

Riksrevisjonens faglige retningslinjer for finansiell revisjon



Dokumentinformasjon

Hva	Beskrivelse
Tittel	Riksrevisjonens faglige retningslinjer for finansiell revisjon
Referanse eSak	2026/00193
Dokumenttype	Retningslinje
Dokumenteier	Kollegiet
Forvaltningsansvarlig	SUV
Godkjent dato	10.09.2026
Revisjonsfrist	Vedtaksdato + 1 år (ny vurdering om behov for revisjon)

Endringslogg

Endringsdato	Versjon	Endring	Ansvarlig
30.06.2025	1.0	Revisjon etter ny lov	SUV
10.09.2026	2.0	Presisering av ISSAI 100/8 og 100/10. Lagt til krav ifm. informasjon som er underlagt særlige krav til beskyttelse. Tilpasset innholdet til Riksrevisjonens retningslinjer for kvalitetsstyring av revisjonsarbeidet.	SUV

Forord

Riksrevisjonens oppgaver følger av Grunnloven § 75 bokstav k og lov 13. desember 2024 nr. 77 om Riksrevisjonen (riksrevisjonsloven). I riksrevisjonsloven § 3-1 annet ledd slås det fast at Riksrevisjonen skal planlegge, gjennomføre, dokumentere og rapportere sitt arbeid, og følge opp revisjoner i samsvar med god statlig revisjonsskikk.

Internasjonale standarder for statlig revisjon (ISSAI-ene) framgår av «INTOSAI's Framework for Professional Pronouncements» (IFPP).

Riksrevisjonen har valgt å innføre ISSAI-ene fullt ut som faglige standarder i henhold til grunnprinsippene i ISSAI 100/8 og 100/10. Dette innebærer at det skal gå tydelig fram hvilke standarder (ISSAI 2000-serien, ISSAI 3000, eller ISSAI 4000) som er brukt ved gjennomføring av revisjonen. Riksrevisjonsloven og de internasjonale standardene for offentlig revisjon er sentrale elementer i *god statlig revisjonsskikk*.

Dette er versjon 2.0 av Riksrevisjonens *Faglige retningslinjer for finansiell revisjon* etter at riksrevisjonsloven trådte i kraft 1. januar 2025.

Vedtatt av Riksrevisjonens kollegium 10. september 2026.

Innhold

1 Innledning	5
2 Finansiell revisjon i Riksrevisjonen	6
3 Grunnelementer i finansiell revisjon	8
4 Generelle krav til finansiell revisjon	10
5 Revisjonsprosessen.....	18
6 Konkludere og rapportere.....	23
7 Ansvar og kvalitetssikring.....	26

1 Innledning

Riksrevisjonen utfører finansiell revisjon av statlige regnskaper i tråd med riksrevisjonsloven og *god statlig revisjonsskikk for finansiell revisjon*.

Riksrevisjonen har valgt å innføre ISSAI-ene fullt ut som faglige standarder. Formålet med disse faglige retningslinjene for finansiell revisjon er å gi en overordnet fremstilling av hvordan den finansielle revisjonen har implementert kravene i *riksrevisjonsloven* og ISSAI 200 og 2000-serien med tilhørende GUID 2900 *Veiledning til de internasjonale revisjonsstandardene for finansiell revisjon*.

Riksrevisjonsloven og de internasjonale standardene for offentlig revisjon er sentrale elementer i *god statlig revisjonsskikk*. *God statlig revisjonsskikk* kan også omfatte en plikt til å foreta ytterligere revisjonshandling utover kravene i revisjonsstandardene blant annet som følge av tilpasning til norsk lovgivning og statlig organisering.

Å ha retningslinjer for den finansielle revisjonen er et av kravene i ISSAI 140 om kvalitetsstyring, og inngår som en del av Riksrevisjonens system for kvalitetsstyring.

Nærmere detaljer om hvordan Riksrevisjonen har implementert kravene i riksrevisjonsloven og ISSAI-ene samt veiledning til gjennomføringen av den finansielle revisjonen, er beskrevet i underliggende prosedyredokumenter og veiledninger.

2 Finansiell revisjon i Riksrevisjonen

Formålet med den finansielle revisjonen i Riksrevisjonen er å øke de tiltenkte brukernes tillit til regnskapene for departementene, de statlige virksomhetene og statlige fond.

2.1 Revisjon av årsregnskapene

Riksrevisjonens oppgaver ved revisjon av årsregnskapene er gitt i riksrevisjonsloven § 4-3 første og annet ledd:

- Riksrevisjonen skal revidere om årsregnskapet gir et dekkende bilde og er i samsvar med gjeldende regler, og være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet enten det skyldes utilsiktede feil eller misligheter.
- Riksrevisjonen skal i tilknytning til revisjon av årsregnskapet vurdere om virksomhetens årsrapport er konsistent med årsregnskapet og om årsrapporten inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende regler.

Riksrevisjonen avgir en årlig revisjonsberetning for hvert revisjonsoppdrag. I revisjonsberetningen uttrykker revisor sin mening med betryggende sikkerhet om den reviderte enhetens årsregnskapsoppstillinger¹ og videre sin vurdering om øvrig informasjon i årsrapporten. Revisjonsberetningen adresseres til den reviderte enheten med kopi til det overordnede departementet.

2.2 Avgrensning mot Riksrevisjonens andre revisjonsoppgaver

Den finansielle revisjonen avgrenses mot revisjonen av statsregnskapet (attestasjonsoppdrag) og revisjon av disposisjonene (etterlevelserevisjon) som direkte rapporteringsoppdrag.

2.2.1 Revisjon av grunnlaget for innrapportering til statsregnskapet

Riksrevisjonens oppgaver ved revisjon av statsregnskapet er gitt i riksrevisjonsloven § 4-2. Revisjon av statsregnskapet bygger på revisjon av årsregnskapene som gjennomføres av finansiell revisor. Konklusjonen i revisjonsberetningene, blir lagt til grunn for revisjonen av statsregnskapet.

I riksrevisjonsloven § 4-2, andre ledd framgår at

«Riksrevisjonen skal revidere om det er gitt forklaringer om ikke uvesentlige avvik mellom bevilgnings- og regnskapstall, om bevilgningsreglementets prinsipper er ivaretatt, at det rapporterte mer- eller mindreforbruk i forhold til statsbudsjettet er korrekt, og at eventuelle overføringer til neste budsjettår er i henhold til bevilgningsreglementets krav.»

¹ Årsregnskapsoppstillingene består av oppstilling av bevilgnings- og artskontorrapportering, virksomhetsregnskap og noter, herunder sammendrag av viktige regnskapsprinsipper.

Revisjon av om prinsipper i bevilgningsreglementets § 3, jf. bestemmelsene om økonomistyring i staten pkt. 3.4.2 *Grunnleggende prinsipper om årsregnskap* og pkt. 3.5.1 *Generelt om rapporteringen til statsregnskapet*, skal i den finansielle revisjonen bli ivaretatt gjennom revisjon av bevilgningsoppstillingen med noter. Revisor skal i den finansielle revisjonen revidere om disponible bevilgninger og regnskapsførte utgifter, inntekter og eiendeler og gjeld innrapportert til kapitalregnskapet er presentert i henhold til gjeldende krav. Revisor skal videre påse at notene viser korrekte bevilgede beløp, mottatte og gitte fullmakter, og at beregning av mer-/mindreforbruk og mulig overførbart beløp er i tråd med gitte bevilgninger og fullmakter.

Revisjonen av om det er gitt forklaringer om ikke uvesentlige avvik mellom bevilgnings- og regnskapstall, gjennomføres i revisjonen av statsregnskapet, jf. faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet.

2.2.2 Revisjon av disposisjonene

Riksrevisjonens oppgaver ved revisjon av disposisjonene er gitt i riksrevisjonsloven § 4-3 tredje ledd:

«Riksrevisjonen skal revidere om disposisjonene som ligger direkte til grunn for årsregnskapet, er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, herunder med gjeldende regler for statlig økonomistyring»

Revisjon av disposisjonene gjennomføres som et direkte rapporteringsoppdrag etter ISSAI 4000 og de faglige retningslinjene for etterlevelsesrevisjon.

2.3 Veiledning fra Riksrevisjonen

Riksrevisjonen kan yte veiledning til de reviderte virksomhetene så lenge veiledningen er forenlig med Riksrevisjonens uavhengighet og objektivitet. Dette er hjemlet i *riksrevisjonsloven* § 1-2, andre ledd.

3 Grunnelementer i finansiell revisjon

3.1 Type oppdrag

Finansiell revisjon er definert som et *attestasjonsoppdrag*, ettersom finansiell revisjon går ut på å bekrefte den finansielle informasjonen som er presentert av ansvarlig part.

3.2 Trepartsforholdet

Attestasjonsoppdraget involverer minst tre separate parter. Revisor, ansvarlig part og tiltenkt bruker jf. ISSAI 200.

Riksrevisjonen er ekstern finansiell revisor, jf. riksrevisjonsloven § 4-3 første ledd. Riksrevisjonen skal i samsvar med god statlig revisjonsskikk avgi en revisjonsberetning til den ansvarlige som viser resultatet av revisjonen av årsregnskapet og vurderingen av årsrapporten, jf. riksrevisjonsloven § 4-5 første ledd.

Den ansvarlige er virksomhetsledelsen for den reviderte enheten, og eventuelt styret, som har det overordnede ansvaret for styring og kontroll. Det er virksomhetsledelsen, og eventuelt styret, som avlegger årsregnskapet, som er ansvarlig for de finansielle aktivitetene som reflekteres i årsregnskapsoppstillingene.²

For de statlige virksomhetene, herunder departementene og andre som er rapporteringspliktig til staten, er den ansvarlige (virksomheten) og overordnet departement ved at statsråden har det konstitusjonelle ansvaret for statsregnskapet, som er en sammenstilling av årsregnskapene, sentrale brukere av revisjonsberetningen, jf. Innst. 41 L (2024-2025). Videre er Stortinget i siste instans bruker av de statlige regnskapene når den årlige rapporten om regnskapsrevisjonen (Dokument 1) behandles i Stortinget. For andre enheter, hvor Riksrevisjonen er ekstern finansiell revisor, vil de sentrale tiltenkte brukerne av revisjonsberetningen variere.

3.3 Saksforhold, revisjonskriterier og saksforholdsinformasjon

Saksforholdet er de finansielle aktivitetene som reflekteres i årsregnskapet.

Revisjonskriteriene er det finansielle rammeverket som anvendes av virksomheten. De sentrale reglene for den finansielle rapporteringen er økonomiregelverket for virksomheter som rapporterer etter kontantprinsippet. Regnskapsopplysningene, som innrapporteres til statsregnskapet (bevilgningsoppstillingen), skal følge de grunnleggende prinsippene i bevilgningsreglementet og den inndeling Stortinget har fastsatt i vedtatt statsbudsjett, jf. bestemmelsene pkt. 3.3.1. For virksomheter som rapporterer etter periodiseringsprinsippet gjelder også de statlige regnskapsstandardene (SRS). I tillegg anvender noen få virksomheter andre finansielle rammeverk.

² Innst. 41 L (2024-2025).

Saksforholdsinformasjonen er årsregnskapsoppstillingene som virksomheten utarbeider og avlegger.

Dersom det finansielle rammeverket ikke regulerer den aktuelle regnskapsmessige problemstillingen, legger vi til grunn at virksomheten søker løsninger i sammenliknbare rammeverk som NRS eller IPSAS i samråd med DFØ (ref. SRS 1 og R-114). Vi vil deretter vurdere om virksomhetens årsregnskapsoppstillinger, inkludert virksomhetens benyttede regnskapsprinsipper gir et dekkende bilde.

3.4 Sikkerhetsnivå i revisjonen

3.4.1 Konklusjon med betryggende sikkerhet

Revisor skal innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å oppnå betryggende sikkerhet for at den finansielle informasjonen i oppstillingene i årsregnskapet (årsregnskapsoppstillingene) ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, og at de gir et dekkende bilde.

En revisjon som er gjennomført i tråd med kravene i ISSAI 2000-serien, gjør oppdragsansvarlig revisor i stand til å fatte og avgi en konklusjon med betryggende sikkerhet om oppstillingene i årsregnskapet. Betryggende sikkerhet er et høyt, men ikke absolutt sikkerhetsnivå. Den oppnås når revisor har innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen³ til et akseptabelt lavt nivå.

3.4.2 «Øvrig informasjon» i årsrapporten

I henhold til riksrevisjonsloven § 4-3 andre ledd skal Riksrevisjonen i tilknytning til revisjon av årsregnskapet vurdere om virksomhetens årsrapport er konsistent med årsregnskapet og om årsrapporten inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende regler.

I komiteinnstillingen presiseres det at dette ikke er en fullstendig revisjon, men kun en vurdering som gir avgrenset sikkerhet. Riksrevisjonen har plikt til å rapportere i revisjonsberetningen under «Øvrig informasjon i årsrapporten», dersom «Øvrig informasjon» i årsrapporten fremstår som vesentlig feil.

³ Revisjonsrisiko = den iboende risikoen for vesentlig feil x kontroll risiko x oppdagelsesrisiko.

4 Generelle krav til finansiell revisjon

4.1 Etikk og uavhengighet

Revisor skal gjennom hele revisjonen etterleve Riksrevisjonens etiske retningslinjer⁴, som igjen bygger på de fem grunnleggende verdiene i ISSAI 130 Code of Ethics: integritet, uavhengighet og objektivitet, kompetanse, profesjonell atferd og konfidensialitet og åpenhet.

Alle som deltar i den finansielle revisjonen på Riksrevisjonens vegne, er inhabil dersom det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til at oppgaven vil bli utført på en uavhengig og objektiv måte. Riksrevisjonen må også sørge for at eventuell veiledning til virksomhetene ikke påvirker Riksrevisjonens uavhengighet.

Oppdragsansvarlig revisor har det overordnede ansvaret for at det etableres et miljø som vektlegger Riksrevisjonens etiske verdier. Oppdragsansvarlig revisor har videre ansvar for at alle medlemmene av revisjonsteamene er blitt gjort oppmerksomme på de særlig relevante etiske kravene ut fra typen og omstendigheten ved revisjonsoppdragene. Det skal for hvert oppdrag identifiseres, evalueres og håndteres eventuelle trusler mot etterlevelse av de etiske kravene, herunder krav knyttet til uavhengighet.

Dersom oppdragsansvarlig revisor blir oppmerksom på forhold som tyder på at det foreligger en trussel mot etterlevelse av relevante etiske krav, eksempelvis ved at noen i revisjonsteamet har en relasjon til ledende ansatte, skal oppdragsansvarlig revisor evaluere trusselen i henhold til Riksrevisjonens etiske retningslinjer, og iverksette egnede tiltak.

I Riksrevisjonen er det etablert en rotasjonsordning for å oppfylle kravene til uavhengighet til revidert virksomhet.

4.2 Kompetanse, kapasitet og ekstern ekspertise

Oppdragsansvarlig revisor skal påse at tilstrekkelige og hensiktsmessige ressurser inngår i revisjonsteamet i rett tid, og at revisjonsteamet og eventuelle eksterne eksperter engasjert av revisor samlet har tilstrekkelig kompetanse til å utføre revisjonsoppdraget. Vurderingen skal være dokumentert på oppdraget.

Dersom det viser seg at oppdraget ikke har nok og/eller riktig kompetanse tilgjengelig for å oppnå tilfredsstillende kvalitet på revisjonen, skal oppdragsansvarlig treffe egnede tiltak. Dersom dette ikke kan løses i avdelingen eller i samarbeid med andre avdelinger, skal oppdragsansvarlig gjøre revisjonsdirektøren kjent med forholdet.

Oppdragsansvarlig revisor skal ta ansvar for at oppdragsteamet gjennomfører konsultasjon om vanskelige eller omstridte forhold og andre forhold som etter oppdragsansvarlig revisors profesjonelle skjønn krever konsultasjon. Når oppdragsansvarlig revisor vurderer å avgjøre en

⁴ Etiske retningslinjer for Riksrevisjonen, 23.05.2023.

revisjonsberetning som avviker fra en «normal revisjonsberetning», skal Støtte- og utviklingsavdelingen i Riksrevisjonen (SUV) konsulteres.

4.3 Vesentlighet

De primære brukerne av årsregnskapene vil normalt være overordnede departementer og Stortinget, i tillegg til de som avlegger regnskapene. Statlige virksomheter er av samfunnsmessig interesse, og det kan være andre viktige brukergrupper.

Riksrevisjonen benytter en satt beregningsmodell for fastsettelse av vesentlighet. De valgte referanseverdiene er normalt:

- Bruttobudsjetterte virksomheter - det største av budsjetterte bevilgninger på utgifts- eller inntektskapitlene, totalt inkludert gjennomstrømningspostene.
- Netto budsjetterte virksomheter - det største av budsjetterte totale kostnader eller inntekter, inkludert gjennomstrømningspostene.

I enkelte tilfeller benyttes andre referanseverdier.

Det kan også være aktuelt å sette en lavere vesentlighetsgrense basert på en vurdering av kvalitative forhold sett opp mot brukernes behov. Dersom regnskapet består av store gjennomstrømningsposter, settes en egen lavere vesentlighetsgrense for driftsregnskapet. Det fastsettes også en lavere arbeidsvesentlighetsgrense. Det kan være behov for å revurdere vesentlighet som et resultat av endringer under revisjonen.

Det settes ikke en egen vesentlighetsgrense for innretningen av revisjonen inn mot skatter og avgifter⁵ i regnskapene. For risikovurdering, planlegging og gjennomføring av revisjonen anvender revisor vesentlighetsgrensene som er fastsatt ved revisjonen av årsregnskapsoppstillingene, jf. Attestasjonsstandard SA 3801 Revisors attestasjoner til Skatteetaten pkt. 11 analogt. Avdekkede feil eller mangler, som ikke er så vesentlige at de har konsekvens for konklusjonen om årsregnskapsoppstillingene, kan likevel vurderes å være av betydning for rapportering til Skatteetaten, og være et forhold som «den ansvarlige» bør gjøres kjent med gjennom nummerert brev.

Oppdragsansvarlig revisor skal godkjenne de fastsatte vesentlighetsgrensene gjennom sin godkjenning av strategien.

4.4 Misligheter

Innenfor den finansielle revisjonen er misligheter en bevisst handling begått av personer innen ledelsen, av personer med overordnet ansvar for styring og kontroll, av ansatte eller andre tilknyttet virksomheten, som innebærer uredelighet for å oppnå en urettmessig eller ulovlig fordel.

⁵ Skatter og avgifter er her merverdiavgift, skattetrekk, arbeidsgiveravgift og eventuelt særavgifter / skatter.

Dersom finansiell revisor blir kjent med slike forhold gjennom sin revisjon, skal dette tas opp med oppdragsansvarlig revisor som vurderer om og eventuelt hvordan forholdet skal følges opp videre.

Dersom eksterne aktører uten tilknytning til virksomheten alene utfører tyveri, svindel, bedrageri eller andre tilsvarende handlinger, er dette ikke misligheter innenfor den finansielle revisjonen.

Finansiell revisor skal vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som kan skyldes misligheter, og gjennom revisjonen skaffe seg betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlige feil, hverken som følge av misligheter eller feil.

Innenfor den finansielle revisjonens regnes risiko for misligheter som en *særskilt* risiko. Den særskilte risikoen er begrenset til forhold som forårsaker vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av

- uredelig regnskapsrapportering
- underslag av eiendeler

Som en del av det å forstå virksomheten skal finansiell revisor forstå hvorvidt virksomheten har finansielle transaksjoner som kan gi mulighet for misligheter, og forstå og vurdere virksomhetens internkontroll rettet mot disse transaksjonene.

Ved planleggingen og innretningen av revisjonen skal finansiell revisor legge til grunn at det foreligger risiko for ledelsens overstyring av kontroller, på grunn av ledelsens unike mulighet til å begå misligheter.

ISSAI 2240 legger til grunn en presumpsjon om at det foreligger risiko for misligheter vedrørende inntektsføring. For statlige virksomheter er denne presumpsjonen normalt mindre aktuell. Risikoen for misligheter vil i større grad være rettet mot utgifter/kostnader, anskaffelser og håndtering av tilskudd, jf. GUID 2900 - ISSAI 2240, pkt. 10.

Som en del av mislighetsrisikovurderingen må revisjonsteamet diskutere hvorvidt virksomhetens regnskap kan være eksponert for misligheter eller feil som kan knyttes til relasjoner til eventuelle nærstående parter utenfor staten, og transaksjoner med disse. Det kan være relasjoner mellom virksomhetsledelsen eller andre i virksomheten som kan ha betydelig påvirkning på bruken av og/eller den finansielle rapporteringen av virksomhetens transaksjoner med en eller flere nærstående parter utenfor staten. Gjennom revisjonen skal revisor opparbeide seg en forståelse av virksomhetens eventuelle betydelige og uvanlige transaksjoner med disse for å gjøre revisor i stand til å konkludere på hvorvidt dette kan gi grunnlag for at årsregnskapet ikke gir et rettviseende bilde.

Dersom finansiell revisor har identifisert misligheter, eller har hentet inn informasjon som tyder på at misligheter kan foreligge, diskuterer revisjonsteamet disse forholdene med oppdragsansvarlig revisor. Oppdragsansvarlig revisor er ansvarlig for å kommunisere dette videre i henhold til ISSAI 2240.

Oppdragsansvarlig revisor godkjenner revisjonsteamets dokumenterte mislighetsrisikovurdering.

4.5 Lover og forskrifter

Gjennom den finansielle revisjonen skal revisor kunne identifisere eventuell vesentlig feilinformasjon i den finansielle rapporteringen (regnskapet) som skyldes brudd på lover og forskrifter (regler). Riksrevisjonen benytter begrepet «lover og regler», da reguleringen av statlige virksomhet stort sett er nedfelt i annet regelverk og ikke forskrifter.

4.5.1 Lover og regler med direkte betydning for den finansielle rapporteringen

Fokuset for den finansielle revisjonen vil primært være lover og regler hvor brudd har *direkte betydning* for den finansielle rapporteringen ved at de fastsetter hvilke beløp og tilleggsopplysninger den finansielle rapporteringen skal inneholde. De sentrale reglene for den finansielle rapporteringen er deler av økonomiregelverket, inkludert bevilgningsreglementets prinsipper, og de statlige regnskapsstandardene (SRS).

4.5.2 Andre lover og regler

Brudd på bestemmelser i andre lover og regler kan føre til bøter eller andre vesentlige økonomiske konsekvenser. Det legges til grunn at statlige virksomheter sjelden kan ha brudd på slike lover og regler som kan medføre vesentlig feil i den finansielle rapporteringen. Dersom virksomheten imidlertid er underlagt slike lover eller regler, som kan ha vesentlig betydning for den finansielle rapporteringen, må identifisering og vurdering av disse inngå i den finansielle revisjonen.

For offentlig sektor vil vurdering av overholdelse av lover og regler ofte ha et større omfang enn det som treffer den finansielle revisjonen, jf. ISSAI 2250. I Riksrevisjonen håndteres dette gjennom etterlevelserevisjon som direkte rapporteringsoppdrag i henhold til ISSAI 4000 *Standard for etterlevelse*, og inngår ikke som en del av den årlige finansielle revisjonen. Se faglige retningslinjer for etterlevelserevisjon.

4.6 Internrevisjon

Internrevisjonen vurderes som en del av internkontrollen i virksomheten. Revisor skal i planleggings- og risikovurderingsfasen ha hensiktsmessig dialog med internrevisor, som en del av arbeidet med å få en forståelse av virksomheten og dens omgivelser, risikovurderinger og vurdering av internkontrollen.

Intern revisor arbeider på oppdrag fra ledelsen eller styret i virksomheten. Revisor kan derfor ikke benytte arbeid utført av internrevisjonen siden dette vil kunne true revisors uavhengighet, jf. prosedyre for samhandling med internrevisjon.

4.7 Kommunikasjon

Effektiv og rettidig kommunikasjon mellom revisor og virksomheten er viktig. Løpende kommunikasjon med virksomheten er imidlertid ikke regulert i retningslinjene.

Retningslinjene regulerer pliktig, formell og skriftlig kommunikasjon med de som har ansvaret for styring og kontroll i virksomheten.

4.7.1 Innledende revisjonsbrev

Riksrevisjonen bruker Innledende revisjonsbrev for å fastsette vilkårene for revisjonsoppdraget. Det er oppdragsansvarlig revisors ansvar å vurdere hvorvidt det er behov for å sende ut et innledende revisjonsbrev hvert år.

I en del sammenhenger angir ISSAI 2210 at det skal sendes ut et nytt innledende revisjonsbrev. Dette gjelder ved

- indikasjon på at virksomheten misforstår målet med og omfanget av revisjonen
- endring i vilkårene for revisjonsoppdraget
- nylig endring i virksomhetens toppledelse
- endring i departementstilknytning
- vesentlig endring i virksomhetens type eller størrelse
- endring i juridiske eller regulatoriske krav
- endring i rammeverket for finansiell rapportering som ligger til grunn for utarbeidelsen av regnskapet (f.eks. utarbeidelse av SRS-regnskap)
- endring i andre rapporteringskrav

I Riksrevisjonen skal et nytt innledende revisjonsbrev også sendes ved endring av oppdragsansvarlig revisor.

For virksomheter hvor det ikke anses som nødvendig å sende nytt innledende revisjonsbrev kan en enklere prosedyre anvendes hvor eksisterende vilkår for revisjonsoppdraget stadfestes som del av oppstartsmøtet, eller via epost, som skal journalføres i e-sak, fra oppdragsansvarlig revisor til virksomheten.

4.7.2 Kommunikasjon gjennom nummerert brev mv

Nummererte brev er en formell og regulert kommunikasjonsform hvor oppdragsansvarlig revisor tar opp forhold som den som har det overordnede ansvaret for styring og kontroll, «den ansvarlige», bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og sine oppgaver. Revisor skal i det nummererte brevet angi hva forholdet gjelder, og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen hvis forholdet ikke følges opp.

Det betyr at det er en relativt høy terskel for å sende et nummerert brev. At «den ansvarlige» er informert om et aktuelt forhold, er en forutsetning for å kunne avgi en revisjonsberetning som

avviker fra en «normal» revisjonsberetning, men det kan også være aktuelt å ta opp forhold i et nummerert brev selv om det vil bli avgitt en «normal» revisjonsberetningen.

Nummererte brev skal stiles til «den ansvarlige» med kopi til departementet. «Den ansvarlige» er virksomheten, eller styret der dette er ansvarlig for å avlegge og godkjenne virksomhetens årsregnskap. Dersom «den ansvarlige» er et styre, stiles brevet til styret v/styreleder med kopi til departementet. For virksomheter som ikke er underlagt et departement, men direkte under Stortinget, stiles brevet til virksomheten med kopi til Stortinget.

For annen løpende dialog med virksomheten benyttes andre former for kommunikasjon (møter, brev, e-post etc.), basert på hva som er mest egnet i situasjonen. Som del av en ordinær revisjon vil f.eks. revisor ha behov for å sende brev for å innhente dokumentasjon eller som ledd i en informasjonsinnhenting i forkant av et nummerert brev.

4.7.3 Revisjonsberetning

Oppdragsansvarlig revisor har ansvar for å avgi en revisjonsberetning for hvert finansielle revisjonsoppdrag. Riksrevisjonen kommuniserer med brukerne av regnskapene gjennom revisjonsberetningen. De sentrale brukerne er den ansvarlige (virksomheten), overordnet departement og i siste instans Stortinget, jf. punkt 3.2 over.

Revisjonsberetningene stiles til den ansvarlige (virksomheten), jf. riksrevisjonsloven § 4-5 første ledd. Det overordnede departement er kopimottaker. For virksomheter som ikke er underlagt et departement, men direkte under Stortinget, stiles revisjonsberetningen til virksomheten med kopi til Stortinget.

Når revisjonsberetningen er avgitt er underliggende kommunikasjon ikke lenger underlagt bestemmelsene om utsatt offentlighet, foruten eventuelt grunnlag for kritikk i Riksrevisjonens Dokument 1.

I henhold til riksrevisjonslovens § 4-5 første ledd skal Riksrevisjonen avgi revisjonsberetning uten ugrunnet opphold etter at årsregnskapet er utarbeidet, og selv om årsregnskapet ikke foreligger eller er ufullstendig. Riksrevisjonen har vurdert dette slik at dersom virksomheten ikke har avlagt et fullstendig årsregnskap innen 30. juni, skal Riksrevisjonen avgi en revisjonsberetning hvor vi konkluderer med at vi ikke kan uttale oss om årsregnskapet.

Når virksomheten senere avlegger et fullstendig årsregnskap, skal oppdragsansvarlig revisor uten ugrunnet opphold trekke tilbake den tidligere avgitte revisjonsberetningen og utarbeide og avgi en ny revisjonsberetning som reflekterer konklusjonen opp mot det fullstendige årsregnskapet.

Revisjonsberetningene avgis av oppdragsansvarlig revisor etter delegert myndighet fra Kollegiet. Revisjonsberetningene skal paraferes av avdelingsdirektør.

For innholdet i revisjonsberetningen refereres til pkt. 6.1 nedenfor.

4.7.4 Dokument 1

Riksrevisjonen utarbeider en årlig rapport om regnskapsrevisjonen (Dokument 1) til Stortinget⁶. For finansiell revisjon rapporterer Riksrevisjonen både om resultatene av den finansielle revisjonen og eventuelle kritikk-saker.

Alle resultater fra regnskapsrevisjonen omtales i Dokument 1, både resultater fra finansiell revisjon, revisjon av statsregnskapet og fra gjennomført revisjon av disposisjoner (etterlevelserevisjon). Oppdragsansvarlig skal bidra til at informasjonen i Dokument 1 på sine områder blir fullstendig og riktig beskrevet. Dette inkluderer korrekt informasjon om avgitte revisjonsberetninger.

Basert på en vesentlighetsvurdering kan Riksrevisjonen vurdere å rapportere enkelte forhold fra den finansielle revisjonen som er av interesse for Stortinget, og hvor statsråden blir gjort ansvarlig, jf. Innst. 41 L (2024-2025). Dersom det er grunnlag for at det kan rettes kritikk mot en statsråd, skal det forberedes en egen sak til Stortinget gjennom Dokument 1. Saken må underbygges med den avvikende revisjonsberetningen, nummererte brev til virksomheten og eget brev til ansvarlig departement om saken for kontradiksjon. Deretter skal konklusjon og anbefalinger i Dokument 1 sendes berørte statsråder til uttalelse før saken rapporteres til Stortinget.

Riksrevisjonen følger opp kritikk-saker fra den finansielle revisjonen rapportert i Dokument 1 i det etterfølgende året. Formålet med oppfølgingen er å se om anbefalingene og de forutsetningene Stortinget vektla i behandlingen av kritikk-saken i Dokument 1, er fulgt opp av det aktuelle departement.

4.8 Revisjonsdokumentasjon

4.8.1 Revisjonsdokumentasjon og revisjonsbevis

Revisjonsdokumentasjon er dokumentasjonen av de gjennomførte revisjonshandlingene inkludert, risikovurderingshandlinger, innhentet dokumentasjon som er benyttet for å forstå virksomheten og dens prosesser og til å gjennomføre revisjonshandlingene, og dokumentasjonen av revisors konklusjoner, inkludert profesjonelle vurderinger som er gjort for å komme frem til konklusjonene. Revisjonsdokumentasjonen vil i tillegg bestå av den dokumenterte kvalitetskontrollen av revisjonsoppdraget.

Revisor skal rettidig utarbeide revisjonsdokumentasjon på en slik måte at en erfaren revisor, som tidligere ikke har hatt tilknytning til revisjonsoppdraget, forstår typen, tidspunkt for og omfanget av revisjonshandlingene som er utført for å oppfylle revisjonsstandardene og lovmessige og regulatoriske krav. Revisjonsdokumentasjonen gir grunnlaget for å kunne vurdere at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

⁶ Riksrevisjonsloven § 4-6.

Revisjonsbevis er all informasjon som revisor har samlet inn og som er benyttet for å støtte revisors konklusjoner i revisjonsberetningen. Dette kan inkludere dokumenter, bekreftelser, observasjoner, og annen relevant informasjon som bidrar til at revisor kan avgi sin revisjonsberetning.

4.8.2 Merking og oppbevaring

Alle dokumenter, som anses for å være revisjonsdokumentasjon, skal merkes som revisjonsbevis eller revisjonsdokumentasjon i revisjonsfilen, unntatt for sentrale maler som automatisk er satt med egne dokumentkategorier i revisjonsfilen. Ved stenging av revisjonsfilen skal denne kun bestå av revisjonsdokumentasjon og de sentrale malene som er benyttet i revisjonen.

4.8.3 Øvrig dokumentasjon

Revisor skal forholde seg til all innhentet dokumentasjon, men det er kun dokumentasjonen som revisor har benyttet som revisjonsdokumentasjon som skal oppbevares ved ferdigstilling og stenging av revisjonsfilen. Øvrig innhentet dokumentasjon, som ikke er benyttet verken til å forstå virksomheten og dens prosesser, som grunnlag for revisors risikovurdering eller som grunnlag for revisors konklusjoner, skal slettes før revisjonsfilen stenges.

4.8.4 Skriftlig kommunikasjon med virksomheten og overordnet departement

Skriftlig kommunikasjon med virksomheten eller overordnet departement skal lagres i Riksrevisjonens e-sak, og lenkes til i revisjonsoppdraget.

4.9 Kvalitetssikring

Riksrevisjonen har et kvalitetsstyringssystem som er basert på ISSAI 140. Formålet med kvalitetsstyringssystemet er å sikre god statlig revisjonsskikk. Riksrevisjonens kvalitetsstyringssystem skiller mellom kvalitetsstyring på organisasjonsnivå og kvalitetssikring i gjennomføring av de enkelte revisjonsoppdragene. Denne retningslinjen omfatter kvalitetssikring i gjennomføring av revisjonsoppdrag. Roller og ansvar i kvalitetssikringen går fram av *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjonsoppgaver*.

Riksrevisjonen skal ha kvalitetssikring på revisjonsoppdragene som skal sikre at:

- revisjonsoppdragene gjennomføres i samsvar med god statlig revisjonsskikk
- revisjonsberetningen som avgis er adekvat ut fra omstendighetene

Oppdragsansvarlig revisor har ansvaret for kvaliteten på de enkelte revisjonsoppdragene.

5 Revisjonsprosessen

Riksrevisjonen har implementert ISSAI-ene i sin helhet. ISSAI-ene i 2000-serien er tilsvarende revisjonsstandardene for privat sektor (ISA-ene). Prosessen for den finansielle revisjonen i Riksrevisjonen er dermed sammenfallende med kravene og revisjonsprosessen nedfelt i både ISSAI-ene og ISA-ene.

I planleggingsfasen skal det kartlegges om det er behov for å behandle informasjon som er underlagt særlige krav til beskyttelse. Krav i personopplysningsloven og Riksrevisjonens retningslinje for verdivurdering og klassifisering av informasjon skal uansett følges.

Dersom behandlingen innebærer sikkerhetsgradert informasjon, skal sikkerhetslovens krav følges. Behov for sikkerhetsklarering og autorisasjon av enkeltpersoner eller team avklares og meldes inn til din autoriserende leder eller fagansvarlig for personellsikkerhet på et tidlig tidspunkt. Dette omfatter også behov for nødvendige tilganger og bruk av gradert utstyr.

Nedenfor utdypes noen sentrale områder innenfor god statlig revisjonsskikk for finansiell revisjon.

5.1 Oppdragsaksept og fortsettelsesvurdering

Riksrevisjonens ansvarsområde omfatter revisjon av alle statens midler og verdier. Dette omfatter alle verdier og midler som tilhører staten som juridisk person. Den årlige finansielle revisjonen omfatter årsregnskapene for alle statlige virksomheter inkludert departementene og statlige fond. Riksrevisjonen har også ansvar for revisjon av andre virksomheter ut over disse. Et slikt revisjonsansvar er normalt sett fastsatt i andre lover.

Oppdragsaksept og fortsettelsesvurdering innenfor statlig sektor er påvirket av at Riksrevisjonen ikke kan avslå, eller trekke seg, fra en revisjon. Når det tilkommer nye statlige virksomheter som Riksrevisjonen skal revidere, er det oppdragsansvarlig revisors ansvar å vurdere om det er ressurser til å revidere disse med tilstrekkelig sikkerhet. I tilfelle det ikke er tilstrekkelig med ressurser, må oppdragsansvarlig revisor bringe dette opp til revisjonsdirektøren.

Når Riksrevisjonen får forespørsel om å påta seg revisjonsoppdrag utover de pålagte statlige revisjonsoppdragene, skal disse vurderes opp mot kapasitet og kompetanse i Riksrevisjonen.

5.2 Overordnet forståelse av virksomheten

Som grunnlag for revisors risikovurdering og innretningen av revisjonen må revisor sikre en overordnet forståelse av virksomheten, inkludert dens organisering og prosesser som leder til finansielle transaksjoner, finansielt rammeverk, IT-systemer og kontrollmiljø.

For den finansielle revisjonen i Riksrevisjonen gir dette videre grunnlag for

- revisors etablering av startpunktet for den finansielle revisjonen, inkludert hvilke deler av virksomhetens IT-systemer og IT-miljø som er relevante
- revisors forståelse av bevilgningsreglementets betydning opp mot virksomhetens aktiviteter og finansiell rapportering

5.2.1 Startpunktet for den finansielle revisjonen

Startpunktet for den finansielle revisjonen i Riksrevisjonen er der hvor det oppstår en økonomisk rettighet eller forpliktelse. En rettighet eller forpliktelse oppstår når en part, som følge av en inntruffet hendelse, har plikt til å overføre ressurser til en annen part, for eksempel som følge av en transaksjon eller et vedtak. Handlinger eller aktiviteter i virksomheten som ligger forut for at det oppstår en økonomisk rettighet eller forpliktelse håndteres ikke gjennom den finansielle revisjonen.

Startpunktet for den finansielle revisjonen bestemmer hvor revisjonsinnsatsen starter, inkludert hvilke deler av virksomhetens IT-systemer og IT-miljø som er relevante for revisjonen.

Startpunktet er avhengig av om det regnskapsførte beløpet er basert på objektive og/eller subjektive kriterier.

Objektive kriterier er de som er entydig regulert og kjent for allmenheten. Det vil f.eks. si at gebyr eller tilskuddsbeløp er satt direkte i lov, forskrift o.l., eller at gebyr-satsene er satt samtidig som det objektivt kan fastslås at hendelsen, som skal utløse gebyret, har skjedd. Tilsvarende kan være at virksomheten er forpliktet til å yte et tilskuddsbeløp dersom en bestemt hendelse har inntruffet. Størrelsen på transaksjonen er da forutsigbar for mottaker eller den som skal betale inn. Dersom det regnskapsførte beløpet er basert på objektive kriterier, vil startpunktet for den finansielle revisjonen være revisjon av hendelsen (om de regnskapsførte beløpene har tatt utgangspunkt i registrert hendelse og at alle hendelser er inkludert), og at rett objektivt kriterium (f.eks. gebyrsats) er benyttet og at utregningen er rett.

Subjektive kriterier er de som er gjenstand for saksbehandling og skjønn, og derfor ikke entydig kan knyttes til en forventning om utfallet i form av økonomisk rettighet eller forpliktelse. I slike tilfeller vil startpunktet for den finansielle revisjonen være det juridiske bindende vedtaket basert på de subjektive kriteriene.

5.2.2 Bevilgningsreglementet

Med grunnlag i revisors opparbeidede kjennskap til virksomheten og forståelse av dens aktiviteter, skal revisor vurdere om det foreligger muligheter, insentiver og holdninger i og rundt virksomheten som kan øke risiko for brudd på bevilgningsreglementet. I tillegg skal revisor vurdere om virksomhetens internkontroll er egnet for å forhindre slike brudd. Dersom det identifiseres risiko for at virksomheten har benyttet bevilgningen sin i strid med bevilgningsreglementet, skal dette rapporteres til lederen av avdeling for kontroll av disposisjonene, analyse og statsregnskapet i Riksrevisjonen (KAS), som i samråd med oppdragsansvarlig revisor, skal vurdere hvorvidt risikoen skal følges opp videre gjennom et

direkte rapporteringsoppdrag i etterlevelserevisjon, jf. Faglige retningslinjer for etterlevelserevisjon.

Revisjonen av note B *Forklaring til brukte fullmakter og beregning av mulig overførbart beløp til neste år* til bevilgningsoppstillingen inngår som en del av den finansielle revisjonen av årsregnskapsoppstillingene. Utover revisjonen av note B skal det i den finansielle revisjonen ikke gjennomføre noen egen revisjon opp mot bevilgningsreglementet.

Dersom revisor gjennom den finansielle revisjonen avdekker vesentlig brudd på bevilgningsreglementet, og bruddet kan konstateres med betryggende sikkerhet, skal bruddet kommuniseres med virksomheten i nummerert brev og rapporteres under «Andre forhold» i revisjonsberetningen.

5.3 Virksomhetenes bruk av serviceorganisasjoner

De viktigste serviceorganisasjonene knyttet til håndtering av finansielle transaksjoner for de statlige virksomhetene er Direktoratet for økonomistyring (DFØ) og Kunnskapssektorens tjenesteleverandør (SIKT).

5.3.1 DFØ som tjenesteleverandør

Riksrevisjon har etablert en sentralisert revisjon av de finansielle transaksjonene som blir håndtert av DFØ som tjenesteleverandør på lønn og regnskap («1402-revisjonen»). Den sentrale revisjonen er etablert for å sikre at revisjonen tilfredsstiller kravene i revisjonsstandardene, inkludert ISSAI 2402.

Virksomhetsrevisor må forstå fordelingene av oppgaver og ansvar mellom virksomheten og DFØ, og mellom det sentraliserte revisjonsteamet og virksomhetsrevisor. Tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for det enkelte revisjonsoppdrag vil bestå av revisjonsbevisene fra den sentrale revisjonen, inkludert resultatene av sentrale analyser, og revisjonsbevis på virksomhetsnivå for det som ikke er dekket av det sentraliserte revisjonsteamet.

5.3.2 SIKT som serviceorganisasjon

SIKT leverer økonomisystem til de fleste virksomhetene i universitets-/høgskolesektoren.

Revisjonen av SIKT som serviceorganisasjon omfatter test av generelle IT-kontroller hos leverandør og underleverandør, samt tilrettelegging av analyser av transaksjoner på fakturahåndteringsprosessen. Resultatet av analysene benyttes i revisjonen på virksomhetsnivå.

5.3.3 Skatteetatens oppdrag innkreving som serviceorganisasjon

Oppdrag innkreving i Skatteetaten (SKD) (tidligere Statens innkrevingssentral (SI)) er serviceorganisasjon for flere virksomheter som har inntektskrav knyttet til sin saksbehandling.

Innkrevingen skjer med tre hovedmodeller:

1. SKD krever inn på vegne av virksomheten og remitterer virksomheten.
2. SKD mottar belastningsfullmakt for virksomhetens inntektskapittel. SKD krever inn og rapporterer i egen artskontorrapport, men i virksomhetens bevilgningsrapport til virksomhet.
3. Virksomheten melder sine krav til SKD som krever inn og rapporterer i en egen bevilgningspost og i egen artskontorrapportering.

Hvilken av de tre hovedmodellene som gjelder har betydning for revisjonen av både virksomheten og SKD. Det har betydning for risikovurderingen og angrepsvinkelen for revisjonen.

5.3.4 Andre serviceorganisasjoner

Der virksomhetene benytter andre serviceorganisasjoner med vesentlig betydning for virksomhetens finansielle transaksjoner, vil vurderingen av hva det betyr for revisjonen av virksomheten inngå som en del av revisors risikovurdering.

Det er i ISSAI 2402 listet opp alternative angrepsvinkler for å håndtere dette. Revisor velger den mest hensiktsmessige angrepsvinkelen for å oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for det enkelte revisjonsoppdrag.

5.4 Kontroll av årsregnskapsoppstillingene

Virksomhetenes årsregnskap inngår som del VI i årsrapporten, og inneholder ledelseskomentarer og årsregnskapsoppstillinger. Ledelseskomentarene er en del av øvrig informasjon i årsrapporten, jf. pkt. 6.1.2 nedenfor.

5.4.1 Oppstilling av bevilgningsrapporteringen med noter

Revisor skal kontrollere at oppstillingen av bevilgningsrapporteringen med noter viser alle bevilgninger virksomheten har hatt til disposisjon, at alle transaksjonene som er rapportert til statsregnskapet er presentert på korrekt kapittel og post, at alle finansielle eiendeler og forpliktelser er rapportert på korrekt statskonto for kapitalregnskapet og at oppstillingen er satt opp i tråd med kravene i økonomiregelverket og rundskriv.

Revisor skal videre påse at notene til bevilgningsoppstillingen er konsistente med bevilgningsoppstillingen, disponible bevilgninger, mottatte og gitte fullmakter, og at beregning av mer-/mindreforbruk og mulig overførbart beløp er i tråd med disponible bevilgninger og fullmakter.

5.4.2 Artskontooppstilling med noter

Revisor skal kontrollere at alle transaksjonene som er innrapportert til statsregnskapet er presentert på rett kontogruppe, at alle konti blir presentert på rett linje i artskontooppstillingen i henhold til standard kontoplan, at notene er konsistente med artskontooppstillingen, og at

artskontooppstillingen med noter er satt opp i tråd med kravene i økonomiregelverket og rundskriv.

Revisor skal videre kontrollere at postene som skal inngå i mellomværende med statskassen, og kun disse, er rapportert som en del av mellomværende.

5.4.3 Virksomhetsregnskap med noter

Revisor skal kontrollere at alle konti er presentert på korrekt regnskapslinje i virksomhetsregnskapet, at alle relevante noter er inkludert og at de er konsistente med regnskapsoppstillingen, at virksomhetsregnskapet med noter er satt opp i tråd med kravene i økonomiregelverket, rundskriv og SRS-standardene, og at regnskapet gir et dekkende bilde av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld.

6 Konkludere og rapportere

6.1 Konkludere og avgi revisjonsberetning

Oppdragsansvarlig revisor er ansvarlig for at det er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for med betryggende sikkerhet å kunne konkludere på om den finansielle informasjonen i oppstillingene i årsregnskapet (årsregnskapsoppstillingene) ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, at oppstillingene i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med gjeldende rammeverk og at de gir et dekkende bilde.

Dersom det kan være aktuelt å avgi en revisjonsberetning med modifisert konklusjon, med presisering, med «Andre forhold» eller med sentrale forhold, skal ordlyden i god tid i forkant kommuniseres med virksomhetsledelsen, og eventuelt styret, med kopi til overliggende departement, slik at det blir tilstrekkelig tid til diskusjon før revisjonsberetningen avgis.

Oppdragsansvarlig revisor skal sørge for at SUV konsulteres når det vurderes å avgi en revisjonsberetning som avviker fra «normal» beretning, inkludert når det vurderes å ta inn et avsnitt om «Andre forhold» og/eller «Sentrale forhold».

6.1.1 Avsnitt om «Andre forhold»

Etter ISSAI 2706 skal revisor tilføye et avsnitt om «Andre forhold» i revisjonsberetningen dersom finansiell revisor anser det som nødvendig å kommunisere et annet forhold enn de som er presentert eller beskrevet i regnskapet, og som etter finansiell revisors skjønn er relevant for brukernes forståelse av den finansielle revisjonen, finansiell revisors oppgaver og plikter eller revisjonsberetningen. Dette forutsetter at dette ikke er forbudt ved lov eller forskrift, eller at forholdet allerede er vurdert til å være et «sentralt forhold» som skal kommuniseres i revisjonsberetningen, jf. avsnitt 6.1.3.

Kollegiet legger til grunn at Riksrevisjonens rapporter, herunder revisjonsberetningene, skal gi Stortinget og befolkningen informasjon av betydning for demokratisk kontroll. Riksrevisjonen skal være åpen for å benytte det rommet for rapportering som ligger i ISSAI-standardene. Riksrevisjonen skal derfor kunne gi en bredere fremstilling blant annet i revisjonsberetningene, enn det minimum som kreves i privat revisjon, ref. GUID 2900 – Guidance to the financial auditing standards. Dette kan blant annet gjelde annet revisjonsarbeid og kommunikasjon med virksomheten.⁷

Dersom revisor gjennom den finansielle revisjonen avdekker og kan konkludere på vesentlige brudd på bevilgningsreglementet skal bruddet rapporteres i revisjonsberetningen under «Andre forhold».

I de tilfeller finansiell revisor forventer å tilføye et avsnitt om «Andre forhold» i revisjonsberetningen, skal dette og den foreslåtte ordlyden i avsnittet først kommuniseres i nummerert brev til virksomheten.

⁷ Vedtatt i Kollegiet 10. september 2026.

Det kan vurderes om gjennomførte revisjoner av disposisjoner skal omtales i revisjonsberetningene der dette er relevant for brukernes forståelse av revisjonen, revisors oppgaver og plikter, eller revisjonsberetningen.

6.1.2 «Øvrig informasjon» i årsrapporten

«Øvrig informasjon» består av ledelseskomentarene (del VI) og annen øvrig informasjon (del I–V) i årsrapporten.

I henhold til riksrevisjonsloven § 4-3 andre ledd skal Riksrevisjonen i tilknytning til revisjon av årsregnskapet vurdere om virksomhetens årsrapport er konsistent med årsregnskapet og om årsrapporten inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende regler.

Revisor skal lese og vurdere «Øvrig informasjon» i årsrapporten, både den finansielle og ikke-finansielle informasjonen, med det formål å

- vurdere om årsrapporten inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende regelverk (økonomiregelverket). Dersom det overordnede departementet har gitt instruks om innhold, utover kravene i økonomiregelverket, skal revisor vurdere om disse kravene er oppfylt
- vurdere om det kan foreligge vesentlig inkonsistens mellom den øvrige informasjonen i årsrapporten og oppstillingene i årsregnskapet
- vurdere om den øvrige informasjonen ellers fremstår som vesentlig feil

Revisors vurdering av «Øvrig informasjon» i årsrapporten inngår ikke som en del av revisors konklusjon på årsregnskapet, Revisor har imidlertid plikt til å rapportere dersom «Øvrige informasjon» fremstår som vesentlig feil, jf. ISSAI 200 og ISSAI 2720 *Revisors oppgaver og plikter vedrørende øvrig informasjon*. Dersom forholdet ikke blir korrigert, er oppdragsansvarlig revisor pliktig til å rapportere forholdet i revisjonsberetningen.

6.1.3 Sentrale forhold

Der det er relevant skal oppdragsansvarlig revisor ta inn en beskrivelse av komplekse problemstillinger som har krevd særskilt oppmerksomhet fra revisor for å avklare om regnskapet er uten vesentlige feil. Formålet med å rapportere sentrale forhold i revisjonsberetningen er å gi brukerne av regnskapet innsikt i hvilke områder som har vært mest risikofylte og viktige under revisjonen.

Sentrale forhold kan for eksempel være

- områder med høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon, eller særskilte risikoer
- betydelige skjønnsmessige vurderinger revisor måtte foreta av områder i regnskapet hvor ledelsen måtte utøve betydelig skjønn
- virkningen på revisjonen av betydelige hendelser eller transaksjoner som inntraff i perioden

Hvilke revisjonsoppdrag dette kan være aktuelt for fastsettes etter konkrete vurderinger, men det vil typisk gjelde de største virksomhetene.

I revisjonsberetningen skal forholdet beskrives, hvorfor forholdet anses for å være et sentralt forhold og hvordan dette har blitt håndtert i revisjonen. Dersom revisor forventer å tilføye et avsnitt om «Sentrale forhold» i revisjonsberetningen, skal dette og den foreslåtte ordlyden i avsnittet kommuniseres i nummerert brev til virksomheten.

Et forhold som fører til modifisert konklusjon i revisjonsberetningen, skal ikke omtales under «Sentrale forhold». Sentrale forhold skal heller ikke benyttes til å nyansere den umodifiserte konklusjonen i revisjonsberetningen.

6.2 Sammenstilling av revisjonsdokumentasjon og lukking av NYS-fil

Endelig sammenstilling av revisjonsdokumentasjonen, personvernloggen i NYS skal være ajour og NYS-fil skal være lukket senest 60 dager etter datoen for revisjonsberetningen. Innhentet dokumentasjon, som ikke er å anse som revisjonsdokumentasjon skal slettes før revisjonsfilen stenges, jf. pkt. 4.8.1 *Revisjonsdokumentasjon og revisjonsbevis*.

7 Ansvar og kvalitetssikring

7.1 Kollegiet

Kollegiet har ansvar for revisjonsvirksomheten og fatter innenfor rammen av god statlig revisjonsskikk beslutninger i revisjonssaker som skal sendes til Stortinget, og skal legge til rette for at revisjoner kan gjennomføres med nødvendig kapasitet og kvalitet.

7.2 Revisjonsdirektøren

Revisjonsdirektøren har ansvaret for å iverksette kollegiets vedtak og for at revisjonsarbeidet gjennomføres i tråd med lover og regler som gjelder for Riksrevisjonens virksomhet, inkludert de kravene som følger av god statlig revisjonsskikk, jf. riksrevisjonsloven § 3-1, 2. ledd.

7.3 Oppdragsansvarlig revisor (ekspedisjonssjef)

For finansiell revisjon er ekspedisjonssjefene oppdragsansvarlig revisor og har ansvar for kvaliteten på det enkelte revisjonsoppdraget og revisjonsberetningen som avgis på vegne av Riksrevisjonen. Oppdragsansvarlig revisor har videre ansvar for at det gjennomføres tilstrekkelig kvalitetssikring internt i revisjonsoppdraget, og at revisjonsberetningen avgis med betryggende sikkerhet.

Oppdragsansvarlig revisor har ansvar for å inneha den nødvendige kompetansen på riksrevisjonsloven, ISSAI-standardene for finansiell revisjon og de Faglige retningslinjene for finansiell revisjon. Oppdragsansvarlig revisor har ansvar for selv å inneha den nødvendige kapasiteten, slik at hun/han har en reell mulighet til å etterleve de kravene som stilles til oppdragsansvarliges dokumenterte involvering i revisjonen. Oppdragsansvarlig revisor har videre ansvar for å påse at revisjonsteamet har tilstrekkelig kompetanse og kapasitet, at revisjonsoppdragene styres, utføres, følges opp og dokumenteres i samsvar med lov, ISSAI-ene og de Faglige retningslinjene for finansiell revisjon, og at revisjonen ikke skjer i strid med kravene om uavhengighet eller andre etiske krav.

Oppdragsansvarlig revisor har overordnet ansvaret, men den operasjonelle og daglige veiledning- og kvalitetssikring av det enkelte revisjonsoppdrag er delegert til seksjonsleder.

7.4 Seksjonsleder (avdelingsdirektør)

Seksjonsleder har det operative ansvaret for veiledning og løpende kvalitetssikring i alle fasene i revisjonsoppdraget. Seksjonsleder har tilsvarende det operative ansvaret for at teamene gjennom revisjonsprosessen har tilstrekkelig kompetanse og kapasitet, og innretter sin involvering etter det.

Gjennom sin oppfølging av revisjonsteamene og kvalitetskontroll skal seksjonsleder bidra til å sikre at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for alle relevante risikoer. Seksjonsleder skal videre bidra til å sikre at det utførte arbeidet på det enkelte

revisjonsoppdraget er i henhold til riksrevisjonsloven, ISSAI-ene og disse faglige retningslinjene for finansiell revisjon, herunder at den gjennomførte revisjonen er hensiktsmessig dokumentert og at konklusjonene bygger på tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

7.5 Uavhengig kvalitetskontroll før avsluttet revisjon

Det skal gjennomføres uavhengig kvalitetskontroll (UKK) av utvalgte, risikoutsatte revisjonsoppdrag. UKK er et kvalitetssikringstiltak som utføres i forkant av avleggelse av revisjonsberetninger.

Utvelgelsen av hvilke oppdrag som skal omfattes av UKK, skal skje i forbindelse med planleggingen av revisjonsoppdragene. Dette sikrer at oppdragsansvarlig for UKK kan involveres fra starten av revisjonen.

En UKK før avsluttet revisjon skal gi en uavhengig evaluering av de vesentlige skjønnsmessige vurderingene som revisjonsteamet har foretatt og konklusjonene de har trukket. Formålet med en uavhengig kvalitetskontroll av utvalgte risikoutsatte revisjonsoppdrag før revisjonen avsluttes og revisjonsberetningen avgis, er i henhold til ISSAI 2220 *Kvalitetsstyring ved revisjon av regnskaper* å sikre at

- revisjonsoppdragene er gjennomført i samsvar med god statlig revisjonsskikk
- revisjonsberetningen som avgis er adekvat ut fra omstendighetene

Gjennomføringen av uavhengig kvalitetskontroll påvirker ikke linjeledelsens ansvar for kvalitetssikring.

7.6 Kvalitetskomité for finansiell revisjon

Kvalitetskomiteen for finansiell revisjon skal avklare revisjonsfaglige spørsmål opp mot ISSAI 2000-serien og disse faglige retningslinjene for finansiell revisjon. Komiteen behandler saker basert på forespørsel fra revisjonsavdelingene eller SUV der det er ulike syn mellom avdelingene i Riksrevisjonen, eller der det av andre grunner er ønske om å høre komiteens syn, eller etter ønske fra revisjonsdirektøren for å få opplyst og utforsket en sak.