssige usikkerhed i årsregnskabet i forhold til den gældende regnskabsramme.

### **Indikatorer for mulig ledelsesbias - ISA 540, 21**

Revisor skal gennemgå de vurderinger og beslutninger, som ledelsen har truffet i forbindelse med beregningen af de regnskabsmæssige skøn, for at identificere, om der er nogle indikationer på mulig ledelsesbias.

### **Skriftlige erklæringer - ISA 540, 22**

Til sidst skal revisor indhente skriftlige erklæringer fra ledelsen, hvor revisor får ledelsens vurdering af, om de væsentlige forudsætninger, der er anvendt til at foretage de regnskabsmæssige skøn, er rimelige.

### **Dokumentation - ISA 540, 23**

ISA 540 stiller krav til revisors dokumentation. Ifølge ISA 540 skal revisor have dokumentation for grundlaget af hans konklusioner, samt om rimeligheden af de regnskabsmæssige skøn, og tilhørende oplysninger, der giver anledning til væsentlige risici. Til sidst stiller standarden krav om, at revisor skal dokumentere indikatorer for mulige ledelsesmæssige bias.

#### 6.3.4 ISA 540 Revised's påvirkning på Rigsrevisionens arbejde

ISA 540 R er som tidligere nævnt rettet mod at holde trit med et skiftende marked, hvor det bliver mere og mere komplekst. Samtidig betyder ændringer i regnskabspraksis, at revisor har brug for en mere robust tilgang til at identificere, vurdere og reagere på risici for væsentlig fejlinformation i forbindelse med regnskabsmæssige skøn (IAASB, 2018a).

Ligesom analysen af de ovenstående standarder, vil det også her være relevant at undersøge, hvordan ændringerne bør påvirke SOR samt håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. Derudover har Rigsrevisionen også en særskilt kort vejledning om revisionshandlinger ved regnskabsmæssige skøn, hvor det også vil være relevant at se, hvorvidt ændringerne bør påvirke denne.

De væsentligste ændringer i standarden kan opdeles i kategorierne: skalerbarhed, iboende risikofaktorer, professionel skepsis, test af kontroller vedr. regnskabsmæssige skøn og øget dokumentationskrav.

##### 6.3.4.1 Revision af regnskabsmæssige skøn i Rigsrevisionen

Regnskabsmæssige skøn bliver omtalt få gange i SOR 4. Det bliver nævnt i forbindelse med, at revisor skal tage stilling til regnskabsmæssige skøn, samt i forbindelse med revisors forståelse af virksomheden. Derudover fremgår det også, at revisor ikke må anvende direkte assistance fra interne revisorer til handlinger, der indeholder betydelige vurderinger, herunder vurdering af betydelige regnskabsmæssige skøn. Til sidst bliver regnskabsmæssige skøn også omtalt ved revisionens afslutning, hvor revisor skal foretage en sammenfattende vurdering for om regnskabet som helhed er uden væsentlige fejlinformation. I denne sammenfattende vurdering skal revisor tage højde for, om de regnskabsmæssige skøn, som er foretaget, er rimelige.

I Rigsrevisionens håndbog i finansiell revision af statsregnskabet bliver regnskabsmæssige skøn omtalt i forbindelse med vurdering af risici. Heriblandt som et element ved vurderingen af den iboende risiko. Det bliver også overvejet, når der skal designes substandshandlinger for en væsentlig standardkonto. Derudover er der et helt afsnit om substandshandlinger ved regnskabsmæssige skøn. Til sidst bliver de regnskabsmæssige skøn også omtalt, når Rigsrevisionen vurderer fejlenes indvirkning på paragrafregnskabet som helhed. Det gør de også ved den endelige vurdering af om paragrafregnskabet er uden væsentlig fejlinformation, og om ministeriet i al væsentlighed har overholdt bevillingerne og disponeringsreglerne, hvilket bl.a. kræver, at de har vurderet, hvorvidt de regnskabsmæssige skøn foretaget af ledelsen er rimelige.

Rigsrevisionens vejledning om revisionshandlinger ved regnskabsmæssige skøn er opdelt i to dele. Den første del omhandler opnåelse af forståelse af de regnskabsmæssige skøn, hvor der er forslag til mulige risikovurderingshandlinger. Den sidste del handler om, at når der opnået en forståelse for skønnet, så skal der designes revisionshandlinger, som kan imødegå de identificerede risici.

#### 6.3.4.2 Skalerbarhed

ISA 540 R er skalerbar på flere forskellige måder. Først og fremmest gennem ISA 540 R, 3, der forklarer, at denne ISA indeholder vejledning til, hvordan kravene i standarden kan skaleres. Herudover med introduktionen af ”spektret over iboende risiko”, samt specifikke paragraffer i vejledningsmaterialet med ISA 540 R A20-A22, der viser, hvordan paragraffen er skalerbar indenfor risikovurdering, og ISA 540 R A84 om reaktioner på vurderede risici.

”Spektret over iboende risiko” bliver præsenteret i ISA 540 R, 4. Dette har indflydelse på, hvilke handlinger der skal udføres. Der skal vælges de revisionshandlinger, som adresserer: de identificerede risici, kompleksiteten og subjektiviteten, der er relateret til de regnskabsmæssige skøn, samt adresserer vurderingen af de forbundne risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet. Med andre ord bliver graden af den iboende risiko bestemt af ovenstående faktorer med sandsynligheden for og størrelsen af fejlinformation. Hvordan den varierer fra revision til revision, har indflydelse på, hvilke handlinger, der skal udføres, og dermed bliver standarden skalerbar.

ISA 540 R kræver, at revisor foretager en særskilt vurdering af iboende risici, i forhold til at kunne vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau for regnskabsmæssige skøn.

Eftersom regnskabsmæssige skøn kan være i alle størrelser, vægter ISA 540 R skalerbarheden højt. Hvorfor ISA 540 R tager højde for, at risikoen for væsentlig fejlinformation kan være forbundet med eller påvirket af skønsmæssig usikkerhed, kompleksitet, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer.

#### **Påvirkning på Rigsrevisionens arbejde**

I SOR 4, 50 bliver det beskrevet, hvordan risiko har indflydelse på, omfanget af handlinger der skal udføres ved: ”Revisor skal udforme handlingerne, så deres art, tidsmæssige placering og omfang modsvarer de vurderede risici for væsentlig fejlinformation og bevillingsafvigelse på revisionsmålsniveau.”.

De vurderede risici for væsentlig fejlinformation bliver i SOR 4, 55 beskrevet som: ”*Risikoen for væsentlig fejlinformation er det samlede resultat af den iboende risiko for fejlinformation og kontrolrisikoen*”.

Der kan det ses, at SOR 4 indeholder en vurdering af den iboende risiko, hvor dette har indflydelse på revisionshandlingerne. Dette er med til at gøre SOR 4 skalerbar ligesom ISA 540 R. En forskel er dog, at i SOR 4 er det den iboende risiko på generelt plan, mens ISA 540 R, 4 omhandler en særskilt vurdering af iboende risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau kun for regnskabsmæssige skøn. Derudover bliver det heller ikke nævnt præcist som et spekter.

I håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet bliver revisionsrisikomodellen omtalt, hvor det ligeledes bliver nævnt, at de iboende risici har indflydelse for de yderligere revisionshandling, som Rigsrevisionen skal udføre. I håndbogen fremgår det som tidligere nævnt også, at for hver væsentlig risiko skal det overvejes, om den iboende risiko er lav, høj eller betydelig. Der er altså her en slags spektre for den iboende risiko i håndbogen, der har indflydelse på den kombinerede risiko, der kan være minimal, lav, mellem eller høj, og er der en betydelig risiko inkluderet, så skal der udføres særlige revisionsmæssige overvejelser.

I vejledningen om revisionshandling ved regnskabsmæssige skøn, bliver den iboende risiko ikke direkte nævnt. Dog bliver der nævnt flere risikovurderingshandling, der er med til at identificere iboende risici, hvor der efterfølgende skal designes revisionshandling, der imødegår de fundne risici. Dermed fremgår skalerbarheden indirekte af, at de iboende risici bliver vurderet, og så bliver der lavet revisionshandling, der passer til den pågældende revision.

ISA 540 R vejledningsmaterialet indeholder som nævnt tidligere specifikke paragraffer, der demonstrerer, hvordan standarden er skalerbar. Risikovurderingsmæssigt kan ses i ISA 540 R, A20-A22, mens reaktioner på de identificerede risici findes i paragraf A84. I ISA 540 R, A20 er der eksempelvis nævnt, at hvis faktorer såsom kompleksitet, subjektivitet og skønsmæssig usikkerhed i mindre grad er til stede, så vil revisors risikovurderingshandling sandsynligvis være mindre omfattende. I ISA 540 R, A84 lyder det, at de vurderede risici for væsentlig fejlinformation, har indflydelse på arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisors yderligere revisionshandling for regnskabsmæssige skøn. Dertil understreger ISA 540 R i et krav, at revisors yderlige revisionshandling skal være en reaktion på vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau.

Ifølge Kristoffer Blegvad (se bilag 1) så ligger skalerbarheden i SOR 4, som tidligere nævnt ved, at revisionen først stopper, når målet er nået, hvilket der bliver taget stilling til i sammenfatningen i SOR 4, 80-83. Hertil mener han, at målet så er styrende for de øvrige krav i SOR 4, f.eks. SOR 4, 50, som citeret fra tidligere, hvilket svarer til det samme som i ISA 540 R, A84 dog på et generelt plan.

Kristoffer Blegvad mener også (se bilag 1), at tilpasningen til de enkelte opgaver ligger i revisors vurderinger af væsentlighed, hvor revisor skal inddrage overvejelser om regnskabets formål og brugerkreds samt offentlighedens interesse i, at regnskabets oplysninger er rigtige jf. SOR 4, 31.

I håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet lyder det, at *”Fastsættelsen af den kombinerede risiko til høj, mellem, lav eller minimal er med til at bestemme vores revisionsstrategi og omfanget og arten af de yderligere revisionshandlinger, som vi skal udføre ved vores afsluttende revision.”* (Rigsrevisionen, 2022b, p. 62).

I den kombinerede risiko er den iboende risiko inkluderet, som yderligere indeholder faktorer såsom skønmæssig usikkerhed, kompleksitet og subjektivitet. Dermed ses det igen, at den vurderede risici har betydning for revisors yderligere handlinger.

I vejledningen om revisionshandlinger ved regnskabsmæssige skøn fremgår lignende indhold fra paragrafferne i ISA 540 R om skalerbarheden ikke, udover som tidligere nævnt, at revisionshandlingerne bliver designet til at imødegå de identificerede risici.

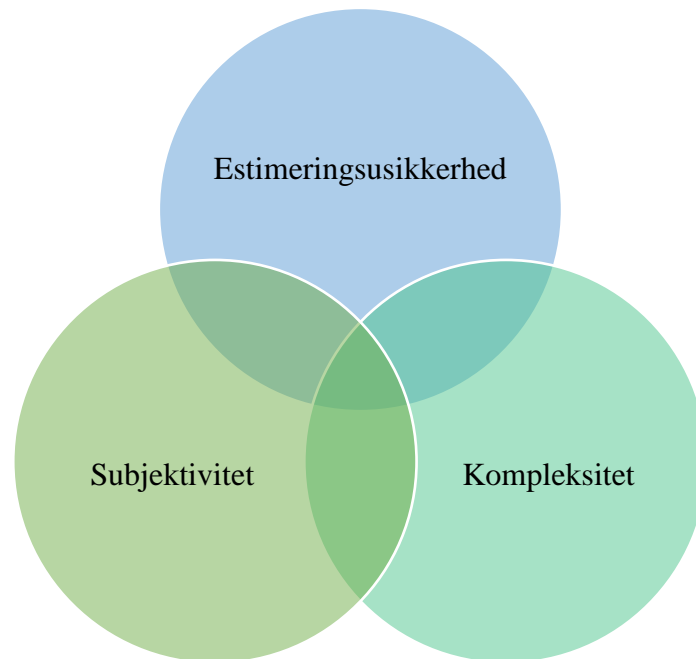
Samlet set har Rigsrevisionen implementeret store dele af de ændringer, som indgår i ISA 540 R i forhold til skalerbarheden. Dog vurderer Rigsrevisionen i forbindelse med sin revision alene på den iboende risiko på et overordnet plan, hvor ISA 540 R stiller krav til, at revisor skal undersøge den iboende risiko på revisionsmålsniveau, samt alene med fokus på de regnskabsmæssige skøn. På baggrund af dette ses det, at hvis Rigsrevisionen skal leve op til kravene i ISA 540 R, ville dette kræve, at Rigsrevisionen implementerer yderligere beskrivelser i enten SOR 4, håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet eller i vejledningen om regnskabsmæssige skøn, på et mere specifikt niveau i forhold til den iboende risikovurdering af de regnskabsmæssige skøn.

#### 6.3.4.3 Iboende risikofaktorer

ISA 540 R introducerer i paragraf 2, 4 og 6 begrebet iboende risikofaktorer, som også beskrives i ISA 315 R2019. De iboende risikofaktorer er kendetegnet ved forhold og begivenheder, der kan påvirke en påstands modtagelighed for fejlinformation. I forbindelse med vurdering af væsentlig

fejlinformation i forhold til regnskabsmæssige skøn, skal revisor, som det fremgår af nedenstående figur, tage højde for følgende iboende risikofaktorer, estimeringsusikkerhed, kompleksitet og subjektivitet.

**Figur 13 - Iboende risikofaktorer**



*Kilde: Egen tilvirkning, på baggrund af ISA 540 R*

Estimeringsusikkerheden er modtageligheden for iboende mangler på præcisionen i målingen af et regnskabsmæssig skøn.

Kompleksiteten refererer til den kompleksitet, der ligger i processen med at lave et regnskabsmæssigt skøn, som f.eks. når flere datasæt eller antagelser er påkrævet.

Subjektivitet opstår fra iboende begrænsninger i viden eller data, som er tilgængelige vedrørende værdiansættelsesegenskaberne.

### **Påvirkning på Rigsrevisionens arbejde**

Som nævnt tidligere, så er en af ændringerne i den nye ISA 540 R, at der skal foretages en særskilt vurdering af den iboende risiko med henblik på at vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation for regnskabsmæssige skøn. Så revisor kigger udover den skønsmæssige usikkerhed på kompleksitet, subjektivitet og andre iboende risikofaktorer. Dette fremgår ikke umiddelbart i hverken SOR 4 eller i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. I SOR 4, 80 bliver det blot beskrevet som, at den



sammenfattende vurdering skal tage højde for om de regnskabsmæssige skøn, der er foretaget, er rimelige.

I håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet bliver der dog beskrevet faktorer, der har betydning for vurderingen af den iboende risiko, heriblandt subjektivitet og kompleksitet. I vejledningen til revisionshandlinger ved regnskabsmæssige skøn står det ikke direkte forklaret, at der skal ske en særskilt vurdering af den iboende risiko.

Dog bruges de foreslået risikovurderingshandlinger netop til at vurdere den iboende risiko. For i slutningen af vejledningen fremgår det:

*“Hvis der er identificeret en betydelig risiko til skønnet/standardkontoen, skal vi tilrettelægge revisionen således, at den betydelige risiko også afdækkes, hvilket skal ske med følgende handlinger i tillæg til ovenstående handlinger” (Rigsrevisionen, n.d.-d, p. 2).*

Som forklaret tidligere i afhandlingen, så er betydelige risici, iboende risici, hvor der er stor sandsandsynlighed for, at der opstår væsentlig fejlinformation, samt det mulige omfang af fejlinformationen er stor. Dermed kan det ses, at medarbejderne indirekte bliver guidet til at vurdere den iboende risiko.

Da indholdet i SOR 4 og i håndbogen i høj grad stemmer overens med ISA'en, så er der ikke her det store behov for ændringer. Dog kunne der laves en tilføjelse for at præcisere, at det skal være i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn.

#### *6.3.4.4 Professionel skepsis*

I forhold til den tidligere version af ISA 540 har der været bekymringer angående revisionskvaliteten i forhold til de regnskabsmæssige skøn, for at løse disse bekymringer vil ISA 540 R fremme en mere selvstændig skeptisk tankegang hos revisor.

ISA 540 R vil forbedre revisors udøvelse af professionel skepsis ved at anerkende den centrale rolle, den professionelle skepsis spiller ved revision af regnskabsmæssige skøn. Derfor indeholder ISA 540 R flere elementer, som har til formål at forbedre revisors anvendelse af professionel skepsis.

Disse elementer indeholder et krav til revisor, om at designe og udføre revisionshandlinger på en måde, der ikke er orienteret mod at opnå bekræftende revisionsbevis, eller mod at udelukke

modstridende revisionsbevis. Derudover bliver der gjort brug af stærkere sprog, såsom udfordring, spørgsmål og genoverveje, for at forstærke vigtigheden af udøvelsen af den professionelle skepsis.

ISA 540 R, 8 indeholder et afsnit, der beskriver, hvordan revisors professionelle skepsis i relation til regnskabsmæssige skøn bliver påvirket, samt hvornår vigtigheden af den øges. Dertil beskrives skepsissen flere gange i vejledningsmaterialet.

### **Påvirkningen på Rigsrevisionens arbejde**

IAASB anerkender som tidligere nævnt, at den professionelle skepsis spiller en central rolle i forbindelse med regnskabsmæssige skøn, hvor ændringerne til den ajourførte standard stiller krav til yderligere revisionshandlinger, krav til "stand back" og vurdere revisionsbevis samt brug af stærkere sprog.

I forhold til kravet om, at der skal designes og udføres yderligere revisionshandlinger, der ikke er orienteret mod, at opnå bekræftende revisionsbevis eller at udelukke modstridende revisionsbevis. Så fremgår denne del ikke i de tre dokumenter i sammenhæng med regnskabsmæssige skøn. I SOR 4, 42 fremgår det mere på et generelt plan, at det er en vurdering ud fra de gennemførte risikovurderingshandlinger, det gør, at der skal blive udført yderligere revisionshandlinger. Dette minder om den første del af ISA 540 R, 18, hvor det ligeledes fremgår, at revisors yderligere revisionshandlinger skal være en reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. I SOR fremgår der dog ikke en præcisering af, at når revisor skal udforme og udføre yderligere revisionshandlinger, så må det ikke gøres med henblik på at skulle opnå revisionsbevis, der bekræfter ens konklusioner. Ligesom det heller ikke fremgår, at det ikke må gøres med henblik på at udelukke revisionsbevis, der kan afkræfte ens i forvejen fundet konklusion.

I håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet gør det samme sig gældende, hvor det ligeledes fremgår, at der bliver foretaget en vurdering af om, der skal udføres yderligere revisionshandlinger. Heller ikke her fremgår præciseringen af, hvordan de yderligere revisionshandlinger skal udformes og udføres. I vejledningen om revisionshandlinger ved regnskabsmæssige skøn er dette heller ikke beskrevet.

I forhold til kravet om at skulle "stand back" og vurdere det opnåede revisionsbevis vedrørende regnskabsmæssige skøn, inklusive det bekræftende og modstridende revisionsbevis, så fremgår det ikke direkte af SOR 4. I SOR 4, 80 kan det ses, at revisor skal vurdere, om der er opnået høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation. I denne vurdering skal

der bl.a. tages stilling til, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, ligesom der gøres i ISA 540 R, 33(c). Forskellen er dog, at SOR 4, 80 holder det på et generelt plan, mens ISA 540 R, 33(c) specificerer sig med regnskabsmæssige skøn. Igen er der i SOR ikke en præcisering af, at der ved vurderingen af om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal tages alt relevant revisionsbevis i betragtning, uanset om dette er bekræftende eller modstridende, som det ellers fremgår af ISA 540 R, 34.

I håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet skal revisor i forbindelse med vurdering af revisionsbevis overveje, om de har indhentet alt revisionsbevis, uanset om det underbygger eller modsiger deres umiddelbare forventning til konklusionen om regnskabet. Revisor skal også overveje, om vedkommende har modstridende beviser eller mangler revisionsbevis for en væsentlig standardkonto eller hovedkonto, og derfor skal forsøge at opnå yderligere revisionsbevis, før revisor kan konkludere endeligt. Dette er også på et generelt overordnet plan, som ikke er specificeret i regnskabsmæssige skøn.

Det stærkere sprog til at fremhæve brugen af professionel skepsis fremgår heller ikke særlig tydeligt af SOR eller håndbogen.

Derfor bør Rigsrevisionen overveje at få inkorporeret de ovenstående elementer i SOR eller håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet, så de mere specifikt følger ændringerne i ISA'en.

#### *6.3.4.5 Test af kontroller vedr. regnskabsmæssige skøn*

I forhold til vigtigheden af at teste kontroller omkring komplekse regnskabsmæssige skøn, besluttede IAASB, at ISA 540 R bør understrege vigtigheden af revisors beslutninger om kontroller vedr. regnskabsmæssige skøn. Dette understøttes af et nyt krav om særskilt vurdering af kontrolrisiko, og ved på ny at understrege kravet i ISA 330 til test af kontroller for væsentlige risici i indeværende periode, hvis revisor planlægger at stole på disse kontroller jf. ISA 540 R, 20.

#### **Påvirkningen på Rigsrevisionens arbejde**

Som nævnt, så er en af ændringerne i forbindelse med den nye ISA 540 R, at den skal understrege vigtigheden af revisorerens beslutninger om kontroller relateret til regnskabsmæssige skøn. Dertil kommer det nye krav om en separat vurdering af kontrolrisikoen.

I ISA 540 R, 19 fremgår det ligeledes som noget nyt, at ved udformningen og udførelsen af test af kontroller i relation til regnskabsmæssige skøn. Skal revisor indhente mere overbevisende revisionsbevis, jo mere revisor vil basere sig på den operationelle effektivitet af en kontrol. Disse to

punkter kan ses lidt anderledes formuleret samt på et mere generelt plan i SOR. I SOR 4, 52 lyder det:

*”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. (...) 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 revisionshandlinger med henblik at opnå revisionsbevis for hele regnskabsperioden”.*

Som det kan ses i den ovenstående uddrag, så indeholder SOR 4 allerede et krav om at teste kontroller, som revisor vil basere sig på, samt at teste den operationelle effektivitet af en kontrol. Dog er det i SOR 4 på et generelt plan, mens ISA 540 R, 19 og 20 er rettet mod de regnskabsmæssige skøn.

I håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet fremgår det, at udvalgte kontroller skal testes i forhold til om de har fungeret effektivt i hele regnskabsperioden, hvis revisor vil basere sig på den. Dermed sagt, om de har kunnet forebygge eller opdage og korrigere væsentlige fejl. Ligesom det også fremgår, at revisor tester om kontrollerne har været operationelt effektive i hele perioden.

Rigsrevisionen kan derfor ligeledes overveje at implementere en specificering af kravet om test af kontroller i relation til regnskabsmæssige skøn, som revisor vil basere sig på, i SOR eller håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet.

#### *6.3.4.6 Øget dokumentationskrav*

Yderligere ændringer ved den nye ISA 540 R er, at dokumentationskravene er skærpede, så der dermed er flere forhold, der skal dokumenteres for at underbygge, at revisor har udført revision af regnskabsmæssige skøn efter standarden. Derfor vil de reviderede virksomheder i fremtiden modtage mere detaljerede og uddybende dokumentationsforespørgsler fra revisor end tidligere. Endvidere skal revisor også være opmærksom på, at dokumentation skal reflektere de nye ajourførte krav f.eks. i forhold til iboende risikofaktorer. Derudover har ISA 540 R specifikke krav til, hvad dokumentationen skal indeholde, som er mere omfattende end dem der fremgik af den tidligere. Disse krav kræver, at revisionsdokumentationen skal indeholde centrale aspekter af revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser, heriblandt virksomhedens interne kontroller, som er relateret til de regnskabsmæssige skøn. Dokumentationen skal yderligere indeholde forbindelsen

mellem revisors revisionshandlinger og de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau.

Derudover skal dokumentationen også indeholde revisors reaktion, når den daglige ledelse ikke har taget passende skridt til at forstå og adressere skønsmæssig usikkerhed. Herudover er en af de nye krav til dokumentationen, at den også skal indeholde betydelige vurderinger relateret til revisors fastlæggelse af, om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger er rimelige i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme eller indeholder fejlinformation. Disse nye krav fremgår af ISA 540 R, 39. Revisor skal også være opmærksom på dokumentationen af den professionelle skepsis gennem revisionen, hvor det skal dokumenteres, hvordan revisor er kommet frem til konklusionerne (Beck, 2020).

### **Påvirkning på Rigsrevisionens arbejde**

SOR 4, 32 er det eneste punkt i standarden, der beskriver kravene til revisors dokumentation. Her fremgår der en overordnet forklaring om, at oplysningerne skal være tilstrækkeligt fuldstændige og detaljerede til, at en erfaren revisor uden tidligere tilknytning til revisionen kan forstå den tidsmæssige placering og omfanget af de revisionshandlinger, der udføres. Derudover skal den erfarne revisor ud fra dokumentationen også kunne fastslå resultaterne af disse revisionshandlinger, og det opnåede revisionsbevis, samt betydelige forhold der opstod under revisionen. Til sidst skal den erfarne revisor også kunne fastslå revisors konklusioner, og delkonklusioner vedrørende revisionsmålene og betydelige faglige vurderinger, der er udøvet for at nå til disse konklusioner. Dermed dækker SOR 4's krav til dokumentationen ikke de samme som i ISA 540 R, 39, da SOR 4, 32 ikke kræver, at dokumentationen skal indeholde elementer fra forståelse af virksomheden, samt forbindelse mellem revisors yderligere revisionshandlinger og risikoen for fejl. Det samme gælder for revisors reaktioner ved ledelsens manglende arbejde og indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen. Dog er kravet om betydelige vurderinger i dokumentationen også i SOR 4, 32, men kun på et generelt niveau, og ikke omhandlende regnskabsmæssige skøn.

Håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet er mere detaljeret på, hvad der skal dokumenteres. Her skal revisor dokumentere den opnåede forståelse af ministeriet, samt dokumentere valg af substanshandlinger, hvor det bliver nævnt, at når risikomatrixen opdateres med en kort gengivelse af de valgte substanshandlinger, så er det for at bevare den røde tråd i dokumentationen og for at skabe overblik til at vurdere, om alle væsentlige risici er tilstrækkeligt afdækket. Dermed kan det ses, at håndbogen i højere grad stemmer overens med kravene til dokumentation fra ISA 540 R, 39.

Her fremgår det, at der skal dokumenteres revisors forståelse af virksomheden samt forbindelsen mellem revisors yderligere revisionshandlinger og de vurderede risici for væsentlig fejlinformation. Dog som tidligere set andre steder i analysen på et generelt plan, og ikke specificeret på regnskabsmæssige skøn. Det er formentlig af denne grund, at punkter lignende ISA 540 R, 39(c) og (d) ikke kan findes i hverken SOR 4 eller håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. I vejledningen om revisionshandlinger ved regnskabsmæssige skøn fremgår der ingen krav til dokumentationen.

På baggrund af ovenstående, så indeholder SOR og håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet flere af de nye tilføjelser til dokumentationskravene. Dog er de lidt opdelt imellem dem, så Rigsrevisionen kunne overveje, hvorvidt alle skulle fremgå samme sted for at gøre det mere overskueligt. Derudover kan de også overveje at tilpasse kravene, så de gælder specifikt til regnskabsmæssige skøn.

#### 6.3.5 Delkonklusion

Den ajourførte ISA 540 om regnskabsmæssige skøn indeholder flere ændringer i forhold til skalerbarhed, iboende risikofaktorer, professionelle skepsis og test af regnskabsmæssige skøn. I forhold til Rigsrevisionens arbejde bliver de regnskabsmæssige skøn omtalt få gange i SOR 4. Det bliver nævnt i forbindelse med, at revisor skal tage stilling til regnskabsmæssige skøn, samt i forbindelse med revisors forståelse. I Rigsrevisionens håndbog i finansiell revision af statsregnskabet bliver regnskabsmæssige skøn omtalt i forbindelse med vurdering af risici, heriblandt som et element ved vurderingen af den iboende risiko. Derudover har Rigsrevisionen også en særskilt kort vejledning om revisionshandlinger ved regnskabsmæssige skøn.

I forhold til de nye krav om skalerbarhed i ISA 540 R har Rigsrevisionen implementeret store dele af disse krav. Angående iboende risikofaktorer, så indeholder håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet faktorer, der har betydning for vurderingen af den iboende risiko. Vedrørende professionel skepsis så lever SOR og håndbogen i lav grad op til de nye ændringer, og bør derfor overveje implementeringer for i højere grad at kunne leve op til kravene i den ajourførte standard. I forhold til kravene i ISA 540 R om test af kontroller lever SOR 4 op til disse på et mere generelt plan, hvorfor Rigsrevisionen bør uddybe handlingerne i forhold til de regnskabsmæssige skøn. I forhold til de øgede dokumentationskrav lever Rigsrevisionen med SOR 4 på nuværende tidspunkt ikke helt op til de nye krav i ISA 540 R. Dog indeholder håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet i højere grad krav tilsvarende i ISA 540 R. Der mangler fortsat mere specifikke krav

til dokumentationen i forbindelse med de regnskabsmæssige skøn, eftersom der i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet fortsat alene er dokumentationskrav for de overordnede processer, og ikke specifikke krav til revisionen af de regnskabsmæssige skøn, som ISA 540 R stiller krav til.

## 7. Analyse af den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde

I dette afsnit vil der blive foretaget en analyse af den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde.

IAASB, som udvikler revisionsstandarderne ISA, udvikler dem til brug for alle professionelle revisorer under en fælles standardsættende proces. IFAC udgav i 2012 en rapport vedrørende, hvilke lande som har adopteret ISA. På baggrund af rapporten ses, at Danmark har adopteret ISA, som nationale standarder for revision (IFAC, 2012). På baggrund af dette fremgår det, at revisionen af den private sektor i Danmark udføres i overensstemmelse med ISA.

På baggrund af tidligere redegørelse ved vi også, at ISSAI'erne, som ligger til grund for SOR, er udviklet på baggrund af ISA. Der vil derfor blive foretaget en analyse, af hvilken påvirkning den private revision har på Rigsrevisionens arbejde. I analysen vil fokuset være på Danmark, men der vil blive inddraget erfaringer fra andre lande.

### 7.1 Forskelle mellem privat revision og offentlig revision

I den første del af denne analyse analyseres nogle af de væsentligste forskelle mellem den private revision og den offentlige revision.

#### **Forskellige regnskaber**

Den offentlige revision adskiller sig på flere forskellige punkter fra den private revision. Den største forskel drejer sig om, hvilken slags regnskab man reviderer. I den private revision, reviderer man privatejet virksomheders regnskaber, mens den offentlige revision reviderer statsregnskabet, statsejede virksomheder eller virksomheder, der modtager offentlige tilskud. Det, at der bliver revideret andre regnskaber i den offentlige revision, gør, at der er nogle andre interessenter i modsætning til de private virksomheders regnskaber. F.eks. ved Rigsrevisionens opgaver er de tiltænkte brugere især Statsrevisorerne, Folketinget og offentligheden jf. SOR 1, 10.

Regnskabsbrugerne for de private virksomheder er derimod aktionærerne, medarbejderne, kunder, leverandører, banker osv.

De forskellige regnskabsbrugere har forskellige behov, og stiller derfor forskellige krav til et regnskab, samt hvordan det skal revideres. Et eksempel er, at offentligheden er en regnskabsbruger, da det primært er skatteborgerenes penge, der bliver brugt til at finansiere den offentlige sektor. Af denne grund ligger der derfor også en vis interesse i, at disse midler bliver forvaltet på fornuftig vis.

Derfor kan det eksempelvis diskuteres, hvorvidt man bør opgøre væsentlighedsniveau på samme måde som i den private revision. I Danmark kunne det ses i forbindelse med, hvor stor opmærksomhed Britta Nielsen-sagen har fået i de danske medier for svindel med et beløb på 117 mio. kr. (Anklagemyndigheden, 2020). Hvilket i forhold til det samlede statsregnskab er et lavt beløb, der ikke anses for at være væsentligt. Dette synspunkt kan i hvert fald være et argument i en diskussion af om, hvorvidt den måde, man fastsætter væsentlighedsniveauet for den offentlige revision, er passende, og om det bør gøres på samme vis som i den private revision.

Offentlige regnskaber adskiller også fra private virksomheders regnskaber ved sjældent at give overskud, i hvert fald ikke i driftsøkonomisk forstand. Dette gør, at revisor ikke kan bruge bundlinjen som indikator for succes på samme måde (Christensen, 1998).

## **Uddannelse**

En anden væsentlig forskel er i forhold til uddannelseskrav i den private og offentlige revision. For at kunne revidere private regnskaber i Danmark, skal man enten være registreret revisor eller statsautoriseret revisor. For at blive statsautoriseret revisor i Danmark er der krav om minimum 3 års erfaring fra en revisionsvirksomhed, samt en bestået cand.merc.aud. eksamen for at kunne søge om at blive indstillet til revisoreksamen. Her vælger de fleste at deltage i undervisningsforløb på SR-akademiet, så de kan blive forberedt til eksamenerne. Derudover er der også krav til godkendte revisorer i forhold til efteruddannelse efter endt uddannelse. Det er et krav, at revisor skal gennemføre mindst 120 timers efteruddannelse hvert 3. år, for ikke at miste sin godkendelse (FSR, n.d.).

I den offentlige revision bliver der ikke alle steder stillet samme krav til revisors uddannelsesniveau. Rigsrevisor i Danmark behøver f.eks. ikke at have en revisionsmæssig uddannelse eller have noget praktisk erfaring fra tidligere arbejde med revision. Det samme gør sig gældende for medarbejdere i Rigsrevisionen, der har flere forskellige uddannelsesmæssige baggrunde, hvor der ligeledes ikke er krav om, at medarbejderne skal have en uddannelse indenfor



regnskab eller revision. Ligeledes er der heller ikke krav om efteruddannelse for ansatte i Rigsrevisionen.

### **Forskellige revisionsdiscipliner**

En tredje forskel mellem offentlig og privat revision er, at ved offentlig revision skal der udføres andre former for revision, som der ikke bliver gjort i den private revision. Her er der tale om juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision, der bliver udført i tillæg til den finansielle revision. Ifølge tidligere afdelingschef i Rigsrevisionen Peter Christensen (1998), består risikoen for, at noget går galt i det offentlige ikke af fejl, som man vil finde i den finansielle revision. Han mener i stedet, at faren ligger ved for lav produktivitet, utilfredsstillende målopfyldelse og utilstrækkelig økonomistyring. Derfor er forvaltningsrevision vigtigt for at kunne undersøge, om det finder sted (Christensen, 1998).

### **Udførelsen af opgaverne**

En fjerde forskel er, hvordan revisionsopgaverne skal udføres. I den private revision skal revisor jf. revisorlovens § 16, stk. 1 ved udførelse af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2, udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. Hertil er det krævet, at revisor skal udvise den hurtighed og nøjagtighed, som opgavens beskaffenhed tillader det. Derudover indebærer det, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

Den offentlige revision skal derimod udføres i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik. Det er en grundlæggende norm for offentlig revision, som har været gældende siden statsregnskabsloven af 1926, og som i dag kan ses i rigsrevisorlovens § 3. Udtrykket er udviklet i samarbejde mellem Rigsrevisionen, revisionsbranchens organisationer og de øvrige revisorer af offentlige midler. Udviklingen af god offentlig revisionsskik skete for at undgå, at udtrykket god revisionsskik blev til et "harmonika-begreb", der ville få forskelligt indhold alt efter, om der var tale om revision af et privat regnskab eller et offentligt regnskab. De ville også tydeliggøre, at kravene til offentlig revision er mere vidtgående (Rigsrevision, 2013).

Rigsrevisionens fortolkning af god offentlig revisionsskik kan findes i SOR 1, 7. Her fremgår det, at opgaven skal omfatte de 3 aspekter i rigsrevisorlovens § 3 i form af finansiell revision, forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision. Derudover skal Rigsrevisionens større undersøgelser tage udgangspunkt i den afgrænsning af mulige emner og kriterier, som følger af

rigsrevisorlovens § 3. Det sidste punkt i Rigsrevisionens fortolkning af god offentlig revisionsetik er, at revisionerne skal have en god faglig kvalitet i overensstemmelse med internationale principper for offentlig revision. Dette sikres ved, at revisionerne gennemføres i overensstemmelse med SOR.

### **Uafhængighed**

En yderligere forskel er, at man kan argumentere for, at der er en større uafhængighed for Rigsrevisionen i forhold til for private revisionsvirksomheder. Det skyldes, at der ikke er nogen økonomisk interesse for Rigsrevisionen, der som tidligere nævnt er en uafhængig institution under Folketinget. Derfor skal Rigsrevisionen heller ikke direkte fakturere sine kunder ligesom de private revisionsvirksomheder. De skal heller ikke fokusere på et godt forhold til kunderne i samme grad som de private revisorer, da de allerede er valgt til opgaven næste år. Disse faktorer bidrager til, at Rigsrevisionen i større grad kan gå i dybden med sine opgaver, så de forhåbentlig bliver udført af højere kvalitet. Derudover giver det også Rigsrevisionen muligheden for at komme med lidt hårdere kritik af de reviderede.

#### 7.1.1 Delkonklusion

Der er flere forskelle mellem den private og den offentlige revision. Nogle forskelle er af større betydning end andre. Heriblandt, at det er forskellige regnskaber, der bliver revideret, og som derfor også har forskellige regnskabsbrugere med forskellige behov. Andre forskelle inkluderer forskellige uddannelseskrav til revisorerne, samt der bliver udført andre revisionsdiscipliner, og så bliver den offentlige revision udført anderledes efter god offentlig revisionsetik i stedet for god revisorskik. Derudover kan der også argumenteres for, at den offentlige revision er mere uafhængig end den private.

#### 7.2 Konkurrencesituation

Den offentlige revision besidder primært ekspertise indenfor forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision, mens den private revision primært besidder ekspertise indenfor den finansielle revision (Jeppesen, 2012). I virkeligheden ser vi dog, at offentlige institutioner i form af f.eks. Rigsrevisionen udfører finansielle revision, mens de fleste store revisionshuse i dag tilbyder forvaltningsrevision. Det gør, at der findes en overlappende jurisdiktion med en professionel konkurrence.

Tilbage i 1990'erne blev Rigsrevisionen kritiseret for at være for ineffektive, hvor de fokuserede for meget på små detaljer i stedet for det samlede billede. Medarbejdersammensætningen var

anderledes end i dag, hvor kun 40 % var akademikere. Derudover blev Rigsrevisionen ikke altid set som kompetente til den finansielle revision af flere virksomheder. Daværende rigsrevisor udtalte, at Rigsrevisionen skulle moderniseres, samt have mere fokus på forvaltningsrevision. Dog udtalte en statsrevisor dengang, at det ikke behøvede at være Rigsrevisionen, der skulle udføre forvaltningsrevisionen, og at det kunne blive gjort af et privat revisionsfirma. Dette menes ifølge professor på CBS Kim Klarskov Jeppesen (2012) at have bidraget til den juridiske strid og dermed konkurrencesituationen.

På daværende tidspunkt var der ikke nogen standarder eller lovgivning om offentlig revision. Det medførte, at Rigsrevisionen var nødt til at udvikle sine kompetencer, hvilket betød, at de i 1998 offentliggjorde guidelines til God Offentlig Revisionsskik (GOR). En måde at gøre krav på ekspertise indenfor den offentlige revision.

Samtidig inkluderede Rigsrevisionen det i sin strategiske målsætning, at de skulle være med til at sætte standarderne for god offentlig revisionsskik. Det har de været ved at være repræsenteret i INTOSAI, IFAC og IAASB.

I 2004 besluttede INTOSAI, at den offentlige finansielle revision skulle være baseret på ISA'erne udviklet af IFAC. I november 2010 valgte INTOSAI, at ISSAI'erne skulle danne grundlag for offentlig revision. Olsen (2008) argumenterer for at samarbejde mellem INTOSAI og IFAC fandt sted for at udveksle legitimitet mellem organisationerne. Dette har bidraget til en øget konvergens mellem offentlig og privat revision. Derfor kan private revisorer gøre krav på ekspertise, og så er det en markant udfordring for den intellektuelle jurisdiktion på offentlig revision. Derfor er Rigsrevisionens involvering i de standardbestemmende aktiviteter i INTOSAI og IAASB påvirket af behovet for at vedligeholde sin intellektuelle magt om offentlig revision.

Dette har givet Rigsrevisionen mulighed for at forme den offentlige revision i en primær forvaltningsrevisionsretning. Ifølge Kim Klarskov Jeppesen (2012) så jo mere subjektiv forvaltningsrevisionen er, des større er chancen for, at den intellektuelle jurisdiktion kan opretholdes. For den private revision ville modsatvis foretrække en mindre subjektiv revision, hvor der findes generelt accepterede standarder til opgaven. Det skyldes, at det minder mere om finansiell revision, når revisor skal tjekke, om nogle pågældende ting i standarderne er blevet overholdt.

I andre lande er den offentlige revision blevet uddelegeret til private revisorer. Dette skyldes flere årsager og er forskelligt fra land til land, men hovedbegrundelsen har været, at det vil være billigere, hvis ydelsen bliver udbudt på et marked med konkurrence, der ville presse prisen ned. Det

har også været håbet, at dette skulle føre til bedre revisionskvalitet. Dette har bidraget til en øget konkurrence mellem den private og offentlige revision i Danmark, da velfungerende eksempler kan være et argument for at ændre praksis i Danmark.

I Danmark har vi set, at revision af kommunerne fra 1. januar 2012 er blevet udført af godkendte revisorer efter principper, som kendes fra private revisionsvirksomheder. Udover krav om, at revisor skal være godkendt, så skal revisor også være uafhængig. International forskning peger på, at udbud af kommunal revision i et konkurrencepræget marked medfører reduceret omkostninger samt en mere effektiv revision. Dog kan ulemperne være, at den kan påvirke revisors uafhængighed samt kvaliteten af revisionen. Det menes også, at det evt. kan mindske omfanget og kvaliteten af forvaltningsrevisionen (Elm-Larsen, 2010).

Statsautoriseret revisor Torben Kristensen (2019) mener, at da forvaltningsrevision ikke er en entydig størrelse, så kan det let blive et af de områder, hvor revisor skærer i dybden, hvis økonomien er presset. Dette kan den let blive, da revisionsmarkedet generelt er presset på honorarerne, fordi konkurrencen mellem revisorerne er stor. Ikke mindst indenfor offentlig revision, hvor det er tydeligt, at pris har stor betydning. Dette kan specielt ses på det kommunale og regionale område (Kristensen, 2019). I 2006 blev 236 ud af landets dengang 275 kommuner revideret af Kommunernes Revision, der dengang var ejet af Kommunernes Landsforening. Kommunernes Landsforening er en privat interesse- og medlemsorganisation for alle kommuner i Danmark, der har til formål at varetage de danske kommuners fælles interesser. Derfor var der igennem årene en del klager over, at Kommunernes Revision ikke var uafhængige overfor sine klienter. Dette medførte, at der blev sammensat en komité, hvis sidste rapport i 2011 omhandlede en anbefaling om, at kommuner skulle revideres af statsautoriserede eller registrerede revisorer (Jeppesen, 2012).

Bo Brabrand svarede på vores spørgsmål om, hvorvidt Rigsrevisionen, som den er nu, kan være truet af den private revision.

**Bo Brabrand: [00:47:47]** ” [...] Det er ikke et scenarium, som er helt utænkeligt, kan man sige. Altså så man kan godt være truet. Modsat så kan vi jo også få nogle opgaver, hvor vi ikke har dem i dag altså. Netop på forvaltningsrevisionen og juridisk-kritisk revision, for eksempel i kommunerne og så videre. [...]” - Bilag 2.

Hvilket er med til at bekræfte, at der er en konkurrencesituation om, hvem der skal udføre den offentlige revision i Danmark, og at situationen ifølge ham kan gå i forskellige retninger.

Overordnet set kan man se, at der i den seneste årrække har været en ændring af den offentlige revision i Danmark, som i nogen grad er blevet påvirket af den private revision. Ifølge Kristoffer Blegvad (se bilag 1), så kommer påvirkningen fra den private sektor fra flere forskellige områder. Heriblandt kan nævnes interne drøftelser, der foregår i tæt samspil med en række godkendte revisorer, som man reviderer f.eks. selvstændige offentlige virksomheder med. Derudover er man i Rigsrevisionen i løbet af de seneste 10 år begyndt at ansætte flere cand.merc.aud'ere end tidligere. I tillæg til det har man haft en rigsrevisor, der er statsautoriseret revisor med baggrund i den private revisionsverden. Til sidst kan nævnes den internationale udvikling, hvor ISA'erne i højere grad har vundet indpas. De er både blevet adopteret af myndigheder og lovgivere til at gælde for de private revisionsfirmaer, og så er de også blevet en del af INTOSAI's ISSAI'er (se bilag 1).

### 7.2.1 Delkonklusion

I dag kan der argumenteres for, at der er en konkurrence om, hvem der skal udføre den offentlige revision i Danmark, da både private revisionsvirksomheder og Rigsrevisionen har kompetencer til at gøre det. Dette er en debat, som har stået på over en lang årrække samt i flere lande, hvor nogle lande har gjort det modsatte af Danmark og uddelegeret mere revision af det offentlige til de private revisorer. Derfor er der en overlappende jurisdiktion, der har været med til at skabe den jurisdiktionelle strid, der har kunnet ses gennem årene med forskellige tiltag. I Danmark har vi set, at revisionen af kommunerne er blevet uddelegeret til private godkendte revisorer pga. tidligere uafhængighedsproblemer. Derfor er der en konkurrence om, hvem der skal varetage den offentlige revision. For hvis ikke Rigsrevisionen er skarpe på effektivitet og kvalitet, så er der en reel mulighed for, at de kan miste sine opgaver.

### 7.3 Jurisdiktion

I den tredje del af denne analyse analyserer vi med udgangspunkt i Andrew Abbott's teori, hvilke tiltag Rigsrevisionen igennem årene har foretaget i forhold til at opretholde deres jurisdiktion.

Andrew Abbott's teori, om at udviklingen af en professionel viden er drevet af en professions behov for at beskytte sin jurisdiktion, kan anvendes i forhold til en analyse af den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde.

Der tages udgangspunkt i, at Rigsrevisionen besidder en jurisdiktion i forhold til revisionen af statsregnskabet, mens private revisorer besidder en jurisdiktion i forhold til revisionen af virksomheder i den private sektor, både børsnoterede og ikke-børsnoterede. Ud fra dette udgangspunkt vil disse to jurisdiktioner ikke udvikle sig, eftersom der ikke ville være et behov for

at beskytte sin jurisdiktion. Realiteten er blot en anden, Rigsrevisionen er ikke den eneste, som udfører revision af den offentlige sektor. Private revisionsfirmaer udfører også revision af dele af den offentlige sektor. Derfor ses en konkurrence mellem Rigsrevisionen og de private revisionsfirmaer, i forhold til om Rigsrevisionen kan beholde sin jurisdiktion, eller om Rigsrevisionen i sidste ende vil miste denne til de private revisionsfirmaer.

Denne konkurrence er ifølge Abbott (1988) med til at udvikle Rigsrevisionens jurisdiktion. Rigsrevisionen bliver både påvirket af interne og eksterne indblandinger. De eksterne indblandinger kan ske ved, at Rigsrevisionens opgave bliver reguleret af lovgivning, hvorfor dette kan ændre sig og påvirke Rigsrevisionens jurisdiktion. Herudover kan Rigsrevisionen også blive påvirket af f.eks. FSR, som også er ekstern indblanding. FSR kan påvirke Rigsrevisionen ved, at FSR medvirker til udviklingen af SOR, samt der er en samarbejdsgruppe mellem FSR og Rigsrevisionen, som udveksler erfaringer med SOR. I forbindelse med denne samarbejdsgruppe og det faktum, at FSR har været ind over udviklingen af SOR, har FSR påvirket Rigsrevisionen eksternt i forhold til Rigsrevisionens jurisdiktion. De interne indblandinger kan ske ved, at der sker skifte af rigsrevisor, der sker organisationsændringer eller der opnås ny viden inden for revisionen af statsregnskabet.

Kigges der på lovgivningen, udfører Rigsrevisionen, som nævnt tidligere, revisionen af statsregnskabet for Statsrevisorerne. Dette er en ekstern indblanding i Rigsrevisionens jurisdiktion, ved at Rigsrevisionens opgave er fastlagt efter lovgivning. Statsrevisorernes opgave jf. statsrevisorloven § 2, stk. 2 går ud på at gennemgå det årlige statsregnskab og påse, at samtlige af statens indtægter er opført deri, og at ingen udgift er afholdt uden hjemmel i finansloven eller anden bevillingslov. Ud fra dette kan det ses, at der ligger en opgave i at sikre, at alle udgifter, som afholdes på statsregnskabet, er bundet op på en bevilling. Hvorfor der kan argumenteres for, at Rigsrevisionens jurisdiktion ligger i at sikre, at statens midler bliver forvaltet inden for lovens rammer i forhold til ophæng på bevilling.

Rigsrevisionen har derfor 2 mulige jurisdiktioner at lægge sig op ad, på den ene side udfører Rigsrevisionen den finansielle revision af statens regnskaber, mens på den anden side skal Rigsrevisionen sikre, at alle udgifter i forbindelse med statens regnskaber er afholdt på lovlig vis ved at udfører juridisk-kritisk revision.

## **God offentlig revisionskik - 1998**

Igennem tiden har der været flere tiltag, hvor Rigsrevisionen har forsøgt at fastholde sin jurisdiktion. I 1998 udgav Rigsrevisionen en vejledning om begrebet ”God Offentlig Revisionskik” (GOR). Formålet med denne vejledning var at præcisere forudsætninger og indholdet af begrebet GOR (Rigsrevisionen, 1998). Med vejledningen om god offentlig revisionskik ville Rigsrevisionen fastlægge en norm for den professionelle ydelse, som revisorer skulle præstere, når de reviderede områder, der er omfattet af begrebet GOR. Samtidig ville Rigsrevisionen gøre det klart, hvad begrebet dækkede over. GOR blev udviklet på baggrund af en intern og ekstern indblanding. Den interne indblanding, skyldtes Rigsrevisionens ønske om at være standardsættende, mens den eksterne indblanding skyldtes FSR’s og den øvrige omverdens krav til Rigsrevisionen, i forhold til at få nogle rammer for den offentlige revision.

Denne vejledning er efterfølgende blevet opdateret i 2013, opdateringen skete, eftersom der havde været en betydelig faglig udvikling i revisionsfaget siden 1998. Derfor afløste den nye vejledning den tidligere vejledning, og publikationen henvendte sig fortsat til alle aktører, der havde behov for viden i forhold til, hvad der forventes af en offentlig revision. I forbindelse med den nye publikation ønskede Rigsrevisionen at sikre, at revisionen af den offentlige sektor blev foretaget i overensstemmelse med de grundlæggende revisionsprincipper i ISSAI (Rigsrevisionen & Strøm, 2013).

## **Certificeringsordningen for Offentlige Revisorer**

I 2005 stiftede en række af Kontaktudvalgets parter foreningen ”Certificeringsordningen for Offentlige Revisorer” (COR). Denne forening skulle i samarbejde med Copenhagen Business School etablere en ordning for efteruddannelse og certificering i offentlig revision. Kontaktudvalget bestod af Rigsrevisionen, FSR, samt 3 specialiserede revisionsvirksomheder, der havde varetaget revisionen i en række kommuner (Rigsrevisionen & Otbo, 2008). Tiltaget med at lave en certificering af revisorer, som udfører offentlig revision, var for Rigsrevisionen et forsøg på fastholdelse af deres professionelle ekspertise, for at fastholde deres jurisdiktion. Rolf Elm-Larsen var den ansvarlige for Certificeringsordningen for Offentlige Revisorer, i forbindelse med vores interview med ham, fortæller han følgende:

*”Rolf Elm-Larsen [00:20:47] [...] Hvor Otbo havde en opfattelse, og de statsautoriserede have en helt anden opfattelse. Og der var da spillede han så et kort ud, og jeg var et af kortene. Jeg blev så*

*gjort ansvarlig for det, der hed certificeringsordning for offentlig revision, og så skulle jeg lave kurser og sørge for folk komme igennem. Og så videre. Og det skete ud på Handelshøjskolen.” -*

Bilag 3.

På baggrund af Rolf Elm-Larsens udtalelse ses det, at Certificeringsordningen for Offentlige Revisorer, var Henrik Otbos måde at fastholde Rigsrevisionens position.

*”Rolf Elm-Larsen [00:23:22] [...] Det var et led i den magtkamp, der var mod FSR og forsøget på at lave en særlige identitet for offentlige revisorer [...] når der kommer en anden med en helt anden opfattelse af det, så så lukker det. Og det er jo så det var altså en politisk beslutning om hvordan man ville indrette den offentlige revision, ikke? Man vælger en rigsrevisor med en bestemt tilgang til det. Og det. Og med en speciel opfattelse af en helt speciel opfattelse af hvad man vil.” - Bilag 3.*

På baggrund af dette ses, at Certificeringsordningen for Offentlige Revisorer var for at vinde den magtkamp, som på daværende tidspunkt var mellem den offentlige revision og den private revision. Hvor den private revision som tidligere nævnt havde uddannelse for deres revisorer i form af registreret revisor og statsautoriseret revisor, mens Rigsrevisionen på dette tidspunkt ikke havde noget, som gjorde, at de kunne adskille sig fra de andre. Derfor kan man argumentere for, at Henrik Otbo indførte ordningen, som et forsøg på at fastholde Rigsrevisionens jurisdiktion, ved at sikre nogle konkrete specielle kompetencer, som revisor skulle besidde for at kunne lave offentlig revision. Samtidig ses det på baggrund af Rolf Elm-Larsens udtalelse, at de rigsrevisorer, som har været gennem tiden, har forskellige holdninger og syn på Rigsrevisionens opgave, hvilket har haft en intern indblanding på Rigsrevisionen opgave.

Implementeringen af certificeringsordningen var tiltænkt til at skulle vise, at Rigsrevisionen havde en høj kvalitet, da de havde kompetente medarbejdere. FSR mente dog ikke, at der var behov for certificering af offentlige revisorer, da de var imod konceptet samt frygtede, at andre specielrevisorer ville have deres egen certificering og dermed underminere FSR's officielle strategi om, at specialisering kun skal finde sted efter, at en person har kvalificeret sig som statsautoriseret revisor.

Certificeringsordningen for Offentlige Revisorer blev nedlagt i 2013, angiveligt på grund af for få ansøgere (Jeppesen, 2015). Nedlæggelsen af COR medførte en manglende kontrol for Rigsrevisionen i forhold til opretholdelse og fastholdelse af sin jurisdiktion, eftersom Rigsrevisionen ikke længere fastsatte specifikke krav til kompetencer for at kunne udføre offentlig



revision. Derved var der en risiko for, at Rigsrevisionen kunne blive undermineret i forhold til deres vidensgrundlag, eftersom andre professioner havde mulighed for at oprette uddannelser inden for den offentlige revision. Rigsrevisionen gik fra at kunne uddanne særlige kompetente revisorer, og give dem en certificering inden for et specialområde, til i højere grad at gå i konkurrence med de øvrige private revisionsfirmaer.

### **Standarderne for Offentlig Revision**

Et andet tiltag Rigsrevisionen har foretaget, for at fastholde deres professionelle ekspertise, kom i 2016, hvor Rigsrevisionen med Lone Strøm som rigsrevisor indførte SOR. Lone Strøms baggrund for SOR ligger i et ønske om at sikre, at Rigsrevisionen og den offentlige revision i Danmark lever op til internationale faglige principper (Strøm, 2021). Derfor kan man argumentere for, at Rigsrevisionen for at beholde sin professionelle ekspertise, udviklede sine egne standarder, som bygger på internationale standarder. Dog suppleret og uddybet, hvor Rigsrevisionen finder det relevant, for at SOR passer til danske sammenhænge. Herved laver Rigsrevisionen et statement i forhold til deres jurisdiktion. Rigsrevisionen fastsætter de faglige specifikke krav til udførelsen af den offentlige revision, hvorfor de fastholder deres jurisdiktion. Rigsrevisionen var i gang med at opdatere God Offentlig Revisionskik, da Lone Strøm blev ansat, som det ses i følgende udtalelse:

*”Bo Brabrand [00:57:33]... Nu kom Lone faktisk ind lige, hvor vi var i gang med at opdatere GOR publikationen. Hun kom lige ind i slutningen af arbejdet, og det der viste sig, det var jo at. Udenom at forklejne vores eget arbejde. Det var meget uklart, hvad der egentlig skulle til for at vi levede op til god offentlig revisionskik og Lone, der kommer fra det private. Hun havde så den der med, at hun støttede sådan set det, de private revisorer har sagt til os en masse år, at de er nødt til at have en standard, for eksempel på forvaltningsrevision og den juridiske-kritisk revision. Så det var, så det var meget også. Altså det, der så kom i gang og så. Og så startede vi faktisk i direktionen med at sige, hvad skulle med og sådan noget. Og så til sidst. Så endte det med at vi overlod det til Kristoffer sammen med FSR og få det lavet og få det landet.”- Bilag 2.*

På baggrund af Bo Brabrands udtalelse kan det ses, at Rigsrevisionen efterlevede de private revisorerers efterspørgsel, ved at udfærdige standarder for den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen, da de private revisorer, som skulle udføre disse revisioner, følte det uklart, hvilke krav de skulle leve op til i forbindelse med udførelsen af disse revisionstyper.

Rigsrevisionen taber dog indirekte en del af sin jurisdiktion ved at notere, at SOR 1-4, som vedrører de grundlæggende principper for offentlig revision, kvalitetsstyring, større undersøgelser og den finansielle revision, kun er relevante for Rigsrevisionen. Hvorimod de godkendte revisorer i de private revisionsfirmaer er underlagt en række andre krav i medfør af lovgivningen, og derfor ikke skal følge disse standarder. Derved kan der argumenteres for, at Rigsrevisionen indirekte svækker den del af deres jurisdiktion, som vedrører den finansielle revision af statsregnskabet. Mens Rigsrevisionen fortsat fastholder deres jurisdiktion vedrørende juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevisionen, da de inden for disse områder er standardsættende og derfor sætter krav til, at øvrige revisionsfirmaer med opgaver i den offentlige sektor skal overholde kravene i SOR 5-7 (Rigsrevisionen, 2022d).

### 7.3.1 Delkonklusion

Samlet set har Rigsrevisionen igennem årene forsøgt at fastholde sin jurisdiktion ved at udføre forskellige tiltag, som gør dem til en standardsættende eller kravsættende instans. Rigsrevisionen bliver både påvirket af interne og eksterne indblandinger i forhold til deres jurisdiktion. De eksterne indblandinger sker i forbindelse med, at Rigsrevisionens opgave er styret af lovgivning, samt af påvirkning fra FSR. De interne indblandinger sker i takt med, at Rigsrevisionen gerne vil positionere sig selv i forhold til deres konkurrenter, samtidig med at hver rigsrevisor har deres måde at se Rigsrevisionens opgave på, og derved påvirke Rigsrevisionens jurisdiktion. Visse af tiltagene er efterfølgende blevet nedlagt, hvilket kan skyldes forskellige syn på revisionsbranchen og behovet, mens andre tiltag løbende er blevet tilpasset. Samlet set over tid har Rigsrevisionen fastholdt arbejdet med at fastsætte rammerne for revisionen af den offentlige sektor, ved at fastsætte begrebsrammen.

## 7.4 Hvordan bliver standarder lavet?

I den fjerde del af analysen kigger vi på, hvordan standarder bliver til for at opnå en forståelse for de elementer, som ligger til grund for de standarder, private såvel som offentlige revisorer arbejder med.

Formålet med standarder er at skabe forudsigelighed og ensartethed. Det bidrager i en revision til, at revisorer på tværs af virksomheder reviderer mere ens, da det på forhånd vil være mere bestemt, hvordan revisionsprocessen skal foregå. Det kan sammenlignes med McDonaldiseringen, hvor forudsigeligheden fungerer ved at mindske variationen i et produkt. Standardiseringen af et produkt

gør, at kunderne undgår et rigtig dårligt produkt på bekostning af miste muligheden for at få et rigtig godt produkt (Ritzer, 2011).

Fra tidligere studier ved man, at udarbejdelse af revisionsstandarder er en politisk proces. Ved udarbejdelse af standarder er formålet at gøre noget mere standardiseret, ved til gengæld at ændre på folks frihed og adfærd. Dette er oftest noget, som de fleste ikke har interesse i at blive underkastet, og de vil derfor møde udarbejdelsen af standarder med modstand så længe, at de ikke selv har indflydelse på de standarder, som vil påvirke deres adfærd. Standarderne bliver derfor politisk skabt, da der findes forskellige måder at håndtere modstanden på.

En af dem er et valg om, hvorvidt teksterne skal være "hårde" eller "bløde". De "hårde" standarder betyder, at standarderne er mere fastlåste, der helt konkret bestemmer, hvordan en situation skal håndteres. Hvorimod "bløde tekster" er mere frie til fortolkning, så de kan vinkles i den retning, man ønsker og endda muligvis fravige den, når man ønsker det. Her vil der f.eks. blive brugt ord som "kan" eller "skulle" i stedet for "skal". En måde man også kan gøre det mere "blødt" på, er ved at undgå kontrol af, hvorvidt standarderne vil blive overholdt eller afskaffe en evt. straf for manglende overholdelse af standarderne.

En anden måde at håndtere modstand på er ved at inddrage modstanderne i udarbejdelsesprocessen, enten ved direkte repræsentation, observation eller ved, at standardudarbejdernes arbejde bliver superviseret af en gruppe. Det, at modstanderne enten kan få lov til at bidrage og sætte deres præg eller overvåge arbejde, vil gøre, at de oftest vil have lettere ved at acceptere ændringerne. Dette kan også sikres ved rotation i en udarbejdelsesgruppe, som yderligere også kan bidrage til, at der sker en udvikling og tingene ikke forbliver status quo.

En tredje måde er principbaseret standarder fremfor regelbaseret standarder for at overkomme modstanden. Regelbaseret standarder gør det nemt at se, hvorvidt man har overholdt reglerne. Dog kan det også gøre, at revisors brug af sin professionelle skepsis bliver mindsket, hvilket kan betyde en lavere revisionskvalitet. Det er derfor man giver mulighed for at bryde f.eks. regnskabs-og revisionsstandarder, hvis det vurderes at være den bedste beslutning. Derudover har man mulighed for at implementere undtagelser, der også vil gøre det lettere for modstanderne at acceptere ændringerne.

Andre måder at mindske modstanden kan være at undgå for store ændringer på engang, og i stedet gennemgå ændringerne mere trinvist, så modstanderne ikke bliver skræmt væk, og derved løbende

kan vænne sig til ændringerne, og måske endda blive overbevist undervejs i processen. Derudover kan det også være en fordel med overgangsperioder fra ændringerne er blevet vedtaget til, at de bliver gældende, så modstanderne ligeledes kan vænne sig til ændringerne (Jeppesen, 2010).

Disse ovenstående metoder til at håndtere modstand har dog den ulempe, at standarderne, som man vil udarbejde, måske ikke får den virkning som oprindelig ønsket, da det bliver en middelvej lidt ligesom politiske beslutninger. Selvom disse ovenstående handlinger kan være med til at løse problemet med den modstand, som udarbejdelse af standarder kan skabe, kan handlingerne i stedet for også skabe en anden udfordring.

I forhold til hvordan dette gør sig gældende for SOR, er der flere af de ovenstående metoder til at håndtere modstand, der er blevet anvendt i forbindelse med udarbejdelsen af SOR. Den første metode, der er anvendt, er, at Rigsrevisionen, som standarderne primært vedrører, selv har været med til at udarbejde SOR i samarbejde med FSR. Derudover er Rigsrevisionen også inkluderet i udvalg, der udveksler erfaringer om SOR, samt de er med til at opdatere standarderne. Dette er med til at håndtere modstanden, da Rigsrevisionen kan ændre det, som modstanderne ikke er tilfredse med. De godkendte private revisorer er også omfattet af SOR. Dog er en metode for at håndtere modstand også kommet i brug her, i form af at undtage revisorerne fra at bruge SOR 4 på finansiell revision, hvor de i stedet kan få lov at revidere efter ISA'erne, hvilket undtager dem for at blive underkastet nogle andre standarder.

#### 7.4.1 Delkonklusion

Standarder er noget, som oftest ikke vil blive velmodtaget af dem, der bliver underkastet dem. Derfor ville implementeringen af standarder oftest blive mødt af modstand, og dermed bliver udarbejdelsen af standarder set som et politisk projekt, hvor der skal indgås kompromiser for at få standarderne implementeret. Der findes flere forskellige måder at håndtere modstanden, heriblandt at gøre standarderne mere bløde, samt fjerne kontrol og sanktioner i forhold til overholdelse af standarderne. Ellers kan modstanderne inddrages i udarbejdelsesprocessen af standarderne, samt der kan laves principbaseret standarder, som der også i tilfælde kan tillades at bryde. Dette kan dog betyde, at standarderne ikke får den ønskede effekt, da det bliver en slags middelvej. For SOR gælder det, at flere af disse metoder til at håndtere modstand på er blevet brugt ved, at Rigsrevisionen selv har været med til at udarbejde standarderne, samt private revisorer er blevet fritaget for at udføre finansiell revision efter SOR 4.

## 7.5 Hvorfor lave SOR, når man allerede har ISSAI og ISA?

I den sidste del af denne analyse undersøger vi, hvorfor Rigsrevisionen valgte at lave Standarderne for Offentlig Revision, SOR.

En undring, man kunne have i forbindelse med oprettelsen af SOR, er, hvorfor det har været nødvendigt, når man i stedet kunne have brugt INTOSAI's ISSAI, som SOR alligevel baserer sig på. Eller man kunne have brugt ISA'erne, som de godkendte revisorer bruger, når de udfører offentlig finansiel revision.

Først og fremmest giver ISSAI 100 de enkelte rigsrevisioner et valg mellem at anvende eller udvikle nogle nationale standarder, eller i stedet at anvende ISSAI'erne direkte.

Nogle årsager til, at Rigsrevisionen kan have valgt at udarbejde de danske Standarder for Offentlig Revision kunne være, at ISSAI-vejledningerne er skabt til rigsrevisioner, mens SOR er lavet med tanke på, at godkendte revisorer også skal kunne anvende dem. Et andet argument kunne være, at ISSAI-vejledningerne om forvaltningsrevision primært fokuserer på større undersøgelser fremfor den løbende forvaltningsrevision som en integreret del af den finansielle revision.

Et argument mere kunne være, at der i ISSAI 300 er nogle kontroversielle krav i nogle punkter, der ligger i et grænsefelt mellem revision og driften af den offentlige institution. Dette kan stille spørgsmål ved revisors uafhængighed og dermed i sidste ende rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant, da revisor kommer meget tæt på driften. Statsautoriseret revisor Torben Kristensen (2019) mener dog ikke, at denne problemstilling er blevet løst med SOR.

Et yderligere argument for valget af SOR kunne være, at ISSAI'erne er mere generiske, og derfor kræver mere vejledning i, hvornår revisor har foretaget tilstrækkeligt. Et argument mere er i forbindelse med revisionspåtegningen, hvor revisor udtaler sig med høj grad af sikkerhed. Revisor påtager sig i den forbindelse et fagligt og juridisk ansvar, og derfor er det vigtigt, at revisor samt brugerne af erklæringen ved, hvad revisor står på mål for. Svaret kan ikke findes i ISSAI'erne, og derfor giver det god mening, at man med udarbejdelsen SOR mere målrettet angiver, hvad der skal til for, at revisor har udført tilstrækkelig forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision (Kristensen, 2019).

Kristoffer Blegvad mener ligeledes, at en sådan regulering ikke findes i ISSAI, og der er ikke udsigt til, at det kommer. Derfor har det været nødvendigt med udarbejdelsen af SOR 6 og 7, der normerer omfanget af den forpligtelse, som følger af GOR, jf. rigsrevisorloven § 3 (se bilag 1).

Kristoffer Blegvad har udtalt:

**Kristoffer Blegvad:** [00:05:58] [...] *Vi har brug for at kunne lave vores egne standarder, blandt andet af mange grunde. Men en af de vigtige grunde er, at der i god offentlig revisionskik også ligger, at alle de private revisionsfirmaer, der kommer ind i resten af den offentlige sektor, også skal kunne udføre en revision efter god offentlig revisionskik, og den særlige regulering og det, der skal til, for at det kan fungere, kan du ikke hente ned fra ISSAI eller ISA'er. Der er du nødt til at koble det danske lovgrundlag med disse internationale principper for, at det overhovedet kan blive en fornuftig, velafgrænset, meningsfuld opgave for revisoren.* - Bilag 2.

Dermed kan det ses i ovenstående citat, at Kristoffer Blegvad er inde på et af de samme punkter, som Torben Kristensen (2019) nævner i form af, at standarderne også skal kunne bruges af de private revisionsfirmaer. Dertil fremhæver han betydningen af, at det er vigtigt, at standarderne er tilpasset det danske lovgrundlag.

Et argument yderligere for udarbejdelsen af SOR er ifølge Kristoffer Blegvad, at hvis Rigsrevisionen valgte at revidere efter ISA, så vil der være en række krav, der ikke er direkte relevante, eller som skulle anvendes med tilpasning. Dette vil være muligt ifølge ISA 200, men det vil kræve en stillingtagen, der også ville skulle dokumenteres i hver enkelt revision, hvilket ikke ville være særlig hensigtsmæssigt. Dertil vil dette også kræve en række ekstra krav ved siden af ISA'erne, der i dag er vist ved nogle ekstra punkter i SOR 4. Derfor mener han, at SOR 4 skaber en større gennemsigtighed og en mere effektiv revision, end hvis Rigsrevisionen blot anvendte ISA'erne (se bilag 1).

Kristoffer Blegvad mener også, at ISSAI'erne under alle omstændigheder skulle oversættes til dansk, og det vil være svært med en oversættelse at undgå en vis tilpasning til danske forhold. Derfor mener han, at det er en "renere" løsning at udstede en dansk standard. Før SOR skulle revisor henviser til GOR og ISSAI 100-400, men det var problematisk for FSR, der foretrak, at det kun var den danske standard for offentlig revision, der skulle gælde. Af øvrige baggrunde for SOR mener han, at man med SOR får et langt stærkere og kortere såkaldt "feed-back-loop". Det vil sige at praktiske erfaringer over tid langt hurtigere og nemmere kan afspejle sig i opdateringer af standarden, end hvis det skulle gøres på f.eks. en ISSAI. Dette mener han er med til at gøre standarden mere brugbar og mere acceptabel (se bilag 1).

Til sidste argumenterer Kristoffer Blegvad for, at INTOSAI's manglende modenhed som international standardsætter gør, at der er en grad af uforudsigelighed i udviklingen af ISSAI'erne og samarbejdet mellem IFAC og INTOSAI. Derfor mener han, at det er mere forsigtigt og mindre risikofyldt med den nuværende løsning. På længere sigt, så mener han dog godt, at det kunne være en mulighed at adoptere ISSAI'erne direkte i Danmark, når INTOSAI bliver mere moden. Han sammenligner med udviklingen i den private revision, hvor man først havde revisionsvejledninger, så de danske revisionsstandarder, der blev til oversættelser af ISA'erne med tilpasninger. For til sidst, at FSR valgte at gå over til en "ren" oversættelse af ISA'erne, hvor man droppede referencen til danske revisionsstandarder i påtegningen. Om en lignende udvikling for SOR/ISSAI kommer til at ske må tiden vise (se bilag 1).

Kristoffer Blegvads bud på, hvorfor Rigsrevisionen har valgt at udarbejde SOR stemmer på nogle enkelte punkter overens med Torben Kristensens (2019) bud i de ovenstående afsnit. Hvortil han dog har nogle yderligere argumenter for, hvorfor man valgte at udarbejde SOR. Dog kan det ikke vides, hvad de daværende beslutningstagere lagde vægt på i beslutningen dengang.

#### 7.5.1 Delkonklusion

Der er flere mulige årsager til, at SOR er blevet til, selvom der i forvejen allerede eksisterede internationale standarder for offentlig revision i form af ISSAI'erne og ISA'erne for den private finansielle revision. En af årsagerne kan være, at SOR også er tilpasset til, at godkendte revisorer kan bruge dem. Ellers kan det være, at det har været for at kunne løse udfordringer i ISSAI i forhold til uafhængighed samt at være generiske, så revisor havde svært ved at vide, hvornår vedkommende have foretaget tilstrækkeligt. Yderligere årsager kan være, at det er mere effektivt med brug af SOR, så man undgår unødvendige handlinger. Derudover kan årsager være, at man kunne få standarderne tilpasset til dansk lovgivning og regulering, samt at få alt påkrævet indhold samlet et sted. Til sidst kunne nogle af årsagerne være, at det vil være lettere at tilpasse SOR på baggrund af erfaringerne med standarderne, og så kan INTOSAI's manglende erfaring som international standardsætter også have haft en betydning. Det vides dog ikke, hvad der blev lagt vægt på i beslutningen på daværende tidspunkt.

## 8. Diskussion

I nedenstående afsnit vil vi diskutere centrale elementer fra afhandlingens analyser. I den første del vil vi tage udgangspunkt i resultaterne vi analyserede os frem til i første del analysen. I forhold til diskussionen vil vi diskutere, hvorvidt ændringerne i ISA'erne giver mening i forhold til Rigsrevisionens organisation og arbejde, og hvorvidt ændringerne i standarderne samt vores forslåede ændringer reelt set vil have en betydning for revisionen. Herefter vil vi foretage en diskussion af anden del af analysen i forhold til den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde. I denne diskussion vil vi på samme måde som i den første del diskutere med udgangspunkt i de resultater, som vi kom frem til i analysedelen. Her vil vi diskutere Rigsrevisionens jurisdiktion, samt øvrige centrale elementer fra analysen vedrørende forskellen mellem den offentlige og private revision, samt hvordan standarder bliver til. Til sidst bliver det diskuteret, hvorvidt standardisering er godt for revisionsbranchen.

### 8.1 Udvalgte ISA'ers påvirkning på Rigsrevisionens arbejde

I denne diskussion tager vi udgangspunkt i resultaterne fra første analyse del, i forhold til hvilken påvirkning ISA'ernes ajourføring bør have på Rigsrevisionens arbejde, herunder SOR og håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet, samt diverse vejledninger.

#### 8.1.1 ISA 220 R - Kvalitetsstyring

Rigsrevisionen har jf. analysen i afsnit 6.1 implementeret flere elementer, som gør, at Rigsrevisionen overordnet lever op til ISA 220 R. Rigsrevisionens organisering på den anden side gør forholdene specielle, hvorfor det er interessant at diskutere, hvorvidt ISA 220 R kan sammenholdes med Rigsrevisionen og dens arbejde.

#### **Opgaveansvarlig revisor**

Den første ændring i forhold til ISA 220 R omhandler den opgaveansvarlige revisor. Hvis der tages udgangspunkt i rigsrevisorloven, er det rigsrevisor, som overordnede er den ansvarlige revisor for Rigsrevisionens revisioner. Rigsrevisor skal derfor i forhold til kravene i ISA 220 R sikre sig, at der er de nødvendige ressourcer for at kunne udføre revisionerne i den ønskede kvalitet. Rigsrevisionen har valgt at organisere sig på 4 ledelsesniveauer i forhold til kvalitetsstyringen.

I denne organisering placeres kontorchefen som den opgaveansvarlige på en række fastlagte revisionsopgaver. Det er derfor kontorchefens ansvar, at revisionerne udføres i overensstemmelse med Rigsrevisionens krav til kvalitet.



I forhold til ISA 220 R skal rigsrevisor som den overordnede opgaveansvarlige, derfor fortsat lede og supervisere dem, som udfører revisionen, samt gennemgå og vurdere deres arbejde. Rigsrevisor skal derfor ifølge ISA 220 R gennemgå kontorchefernes arbejde. Denne handling udføres dog ikke, da Rigsrevisionen har valgt at uddelegere dette ansvar yderligere til afdelingschefen, der står for den tværgående ledelse og styring af kontorenes arbejde. Ovenstående taler imod, at man kan sætte Rigsrevisionen ind i ISA 220 rammen, da Rigsrevisionen er organiseret på en måde, hvorpå begreberne fra ISA 220 R ikke passer.

ISA 220 R tager formentlig udgangspunkt i et revisionshus, hvor den opgaveansvarlige revisor eller den opgaveansvarlige partner har en portefølje med en række forskellige revisioner i, men ikke hele husets revisioner, da ansvaret for disse fordeles mellem alle partnerne i revisionshuset. I forhold til Rigsrevisionen kan rigsrevisor ikke gennemgå og vurdere alle udførte revisionsopgaver, da dette vil være for tidskrævende og tage tiden fra rigsrevisors yderligere opgaver. Dette er muligvis baggrunden for organiseringen, hvor Rigsrevisionen har valgt, at afdelingscheferne varetager den tværgående ledelse og styring, hvorfor afdelingscheferne i samarbejde med kontorcheferne kan ses som de opgaveansvarlige partnere i Rigsrevisionen. Dog kan det diskuteres, om rigsrevisor for at sikre sig, at kvaliteten på opgaverne bliver overordnet, bør udfærdige specifikke skabeloner til gennemgangen af revisionsopgaver for at sikre sig, at kontorchefen såvel som afdelingschefen vurderer de i rigsrevisors øjne, ”rigtige” ting, og vurdere dem op imod samme standard. På denne måde vil rigsrevisor kunne sikre sig kvaliteten i opgaven uden selv at skulle gennemgå revisionssagerne. Dette taler for, at man kan bruge ISA 220 R i forhold til Rigsrevisionens kvalitetsstyring, og hvilke handlinger der skal udføres. Herunder muligheden for at uddelegere dele af kvalitetssikringen.

### **Opgaveteam**

Den anden ændring i forhold til ISA 220 R er definitionen på opgaveteam. I forhold til denne opdatering kommer vi i afsnit 6.1.5 delkonklusion for analysen af ISA 220 frem til, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt ikke har en definition af opgaveteamet i SOR eller i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. På den ene side giver det muligvis mening ikke at have en definition på opgaveteamet, eftersom at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt ikke har haft behovet for at definere dette.

På den anden side er Rigsrevisionen organiseret på en måde, som gør det relevant at definere, hvem der anses for en del af opgaveteamet. Rigsrevisionen er som nævnt tidligere inddelt i kontorer, hvor

der i 2 af kontorerne er sammensat specialenheder, som står for at udføre specifikke revisioner på tværs af staten. Derfor kan det som nævnt tidligere være relevant for Rigsrevisionen at få fastlagt en definition af opgaveteamet. Den behøver ikke at lægge sig op ad ISA 220 R's definition, da denne som udgangspunkt ikke er tilpasset Rigsrevisionens organisation, men i stedet bør specificeres i forhold til Rigsrevisionen, hvem som anses som en del af opgaveteamet. I forhold til definitionen på opgaveteamet kan det ses at Rigsrevisionen bør blive påvirket af ISA 220 R.

### 8.1.2 Placering af krav

Helt generelt kan det diskuteres, hvorfor Rigsrevisionen har valgt, at nogle ting vedrørende standarderne bliver uddybet i håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet, fremfor at blive beskrevet mere præcist i SOR. Hvilke overvejelser ligger det til grund for disse valg. I forhold til SOR 4 står der angivet på Rigsrevisionens hjemmeside, at private revisorer kan se bort fra SOR 4, da de private revisorer reviderer efter ISA'erne, som vurderes at stille tilsvarende krav til den finansielle revision. På den ene side giver det muligvis mening for Rigsrevisionen at skrive overordnet og generelt i SOR 4, eftersom at disse standarder er tilgængelige for offentligheden. Ved at holde sig på et overordnet niveau, har de mulighed for at tilpasse enkelte detaljer internt uden at skulle ændre standarderne.

På den anden side giver det for den eksterne læser, som udover de private revisorer, kan være de offentlige institutioner, som revideres af Rigsrevisionen, et meget generelt indblik i Rigsrevisionens arbejde.

De offentlige institutioner, som finder det interessant at undersøge, hvilke standarder de revideres efter for derved at opnå et indblik i, hvorfor Rigsrevisionen gør som de gør. De opnår derved kun et meget generelt billede. Rigsrevisionen har valgt at lave en håndbog i finansiel revision af statsregnskabet, som hjælp til deres medarbejder. Håndbogen kan anses, som vejledningsmateriale til SOR. ISA'ernes vejledningsmateriale er offentligt tilgængeligt, eftersom dette er angivet direkte under den enkelte ISA. I forhold til de private revisorer, udvikler de fleste deres eget interne materiale til hjælp og vejledning for deres medarbejdere. Disse vejledninger holdes internt for at undgå, at konkurrenterne kan benytte disse. I forhold til Rigsrevisionens vejledningsmateriale, håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet har man valgt, at denne også skal være en intern vejledning.

Men Rigsrevisionen har som sådan ikke nogen direkte konkurrenter, hvorfor der ikke ses nogen grund til at holde denne information skjult. Herudover kan det skyldes, at Rigsrevisionen vil

opretholde noget uforudsigelighed overfor de offentlige institutioner, da de ellers ville vide, hvilke handlinger Rigsrevisionen specifikt ville udføre i forbindelse med deres revision.

### 8.1.3 Rigsrevisionens brug af standarder

Samlet set kan vi på baggrund af vores analyse og diskussion se, at Rigsrevisionen på mange punkter lever op til ISA'erne. Hvilket vi finder interessant, eftersom vi i forbindelse med vores interview med Kristoffer Blegvad og Bo Brabrand fik følgende svar, når vi spurgte ind til om Rigsrevisionen levede op til kravene i de specifikke ISA'er.

*”Kristoffer Blegvad [00:03:19] Ikke fuldt ud, og det skal vi heller ikke. Det kommer vi formentlig heller aldrig til. Altså ISA'erne gælder ikke for Rigsrevisionen som udgangspunkt.”*- Bilag 2.

Det er derfor interessant, om Rigsrevisionen har valgt en metode, hvor man søger inspiration i ISA'erne i forhold til det materiale, man selv finder anvendeligt i forhold til sin egen forestilling i forhold til Rigsrevisionens arbejde. Eller om Rigsrevisionen reelt set har forsøgt at implementere de krav, der stilles i ISSAI og ISA, men ikke er kommet hele vejen i mål med denne implementering. I den diskussion er det relevant at kigge på, om det er i overgangen fra ISA til ISSAI er elementer af ISA'erne, som ikke tages med, eller om det er i overgangen fra ISSAI til SOR, at disse elementer ikke føres med over, eller om det i sidste ende skyldes, at INTOSAI er langsomme i forhold til at holde ISSAI'erne opdateret i forhold til ajourføringerne fra IAASB. Hvis man tager udgangspunkt i ISSAI'ernes egen hjemmeside, henviser de til ISA'erne i forhold til at beskrive standarderne mere specifikt.

*”Kristoffer Blegvad [00:04:46] I kan bedst se systemet i ISSAI 100, som hedder grundprincipper for offentlig revision, og der vil I kunne se, at der er to måder at implementere ISSAI'erne på. Man kan enten lave nationale standarder, eller måske findes der i forvejen i landet nationale standarder, og så går implementering egentlig ud på at sikre, at de nationale standarder er i overensstemmelse med ISSAI 100, 200 og 300 og 400. Det er den model, vi har valgt i Rigsrevisionen, og så er der en række Rigsrevisioner rundt omkring i verden, der har valgt at sige, vi har ikke brug for nationale standarder, vi bruger ISSAI'erne direkte. Der er også nogle, der bare bruger ISA'erne, og så er der en del andre variationer. Men det er det dér, vi står, kan man sige..”*- Bilag 2.

På baggrund af Kristoffer Blegvads udtalelse kan det ses, at der er forskellige modeller for brugen af ISSAI, hvilket er interessant i forhold til private virksomheders brug af ISA'erne. De private virksomheder kan ikke på samme måde som Rigsrevisionerne vælge og vrage, som de har lyst til i

forhold til standarderne. Hvis de private revisionshuse bruger ISA'erne, bruger de alle ISA'erne. Det vil sige de skal leve op til alle kravene. Mens på den anden side står rigsrevisionerne verden over, og kan selv vælge, hvordan de har tænkt sig at bruge disse standarder. De kan vælge at følge den slavisk, eller de kan vælge at bruge dele af dem, eller de kan vælge at bruge noget helt tredje. Jf. bilag 1, hvor Kristoffer Blegvad svarer på nogle opfølgende spørgsmål, kan en af grundene til at rigsrevisioner verden over benytter ISSAI'erne forskelligt være, at ISSAI 100 giver de enkelte rigsrevisioner et valg i forhold til om de vil anvende eller udvikle nationale standarder, eller om de vil anvende ISSAI'erne direkte.

En grund til at INTOSAI, i ISSAI 100 giver dette frie valg til rigsrevisionerne, kan skyldes at INTOSAI som international standardsætter fortsat er under opbygning, samt at der er en vis grad af uforudsigelighed i udviklingen af ISSAI'erne, samt samarbejdet mellem IFAC (IAASB) og INTOSAI. Kristoffer Blegvad argumenterer for at grunden til, at Rigsrevisionen har valgt at udvikle nationale standarder, som baserer sig på ISSAI, skyldes, at hvis Rigsrevisionen valgte at adoptere ISSAI'erne direkte, ville Rigsrevisionen ikke blot skulle følge de eksisterende ISSAI'er. Rigsrevisionen ville derved også være forpligtet til at ændre praksis, efterhånden som ISSAI'erne udvikler sig gennem opdateringer.

Denne holdning kan dog diskuteres, hvorvidt det vil være fordelagtigt for Rigsrevisionen at følge udviklingen af ISSAI'erne slavisk, eller fastholde deres nuværende tilgang til ISSAI'erne. På den ene side er fordelen ved at adoptere ISSAI'erne slavisk, at Rigsrevisionen på denne måde sikrer sig, at de er med i den nuværende udvikling i revisionsbranchen, eftersom ISSAI'erne opdateres på baggrund af opdateringer i ISA'erne. Rigsrevisionen vil dermed sikre sig, at de altid opnår den i branchen højeste kvalitet af deres arbejde, samtidig ville de sikre sig, at de ikke blev set som værende bagud. På den anden side er fordelen ved at udvikle egne nationale standarder, at Rigsrevisionen kan tilpasse deres standarder til deres arbejdsopgaver, og dermed sætte rammerne for det miljø de selv arbejder i.

Kristoffer Blegvad ser dog jf. bilag 1 en mulighed for, at Rigsrevisionen i fremtiden ville kunne adoptere ISSAI'erne direkte. For at denne skal blive en mulighed skal ISSAI'erne og den organisation, som ligger bagved med tiden opnå en større modenhed, for derved at blive mere attraktiv og mindre risikabel for Rigsrevisionerne, som ønsker at adoptere ISSAI'erne direkte. I forhold til denne vurdering, læner Kristoffer Blegvad sig op af udviklingen i den private sektor. I den private sektor startede det hele med, at FSR udgav revisionsvejledninger. Disse blev

efterfølgende omdannet til danske revisionsstandarder. Disse danske revisionsstandarder blev med tiden til oversættelser af ISA'erne med tilpasninger fra FSR, men for noget tid siden overgik disse oversættelser til at være rene oversættelser af ISA'erne, uden FSR's ændringer. Kristoffer Blegvad ser derfor denne udvikling, som en mulig udvikling for ISSAI'erne på sigt.

I forhold til Rigsrevisionen kan man sige, at God Offentlig Revisionskik var Rigsrevisionens revisionsvejledninger, som efterfølgende er blevet omdannet til revisionsstandarder i forbindelse med udviklingen af SOR. Hvis denne udvikling sammenholdes med udviklingen i den private sektor, er næste step, at Rigsrevisionen begynder at oversætte ISSAI'erne med deres egne bemærkninger og tilpasninger. På den ene side ville denne udvikling være naturlig i forhold til Kristoffer Blegvads kommentar, mens på den anden side er Rigsrevisionen en uafhængig organisation, som selv sætter rammerne for deres arbejde. Hvorfor de muligvis har et ønske om fortsat at være standardsættende inden for deres eget arbejdsområde, og derved fastholde SOR.

#### 8.1.4 Vil resultaterne i undersøgelsen reelt set have en betydning for revisionen?

I løbet af analysen i afhandlingen er ændringerne i de ajourførte ISA'er blevet holdt op imod SOR og håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet, samt andre vejledninger. Her kom vi frem til, at selvom der er flere forbedringsforslag, er det ikke nødvendigvis store ændringer, som skal til, men flere tilføjelser og præciseringer på et mere detaljeret niveau for, at Rigsrevisionens arbejde i højere grad vil leve op til de samme krav, som fremgår af de ajourførte ISA'er. Derfor kan det være relevant at diskutere, hvorvidt disse ændringer reelt set vil have en betydning for revisionen.

Først og fremmest er det ikke et lovkrav i revisorloven, at revisor skal følge ISA'erne. Dog fremgår det jf. revisorlovens § 16, stk. 1, at revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. Her er brugen af ISA'erne inkluderet, da det har karakter af sædvane. Derfor er der et indirekte lovkrav om, at revisor skal følge ISA'erne, hvilket er et argument for, at disse ændringer i standarderne har en reel betydning for revisionen.

Eksempelvis skriver statsautoriseret revisor John Beck i artiklen *"Introduktion til ISA 540 (R) Revision af Regnskabsmæssige Skøn"*

*"Der er en række ændringer til standarden, som ved første øjekast ikke virker så omfattende, men dokumentationskravene er skærpede, og der er dermed flere forhold, som skal dokumenteres for at underbygge, at revisor har udført revisionen af regnskabsmæssige skøn i henhold til ISA 540 R"* (Beck, 2020).

Ud fra hans holdning kan det ses, at selvom ændringerne kan virke små, så bliver der i dette tilfælde stillet større krav både til revisor, men også som tidligere nævnt til de reviderede virksomheder. I samme artikel skriver han også ”*Nogle dokumentationskrav ser måske velkendte ud, men revisorer bør ikke tage for løst på dette, da de nye krav sandsynligvis vil medføre, at flere forhold skal dokumenteres mere præcist.*” (Beck, 2020). Igen er hans udtalelse et argument for, at disse ændringer reelt set får en påvirkning på revisionen.

Ser vi på påvirkningen af den offentlige revision, så fastslog Kristoffer Blegvad overfor os i interviewet, at ISA’erne ikke som udgangspunkt gælder for Rigsrevisionen. Han tror kun, at det har en uformel inspirationsindflydelse. Dette er i hvert fald et stærkt argument for, at ændringerne ikke kommer til at have en reel påvirkning af den offentlige revision i form af Rigsrevisionens arbejde.

SOR og håndbogen i finansiel revision af statsregnskabet havde en tendens til en vis grad at leve op til ændringerne på et generelt plan. Derfor var flere af vores forslag en tilføjelse, som indeholdt en specificering på det allerede eksisterende materiale. I stedet for at gælde på et generelt plan, skulle der laves tilføjelser på et mere specifikt niveau. For ved allerede at have standarder på et generelt plan, så bør det stadig kunne forventes, at arbejdet bliver gjort, derfor kan effekten af forslagene diskuteres, når de allerede indirekte fremgår. Dog har nye medarbejdere i Rigsrevisionen, som tidligere nævnt ikke nødvendigvis revisionsmæssig uddannelse eller erfaring, hvilket kan betyde, at de muligvis har behov for mere grundigt og detaljeret vejledningsmateriale. For dem kan man argumentere for, at vores forslåede ændringer i højere grad vil have en betydning, da disse i højere grad mangler kendskab til, hvordan finansiel revision udføres, hvilket er vigtigt at tage hensyn til.

Hermed kan det ses, at der findes både argumenter for og imod, at ændringerne i standarderne samt vores forslåede ændringer til, hvordan de ajourførte ISA’er bør påvirke Rigsrevisions arbejde, vil have en reel betydning for revisionen.

## 8.2 Den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde

I denne del af diskussionen vil vi tage udgangspunkt i de elementer vi fandt frem til i forbindelse med analysen af den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde. Vi vil derfor diskutere Rigsrevisionens jurisdiktion, og hvorvidt det er nødvendigt at være specifik i standarderne. Derudover vil vi diskutere, hvorvidt konkurrencesituationen har været gavnlig for den offentlige revision, samt det vil blive diskuteret om standardisering er godt for revisionsbranchen.

### 8.2.1 Jurisdiktion

I vores analyse af Rigsrevisionens tiltag for at fastholde sin jurisdiktion kommer vi frem til 3 centrale tidspunkter, hvor Rigsrevisionen har udviklet nogle rammer for at positionere sig selv og fastholde sin jurisdiktion. Der er her tale om indførelsen af God Offentlig Revisionskik, herefter oprettelsen af Certificeringsordningen for Offentlige Revisorer, og til sidst udarbejdelsen og offentliggørelsen af Standarder for Offentlig Revision. Disse 3 tiltag er alle sket som en form for distancering til konkurrenterne. Vi finder det derfor relevant at diskutere, hvad Rigsrevisionens jurisdiktion i realiteten er, og om denne skal eller kan ændres.

Rigsrevisionens opgave i forhold til at revidere statsregnskabet er nedskrevet ved rigsrevisorloven, som nævnt tidligere. Ifølge rigsrevisorloven § 3, skal Rigsrevisionen:

*”Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Endvidere foretages en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet.”*

Den fremgår af § 3, at Rigsrevisionen skal efterprøve om regnskabet er rigtigt, samt om dispositionerne er i overensstemmelse med bevillingerne, hvilket svarer til det Rigsrevisionen udfører, når de udfører SOR 4-revisioner. Herudover skal Rigsrevisionen foretage en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn, herved henvises til Rigsrevisionens opgave med SOR 7- revisionerne, forvaltningsrevision. Til sidst står der i forbindelse med om regnskabsaflæggelsen er i overensstemmelse med bevillingerne, at disse også skal være i overensstemmelse med love og andre forskrifter, hvilket henviser til Rigsrevisionens opgave med SOR 6-revisioner, juridisk-kritiske revisioner.

Derved kan det ses, at Rigsrevisionen skal efterprøve om regnskabet er rigtigt. Dertil skal de sikre, at midlerne forvaltes i forhold til økonomiske hensyn samt sikre sig, at dispositionerne er i overensstemmelse med love og andre forskrifter. Rigsrevisionen har derfor af rigsrevisorloven en lovbunden jurisdiktion i forhold til disse opgaver. Det vil sige, at Rigsrevisionen skal udføre den finansielle revision, juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevision.

På nuværende tidspunkt varetages revisionen af nogle offentlige institutioner af godkendte revisorer. Det er fortsat Rigsrevisionen, som har ansvaret for revisionen af statsregnskabet, men i

nogle tilfælde reviderer godkendte revisorer årsregnskaber for offentlige institutioner, som er omfattet af rigsrevisorloven. De institutioner kan for eksempel være statsfinansierede selvejende institutioner. I disse tilfælde vil Rigsrevisionen basere sig på den godkendte revisors arbejde. Eksempler på offentlige institutioner, som revideres af godkendte revisorer, er DSB og Vækstfonden.

På baggrund af dette kan det ses, at i nogle tilfælde har Rigsrevisionen valgt at give slip på den finansielle revision og overlade denne til en godkendt revisor. Spørgsmålet er derfor, hvorvidt det er en mulighed at overlade den finansielle revision af flere offentlige institutioner til en godkendt revisor. På den ene side vil dette muligvis give Rigsrevisionen flere ressourcer og mere tid til at udføre opgaven i forhold til den juridisk-kritiske og forvaltningsrevision, samt de større undersøgelser, som udfærdiges i en beretning til statsrevisorerne. Samtidig ville Rigsrevisionen skulle fastholde sin opgave i forhold til bevillingskontrollen, og sikre at midlerne er brugt i overensstemmelse med bevillingsteksterne. På den anden side er usikkerheden om, hvorvidt de godkendte revisorer besidder kompetencerne og ressourcerne til at udføre revision af den offentlige sektor.

I forhold til Rigsrevisionens jurisdiktion er det sikkert, at Rigsrevisionen besidder en jurisdiktion i forhold til den juridisk-kritiske revision og forvaltningsrevisionen. På baggrund af ovenstående diskussion er det dog usikkert om Rigsrevisionen i realiteten besidder en jurisdiktion i forhold til den finansielle revision. Hvis Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt besidder en jurisdiktion i forhold til den finansielle revision af statsregnskabet, er spørgsmålet dog, hvorvidt denne kan fastholdes eller på sigt vil blive tabt til de godkendte revisorer. Dette er sket i forhold til kommunerne, hvor Rigsrevisionen tidligere har stået for revisionen af disse, men med tiden er revisionen af kommunerne overgået til de godkendte revisorer.

#### 8.2.2 Er det nødvendigt at være specifik i standarderne?

I analysen kom vi frem til, at Rigsrevisionens materialer i forvejen indeholdte flere dele af de ændringer, som er tilføjet igennem ISA 220 R, ISA 315 R2019 og ISA 540 R. Dog selvom SOR eller håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet indeholdt de nye krav, definitioner osv. så var de flere gange ikke specifikt tilpasset et pågældende emne. F.eks. i forhold til regnskabsmæssige skøn, hvor der skal vælges revisionshandlinger, der imødegår de identificerede risici, kompleksiteten og subjektiviteten, der er relateret til de regnskabsmæssige skøn, jf. ISA 540 R, 4. Nærmest det samme fremgår af SOR 4, 50, dog uden at være nævnt i forbindelse med regnskabsmæssige skøn. Derfor



kan man diskutere, hvorvidt det egentlig er nødvendigt at være så detaljeret som ISA'erne, hvor der findes både argumenter for og imod.

Et argument for at være detaljeret i sine standarder er, at standardsætter i højere grad vil få den revision, som de har tiltænkt, da man med krav og diverse vejledningsmateriale tvinger revisorerne til at arbejde på en bestemt måde. Ellers vil specificeringen gøre, at der kommer et større fokus på nogle bestemte områder, der måske i højere grad vil blive glemt eller blive prioriteret mindre. Et andet argument for at være detaljeret i sine standarder kunne være for at reagere på kritik, og dermed vise, at man er opmærksom på problemer. F.eks. med tilbagevendende resultater fra myndighedernes tilsyn, der kritiserer kvaliteten af regnskabsmæssige skøn, hvor ajourføringen af standarden vil jf. statsautoriseret revisor Jon Beck (2020) imødegå kritikpunkterne.

Et argument for, at man ikke behøver at være så detaljeret i sine standarder kunne være, at man ikke mener at have behov for sådan en uddybning. Enten hvis det er for at give revisor en større frihed til at strukturere sit arbejde på den måde, som vedkommende mener er mest gavnlig for revisionen. Derudover kunne det også være fordi, at man ikke vil påtage sig ekstra opgaver, der kan være unødvendige, og som man ikke mener kan bidrage til en bedre kvalitet af revisionen. Hvilket som nævnt tidligere i afhandlingen har været en af grundene til, at Rigsrevisionen netop har valgt at udarbejde SOR, så man selv havde indflydelse på, hvilke opgaver man påtog sig.

### 8.2.3 Har konkurrencesituationen været gavnlig for den offentlige revision?

Som beskrevet tidligere i analysen, så er der en reel konkurrencesituation omkring at varetage den offentlige revision i Danmark, hvor både Rigsrevisionen og private revisionsfirmaer i dag udfører opgaven, men parterne kunne godt ønske sig en større markedsandel og presser derfor hinanden. Man kan derfor diskutere, hvorvidt denne konkurrencesituation er til fordel for den offentlige revision.

Helt almindelig teori fra mikroøkonomi forklarer, at et konkurrencepræget marked bidrager til, at aktørerne vil konkurrere på pris og kvalitet. Altså vil konkurrencen være med til at sænke revisionshonoraret og styrke effektiviteten af revisors arbejde. Dog som tidligere nævnt i afhandlingen, er markedet allerede hårdt presset, og revisionshonorarerne er lave. Måske endda så lave, at det kan gå udover kvaliteten, da revisorerne ikke vil have tid eller ressourcer til at udføre arbejdet i høj nok kvalitet. Man kan argumentere for, at revisorerne i stedet for at gøre deres arbejde bedst muligt, i stedet vil gå efter bare lige at leve op til minimumskravene, så opgaven er bestået,

hvilket ikke er gavnligt for revisionen. Hvornår dette punkt nås er en subjektiv vurdering, som der ikke er et endeligt facit på, hvilket gør det svært at lave denne vurdering.

Man kan også som tidligere nævnt i afhandlingen argumentere for, at øget konkurrence og kritik har bidraget til forbedringer af Rigsrevisionens arbejde. F.eks. med ansættelse af flere akademikere eller en højere grad af standardisering, så man undgår at være for ineffektiv og fokusere for meget på de små ting frem for det samlede billede.

#### 8.2.4 Er standardisering godt for revisionsbranchen?

Som beskrevet undervejs i afhandlingen, har der igennem de senere år været en udvikling i revisionsbranchen, der har medført en større grad af standardisering. Denne udvikling er stadig i gang, hvor vi med de omtalte ajourføringer af ISA'erne har set, at der bliver stillet flere krav til revisor. I den offentlige revision har implementeringen SOR i 2017 også gjort arbejdet mere standardiseret. Derfor kunne det være relevant at diskutere, hvorvidt standardisering er en fordel for revisionsbranchen. Til en sådan diskussion har hver enkelt revisor sin egen subjektive holdning, og så findes der både argumenter for og imod standardisering.

*"The World Needs International Audit Standards"* (INTOSAI, 2010, p. 1) lød overskriften i en artikel fra 2010 skrevet af den daværende svenske rigsrevisor Claes Norgren. Hans begrundelse for dette var, at rigsrevisioner kunne styrke deres *"accountability and governance"* ved brug af revisionsstandarder. Rolf Elm-Larsen (2010) mener, at standarder først og fremmest er regler og normer for løsning af bestemte typer problemer inden for enkelte fagområder. Endvidere mener han, at standarder bliver formuleret ved, at erfaringer om bedste praksis bliver generaliseret. Standarderne bliver udarbejdet, så de kan bruges uafhængig af tid og sted. De er med til at reducere kompleksiteten og skabe tryghed for brugeren af dem (Elm-Larsen, 2010). Dette er klart et argument for, at standardisering er en god ting for revisionsbranchen. Dertil er standarder også en forudsætning for globaliseringen, da det letter kommunikationen, koordinationen og samarbejdet ved, at alle reviderer ud fra det samme grundlag. Dette vil også gøre et evt. jobskifte lettere for en revisor, da fremgangsmåden i højere grad vil være ens på tværs af virksomheder, der følger de samme standarder. Endvidere er standardisering formentlig også af interesse for store internationale revisionsvirksomheder, da de reviderer kunder på tværs af landegrænser, hvilket vil gøre det lettere for dem at træde ind på nye markeder. Herudover kan standarder også bruges som et kontrolelement, der kan være med til at styre revisoreres professionelle adfærd. Der kan også argumenteres for, at referencer til standarder giver en profession dens legitimitet, da man følger

nogle professionelle standardsættere, der er uafhængige og arbejder ud fra den almene interesse (Elm-Larsen, 2010). En yderligere fordel ved standardisering kan også være en øget gennemsigtighed for regnskabsbrugere i form af f.eks. investorer, der vil have lettere ved at vurdere investeringsmuligheder, da de vil have bedre forståelse for de regnskaber, som er blevet revideret efter standarder.

På den anden side, kan man argumentere for, at standarder ikke kan indeholde den tavse viden, som professionelle revisorer har, hvilket kan medføre, at revisor potentielt kan miste noget vigtig information eller lignende, pga. standarderne måske ikke havde det pågældende med, der kunne have været relevant i situationen. Dermed vil revisionsstandarderne blive brugt som en slags undskyldning for ikke selv at tage stilling til sagen professionelt. Af yderligere ulemper, så har revisioner som udgangspunkt ikke godt af at være ens, da de bør tilpasses specifikt efter den virksomhed, som man reviderer. Derudover vil det også være en ulempe, hvis de reviderede virksomheder på forhånd ved, hvad der vil ske, da uforudsigelighed kan være vigtigt i en revision.

Som tidligere nævnt så er revisorer forskellige. Der findes revisorer med stærkt udviklet individualiseret professionalisme, der betragter revisionsstandarder som noget, der skader revisorers selvstændige dømmekraft. Der findes også revisorer, som omvendt er glade for standarder og deres ensartethed og tryghed i form af minimumskrav. For som det kan ses i dette afsnit, så findes der flere argumenter både for og imod standardisering. Disse bliver tillagt forskellig værdi af hver enkelt revisor i diskussionen af, hvorvidt standardisering er godt for revisionsbranchen.

## 9. Konklusion

Rigsrevisionens arbejde bør på et overordnet og generelt plan blive påvirket af IAASB's arbejde ved, at Rigsrevisionen reviderer efter SOR, som er udarbejdet på baggrund af ISSAI 100, 200, 300 og 400. ISSAI'erne, som er udarbejdet af INTOSAI, der i forbindelse med udarbejdelsen af disse internationale standarder har valgt, at den finansielle revision skal tage udgangspunkt i de internationale revisionstandarder, ISA, der er udviklet af IAASB. IAASB har derved en indirekte påvirkning på Rigsrevisionens arbejde ved, at IAASB's arbejde og udvikling af standarder ligger til grund, for de standarder Rigsrevisionen reviderer efter.

I denne afhandling har vi taget udgangspunkt i IAASB's igangværende projekter, hvor vi har udvalgt 3 standarder. ISA 220, ISA 315 R og ISA 540. Disse standarder bør alle have en påvirkning på Rigsrevisionens arbejde, da de fornyeligt er blevet ajourført, og derved enten er trådt i kraft

inden for de seneste år, eller træder i kraft i indeværende år. Vi kan på baggrund af analysen af de 3 ISA'er konkludere, at Rigsrevisionen på nogle punkter lever op til standarderne, mens Rigsrevisionen på andre punkter mangler at implementere forskellige elementer. Vi har i forbindelse med analysen taget udgangspunkt i SOR. Herudover har vi anvendt håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet, samt diverse vejledninger, da disse anses for at være vejledningsmaterialet til udførelsen af revisionen.

På baggrund af analysen kan vi konkludere, at samlet set lever Rigsrevisionen på flere punkter op til kravene i ISA 220 R. I forhold til den opgaveansvarlige kontorchef har Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt opstillet overordnede krav for, hvad kontorchefen skal sikre sig i forbindelse med revisionsprocessen. Ajourføringen af ISA 220 i forhold til den opgaveansvarliges ansvar bør derved påvirke SOR, da Rigsrevisionen bør vælge at specificere kravene til kontorcheferne i SOR 2. I forhold til opgaveteamet har Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt ikke nogen beskrivelse eller definition af, hvem som indgår i opgaveteamet.

Dette ville være relevant for Rigsrevisionen at indarbejde i SOR. Ved en indarbejdelse af, hvem der anses for at være en del af opgaveteamet, sikrer Rigsrevisionen, at der er klarhed om, hvilke medlemmer kontorchefen skal sikre kvaliteten i forhold til, herudover skal der tages stilling til, hvor kvalitetsstyringen af specialenhederne ligger. I forhold til den professionelle skepsis, bør ISA 220 R påvirke SOR eller håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. Herudover kan vi konkludere, at Rigsrevisionen bør specificere kravene til dokumentationen af vurderinger og overvejelser. Rigsrevisionen har på nuværende tidspunkt ikke standarder, som beskriver skalerbarheden i forhold til kvalitetssikringen, hvorfor Rigsrevisionen bør blive påvirket af denne ajourføring, da dette bør tilpasses i SOR.

Derudover kan vi konkludere, at Rigsrevisionen på flere punkter lever op til de krav, der er specificeret i ISA 315 R2019, hvilket kan skyldes jf. Kristoffer Blegvads udtalelse, at ISA 315 R2019 kommer på bagkant. Rigsrevisionen lever på baggrund af analysen op til kravene fra ISA 315 R2019 i forhold til opnåelse af forståelse af virksomheden. Herudover har Rigsrevisionen i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet specificeret mere konkrete handlinger for revisor i forhold til risikovurderingshandling, samt implementeret store dele af kravene til IT-kontroller. Selvom Kristoffer Blegvad mener, at ISA 315 R2019 kommer på bagkant, har Rigsrevisionen fortsat elementer, som ikke er implementeret i SOR eller i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. En af tingene, der ikke er implementeret, er den separate vurdering af den iboende risiko og kontrolrisikoen. På den anden side har Rigsrevisionen implementeret spektrum for den

iboende risiko, hvor der arbejdes med begrebet betydelige risici. På baggrund af dette kan det ses, at opdateringen af ISA 315 R2019 på nuværende tidspunkt har haft en påvirkning på Rigsrevisionens arbejde. Derudover kan Rigsrevisionen overveje at indskrive et afsnit vedrørende IT-kontorets arbejde, for at gøre deres arbejde mere gennemsigtigt for resten af Rigsrevisionen. Herudover kan det konkluderes, at Rigsrevisionen har sikret, at deres standarder er skalerbare ved at specificere i SOR 4, at revisionen stopper, når revisionen er nået i mål, hvilket har betydning for, hvordan revisionen skal tilpasses for at nå dertil.

I sidste del af den første del af analysen kom vi frem til, at den ajourførte ISA 540 om regnskabsmæssige skøn indeholder flere ændringer af skalerbarhed, iboende risikofaktorer, professionelle skepsis og test af kontroller vedrørende regnskabsmæssige skøn og øget dokumentationskrav. Samlet set viste analysen af ISA 540 R's påvirkning på Rigsrevisionens arbejde, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt har beskrevet handlinger i SOR 4, og i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet, som giver et overordnet overblik over risikoen for virksomheden. Dog kan vi også konkludere, at Rigsrevisionen på nuværende tidspunkt ikke har specifikke krav til risikovurdering og dokumentation i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn. Derfor bør denne ajourføring påvirke Rigsrevisionen til at skulle opdatere deres standarder, samt vejledningsmateriale, så de bliver mere specifikt målrettet regnskabsmæssige skøn.

I forhold til de nye krav om skalerbarhed i ISA 540 R har Rigsrevisionen implementeret store dele af disse krav. Angående iboende risikofaktorer, så indeholder håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet faktorer, der har betydning for vurderingen af den iboende risiko. Vedrørende professionel skepsis kan vi konkludere, at SOR og håndbogen i lav grad lever op til de nye ændringer, og bør derfor overveje implementeringer for i højere grad at kunne leve op til kravene i den ajourførte standard. I forhold til kravene i ISA 540 R om test af kontroller kan vi konkludere, at SOR 4 lever op til disse på et mere generelt plan, hvorfor Rigsrevisionen bør uddybe handlingerne i forhold til de regnskabsmæssige skøn. I forhold til de øgede dokumentationskrav lever Rigsrevisionen med SOR 4 på nuværende tidspunkt ikke helt op til de nye krav i ISA 540 R. Dog indeholder håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet i højere grad krav tilsvarende i ISA 540 R. Der mangler fortsat mere specifikke krav til dokumentationen i forbindelse med de regnskabsmæssige skøn, eftersom der i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet fortsat alene er dokumentationskrav for de overordnede processer, og ikke specifikke krav til revisionen af de regnskabsmæssige skøn, som ISA 540 R stiller krav til.

Vi analyserede herefter, hvilken påvirkning den private revision ville have på Rigsrevisionens arbejde. Dette gjorde vi ved først at undersøge forskellen mellem den private og offentlige revision for at skabe en indikator af, hvorvidt det giver mening at bruge standarder fra den private revision i den offentlige revision. I den forbindelse kan vi konkludere, at der er flere forskelle mellem den private og den offentlige revision. Nogle forskelle er af større betydning end andre. Heriblandt er det, at det er forskellige regnskaber, der bliver revideret, og som derfor også har forskellige regnskabsbrugere. Andre forskelle inkluderer forskellige uddannelseskrav til revisorerne, samt der bliver udført andre revisionsdiscipliner, og så bliver den offentlige revision udført anderledes efter god offentlig revisionsskik i stedet for god revisorskik. Man kan også argumentere for, at den offentlige revision er mere uafhængig.

I forlængelse af dette analyserede vi konkurrencesituationen i forhold til den offentlige revision i Danmark. I den forbindelse kan vi konkludere, at i dag kan man argumentere for, at der er en konkurrence om, hvem der skal udføre den offentlige revision i Danmark, da både private revisionsvirksomheder og Rigsrevisionen har kompetencer til at gøre det. Dette er en debat, som har stået på over en lang årrække samt i flere lande, hvor nogle lande har gjort det modsatte af Danmark og uddelegeret mere revision af det offentlige til de private revisorer. Derfor er der en overlappende jurisdiktion, der har været med til at skabe den jurisdiktionelle strid, der har kunnet ses gennem årene med forskellige tiltag. I Danmark har vi set, at revisionen af kommunerne er blevet uddelegeret til private godkendte revisorer pga. tidligere uafhængighedsproblemer. På baggrund af ovenstående så er der en konkurrence om, hvem der skal varetage den offentlige revision. For hvis ikke Rigsrevisionen er skarpe på effektivitet og kvalitet, så er der en reel mulighed for, at de kan miste sine opgaver.

Vi kan derudover konkludere, at Rigsrevisionens jurisdiktion igennem årene har været udfordret, hvorfor Rigsrevisionen har forsøgt at fastholde denne ved at udføre forskellige tiltag, som gør dem til en standardsættende- eller krav sættende instans. Visse af tiltagene er efterfølgende blevet nedlagt, hvilket kan skyldes forskellige syn på revisionsbranchen og behovet, mens andre tiltag løbende er blevet tilpasset. Samlet set over tid har Rigsrevisionen fastholdt arbejdet med at fastsætte rammerne for revisionen inden for den offentlige sektor, ved at fastsætte begrebsrammen.

Yderligere analyserede vi, hvordan standarder bliver udviklet samt baggrunden for SOR, for at kunne vurdere, hvilken påvirkning brugen af private standarder i den offentlige revision ville have. Vi kan konkludere, at standarder er noget, som oftest ikke vil blive velmodtaget af dem, der bliver

underkastet dem. Derfor ville implementeringen af standarder blive mødt af modstand. Derfor bliver udarbejdelsen af standarder et politisk projekt, hvor der skal indgås kompromiser for at få standarderne igennem. Der findes flere forskellige måder at håndtere modstanden, heriblandt at gøre standarderne mere bløde, samt fjerne kontrol og sanktioner i forhold til overholdelse af standarderne. Ellers kan modstanderne inddrages i udarbejdelsesprocessen af standarderne, samt der kan laves principbaseret standarder, som der også i tilfælde kan tillades at bryde. Dertil kan vi konkludere, at i forbindelse med udarbejdelsen af SOR, så har flere af disse metoder til at håndtere modstand været i brug.

Til sidst i forhold til hvad der ligger bag udviklingen af SOR, kan vi konkludere, at der er flere mulige årsager til, at SOR er blevet til, selvom der i forvejen allerede eksisterede internationale standarder for offentlig revision i form af ISSAI'erne, samt internationale standarder for revision i form af ISA'erne. En af årsagerne kan være, at SOR også er tilpasset til, at godkendte revisorer kan bruge dem. Ellers kan det være, at det har været for at kunne løse udfordringer i ISSAI i forhold til uafhængighed samt at være generiske, så revisor havde svært ved at vide, hvornår vedkommende havde foretaget tilstrækkeligt. Yderligere årsager kan være, at det er mere effektivt med brug af SOR, så man undgår unødvendige handlinger. Derudover kan årsager være, at man kunne få standarderne tilpasset til dansk lovgivning og regulering, samt at få alt påkrævet indhold samlet et sted. Til sidst kunne nogle af årsagerne være, at det vil være lettere at tilpasse SOR på baggrund af erfaringerne med standarderne, og så kan INTOSAI's manglende erfaring som international standardsætter også have haft en betydning. Det vides dog ikke, hvad der blev lagt vægt på i beslutningen på daværende tidspunkt.

Til sidst diskuterede vi hovedelementer fra vores analyse. I diskussionen kom vi ind på, hvorvidt det gav mening at sætte Rigsrevisionens kvalitetsstyring ind i rammerne for ISA 220 R, da Rigsrevisionen er organiseret på en speciel måde. Herudover diskuterede vi, hvorvidt krav fra standarderne bør placeres i SOR eller i håndbogen i finansiell revision af statsregnskabet. Vi diskuterede yderligere ISSAI'ernes udvikling, og Rigsrevisionens fremtidige brug af ISSAI'erne, samt hvorvidt resultaterne af analysen reelt vil have en påvirkning på Rigsrevisionens arbejde. Herefter foretog vi en diskussion vedrørende den private revisions påvirkning på Rigsrevisionens arbejde, hvor vi diskuterede Rigsrevisionens jurisdiktion, samt hvorvidt det er nødvendigt at være specifik i forhold til standarder. Til sidst diskuterede vi, om konkurrencesituationen har været gavnlig for den offentlige revision, samt hvorvidt standardisering er godt for revisionsbranchen.

Samlet set kan vi konkludere, at IAASB's igangværende projekter bør påvirke Rigsrevisionens arbejde på flere områder. Det ene område er i forhold til Rigsrevisionens arbejdsopgaver, hvor der kan være en risiko for, at disse kan blive ændret som konsekvens af den nuværende konkurrencesituation, hvor Rigsrevisionen kan risikere at miste den finansielle revision af statsregnskabet. Dette kan ske, eftersom at Rigsrevisionen i sidste ende ikke skiller sig ud væsentligt ud fra de private revisorer i forhold til den finansielle revision. Hvis Rigsrevisionen beholder den finansielle revision af statsregnskabet, bør Rigsrevisionen blive påvirket af IAASB ved, at Rigsrevisionen følger ISSAI'erne, og derved skal følge ISA'erne, hvilket vil medvirke til, at SOR og håndbogen skal opdateres, så den er tilpasset de nye opdateringer. Helt konkret vil de væsentligste opdateringer blive i forhold til definition af opgaveteamet, mere specifikke handlinger i forhold til dokumentationskrav, samt mere specifikke handlinger i forhold til revisionen af regnskabsmæssige skøn.

## 9.1 Perspektivering

### **Fratages revisor sin professionelle skepsis ved SOR, samt vejledningerne?**

Som vi har konkluderet i afhandlingen, så har der igennem en årrække været en stigende standardisering af både den private og den offentlige revision. Ajourføringerne af de analyserede ISA'er har vist forøgede og mere detaljerede krav til, hvordan revisionen skal udføres. Det samme med Rigsrevisionens indførelse af SOR i 2017, der har gjort, at den offentlige revision er blevet mere standardiseret. Elm-Larsen & Korff (2015) mener ligeledes, at den offentlige revision sker på grundlag af en række faglige normer og regelsæt, der i det 21. århundrede er blevet mere omfattende, mere internationale og mere standardiserede. Der er dog modstandere af standardisering, der kan frygte, at for mange og for detaljerede standarder kan begrænse revisor i at udøve sin professionelle skepsis og dermed begrænse revisor i at fokusere på det, som de mener er væsentligt, hvilket i sidste ende vil gå udover revisionskvaliteten.

Derfor kunne det have været relevant at diskutere, hvorvidt revisorerne i Rigsrevisionen fratages sin professionelle skepsis pga. SOR, vejledningerne og Rigsrevisionens strategi. Som nævnt i afhandlingen, så findes der forskellige måder at udforme standarder på, hvor det kan gøres enten mere "hårdt" eller "blødt". Derfor findes der måder at standardisere på uden, at det nødvendigvis skal fratage revisor sin professionelle skepsis. Af tiltag kunne f.eks. være ligesom i de internationale regnskabsstandarder IFRS, hvor det fremgår, at en virksomhed gerne må afvige fra standarderne,



hvis det giver et mere retvisende billede. I et introduktionsdokument til *SOR Anvendelsen af standarderne for offentlig revision* fremgår det

*”SOR skal anvendes med udgangspunkt i den enkelte opgaves vilkår og konkrete omstændigheder. Der kan eventuelt foreligge omstændigheder, som betyder, at nogle af de krav, der fremgår af SOR, ikke er relevante, eller der kan være fastsat specifikke vilkår for opgaven, som indebærer yderligere krav til revisor end dem, der fremgår af SOR.”* (Rigsrevisionen, 2021h).

Som det kan ses i ovenstående uddrag fra introduktionsdokumentet, så bliver det tydeliggjort, at SOR ikke bare skal bruges ensartet på hver enkelt revisionsopgave, men revisionen skal tilpasses efter opgavens forhold. Dog fremgår det ikke umiddelbart, at SOR kan fraviges i tilfælde, hvor revisor vurderer det som mest hensigtsmæssigt. SOR 4 er desuden også opbygget med en del krav, der kræver, at revisor skal gøre flere forskellige ting. I SOR 4, 25, der omhandler professionel skepsis, fremgår det, at revisor skal anvende faglig vurdering og udvise professionel skepsis, samt at revisor skal opretholde en høj standard for professionel adfærd og udvise rettidig omhu og dømmekraft, da revisor vurderer forhold fra forskellige synsvinkler.

Ligeledes fremgår revisors vurdering og faglige vurdering flere gange i SOR 4, hvilket er med til at understøtte, at revisor stadig skal udøve sin professionelle skepsis, selvom der er kommet flere standarder, der ensarter revisionsarbejdet. Ifølge hovedskribent på SOR Kristoffer Blegvad (se bilag 2), så er hans opfattelse, at ISA'erne i høj grad er beskyttelse af revisors faglige vurdering, men at standarder grundlæggende er med til at begrænse den faglige vurdering. Han synes, at der er en tendens til, at ISA'erne bliver mere og mere specifikke, hvilket er med til at fjerne den frihed, som revisor har til at tilrettelægge sit arbejde. Derved mener han, at man med SOR 4 har forbeholdt sig en større frihedsgrad. Han nævner, at eksempelvis test af kontroller, hvor der i ISA'erne er nogle krav om, hvor ofte kontrollen skal testes, mens det er noget, man har fjernet i den nuværende version af SOR 4. I stedet for grænser, så har man i SOR valgt, at det er revisors faglige vurdering, der bestemmer det. Ligesom der også er på andre punkter.

Så der findes både argumenter for, at revisor fratages sin professionelle skepsis ved standardiseringen, men også argumenter for, at revisor stadig kan beholde sin professionelle skepsis. Derfor kunne det have været interessant med en yderligere analyse af dette emne og en diskussion af, hvordan den optimale sammensætning af standarder og revisors frihed til faglige vurderinger og tilrettelæggelse af sit arbejde bør være.

## 10. Litteraturliste

- Abbott, Andrew. (1988). *The system of professions : an essay on the division of expert labor* / [Book]. University of Chicago Press.
- Anklagemyndigheden. (2020, February 26). *Dom i Britta Nielsen-sag står ved magt*. <https://anklagemyndigheden.dk/da/dom-i-britta-nielsen-sag-staar-ved-magt>
- Beck, J. (2020, December). INTRODUKTION TIL ISA 540 (R) REVISION AF REGNSKABSMAESSIGE SKØN. *Revision & Regnskabsvæsen*.
- Christensen, P. (1998). *Statens revision Regler og procedurer* (1.). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Elm-Larsen, R. (2010). *Offentlig revision - empiri og teori*. (Rolf. Elm-Larsen & R. Elm-Larsen, Eds.; 2. udgave. 1. oplag.) [Book]. Thomson Reuters.
- Elm-Larsen, R., & Korff, G. (2015). 1. Indledning og perspektivering. In *Offentlig revision i det 21. århundrede* (1., pp. 9–38). Karnov Group.
- Elmose, Ane. (2011). Standarder og vejledninger i offentlig revision. [Article]. In *Revision & Regnskabsvæsen*.
- Folketinget. (n.d.). *Rigsrevisionen* . Retrieved March 15, 2022, from <https://www.ft.dk/da/organisation/folketingets-institutioner/rigsrevisionen>
- Folketinget Statsrevisorerne. (n.d.-a). *Opgaver*. Retrieved March 15, 2022, from <https://www.ft.dk/da/statsrevisorerne/opgaver>
- Folketinget Statsrevisorerne. (n.d.-b). *Statsrevisorerne og Rigsrevisionen*. Retrieved March 15, 2022, from <https://www.ft.dk/da/statsrevisorerne/statsrevisorerne-og-rigsrevisionen>
- FSR. (n.d.). *Hvad er en godkendt revisor?* Retrieved March 22, 2022, from <https://www.fsr.dk/politik-analyse/om-revisor-og-aarsregnskaber/hvad-er-en-revision/hvad-er-en-godkendt-revisor>
- Holm, A. B. (2018). *Videnskab i virkeligheden : en grundbog i videnskabsteori*. (A. B. Holm, Ed.; 2. udgave.) [Book]. Samfundslitteratur.
- IAASB. (n.d.-a). *About IAASB*. S.d. Retrieved February 15, 2022, from <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- IAASB. (n.d.-b). *IAASB Completed Projects* . Retrieved March 10, 2022, from <https://www.iaasb.org/consultations-projects/iaasb-completed-projects>
- IAASB. (n.d.-c). *IAASB Work Plan* . Retrieved March 10, 2022, from <https://www.iaasb.org/consultations-projects/work-plan>
- IAASB. (2009). *INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 220 QUALITY CONTROL FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS*.
- IAASB. (2018a). *AT A GLANCE Effective Date*. [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).

- IAASB. (2018b). *ISA 540 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 540 (Revised) Final Pronouncement*.
- IAASB. (2019a). *Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB*.  
<https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-new-york-usa-0>.
- IAASB. (2019b). *Introduction to ISA 315 (revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Introduction-to-ISA-315.pdf>
- IAASB. (2019c). *INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 315 (REVISED 2019) IDENTIFYING AND ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT*.  
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf>
- IAASB. (2020). *INTRODUCTION TO ISA 220 (REVISED) - FACT SHEET*.
- IFAC. (2012). *Basis of ISA Adoption by Jurisdiction*.
- INTOSAI. (n.d.-a). *About the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements – IFPP*. Retrieved March 10, 2022, from <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards>
- INTOSAI. (n.d.-b). *About us* . Retrieved March 10, 2022, from <https://www.intosai.org/about-us/overview>
- INTOSAI. (2010). *International Journal of Government Auditing January 2010*. 1–3. <http://www>.
- INTOSAI. (2019). *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*.
- Jeppesen, K. K. (2010). Strategies for dealing with standard-setting resistance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 23(2), 175–200. <https://doi.org/10.1108/09513571011023183>
- Jeppesen, K. K. (2012). Jurisdictional Competition Between Private and Public Sector Auditors: The Case of the Danish Certified Public Sector Auditor Qualification. In *Financial Accountability & Management* (Vol. 28, Issue 2).
- Jeppesen, K. K. (2015). Rigsrevisioners strategiske muligheder. [Book]. In *Offentlig revision i det 21. århundrede*.
- Kristensen, T. (2019). *Offentlig Revision Juridisk-kritisk revision og forvaltningsrevision* (1.). Karnow Group.
- Kvale, Steinar., & Brinkmann, Svend. (2015). *Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk*. (Steinar. Kvale & Svend. Brinkmann, Eds.; 3. udg.) [Book]. Hans Reitzel.
- Olsen, H. Peter. (2008). Governing regulative networks beyond the state. [Book]. In *Critical Perspectives on Private Authority in Global Politics*.
- Rigsrevision. (2013). *God offentlig revisionsskik - normen for offentlig revision*.
- Rigsrevisionen. (n.d.-a). Notat om eksternt coldreview af Rigsrevisionens finansielle revision af statsregnskabet for 2019. 2021.

- Rigsrevisionen. (n.d.-b). *Om Rigsrevisionen*. Retrieved March 15, 2022, from <https://rigsrevisionen.dk/om-os>
- Rigsrevisionen. (n.d.-c). *Organisation*. Retrieved March 30, 2022, from <https://rigsrevisionen.dk/om-os/organisation>
- Rigsrevisionen. (n.d.-d). *Revisionshandling ved regnskabsmæssige skøn*.
- Rigsrevisionen. (n.d.-e). *Sådan reviderer vi statsregnskabet*. Retrieved March 15, 2022, from <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/saadan-reviderer-vi-statsregnskabet>
- Rigsrevisionen. (1998). *Begrebet God Offentlig Revisionsskik - Vejledning*.
- Rigsrevisionen. (2021a). *Standard for offentlig revision nr. 1 Grundlæggende principper for offentlig revision*.
- Rigsrevisionen. (2021b). *Standard for offentlig revision nr. 2 Rigsrevisionens kvalitetsstyring*.
- Rigsrevisionen. (2021c). *Standard for offentlig revision nr. 3 Større undersøgelser*.
- Rigsrevisionen. (2021d). *Standard for offentlig revision nr. 4 Finansiell revision af statsregnskabet og andre regnskaber*.
- Rigsrevisionen. (2021e). *Standard for offentlig revision nr. 5 Erklæringer om den udførte offentlige revision*.
- Rigsrevisionen. (2021f). *Standard for offentlig revision nr. 6 Juridisk-kritisk revisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab*.
- Rigsrevisionen. (2021g). *Standard for offentlig revision nr. 7 Forvaltningsrevisioner som led i en opgave med revision af et regnskab*.
- Rigsrevisionen. (2021h). *Introduktion Anvendelsen af standarderne for offentlig revision*.
- Rigsrevisionen. (2022a). *Rigsrevisors forord*.
- Rigsrevisionen. (2022b). *Håndbog i finansiell revision af statsregnskabet*.
- Rigsrevisionen. (2022c, February 9). *Sådan arbejder vi*. Rigsrevisionen. <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi>
- Rigsrevisionen. (2022d, February 9). *Standarderne for offentlig revision (SOR)*. Standarderne for Offentlig Revision (SOR). <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/standarderne-for-offentlig-revision>
- Rigsrevisionen, & Otbo, H. (2008). *Notat til Statsrevisorerne om orientering om nedlæggelsen af Kontaktudvalget for Offentlig Revision og videreførelsen af samarbejdet om revisionen af den offentlige sektor*.
- Rigsrevisionen, & Strøm, L. (2013). *God offentlig revisionskik-normen for offentlig revision*.
- Ritzer, George. (2011). *The McDonaldization of society 6* (George. Ritzer, Ed.; [6. ed.]) [Book]. Sage.

Strøm, L. (2021). *Rigsrevisors forord*.

Tanggaard Pedersen, L., & Brinkmann, S. (2010). *Kvalitative metoder : en grundbog* (L. Tanggaard Pedersen & S. Brinkmann, Eds.; 1. udg.) [Book]. Hans Reitzel.

## 11. Bilagsoversigt

Bilag 1 - Mailkorrespondance med Kristoffer Blegvad og Bo Brabrand

Bilag 2 - Transskription af interview m. Bo Brabrand og Kristoffer Blegvad

Bilag 3 - Transskription af interview m. Rolf Elm-Larsen

Bilag 4 - Spørgeguide til interview m. Bo Brabrand og Kristoffer Blegvad

Bilag 5 - Spørgeguide til interview m. Rolf Elm-Larsen