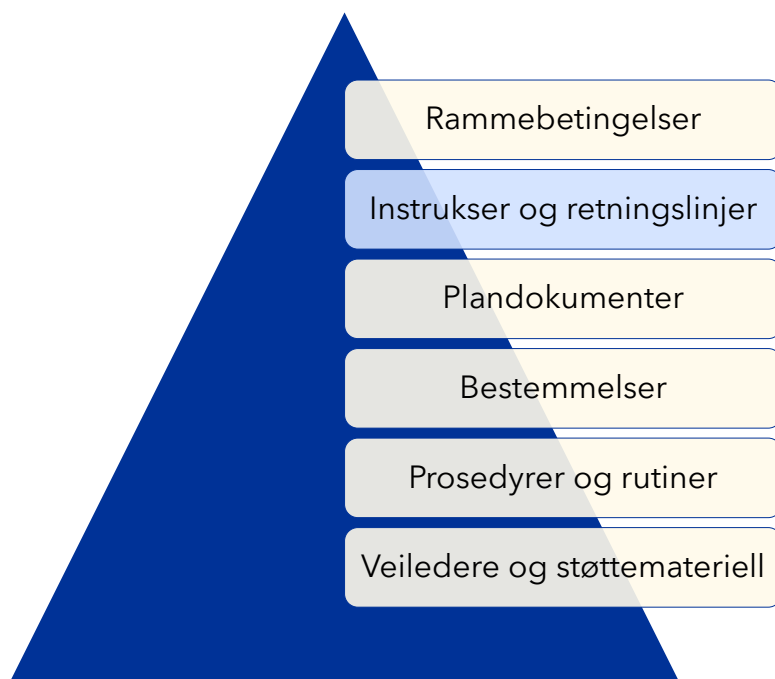


Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjonsoppgaver



Dokumentinformasjon

Hva	Beskrivelse
Tittel	Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjonsoppgaver
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. Presisering av roller og ansvar i kvalitetssikringen i gjennomføringen 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 retningslinjene *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjonsoppgaver* etter at riksrevisjonsloven trådte i kraft 1. januar 2025.

Vedtatt av Riksrevisjonens kollegium 10.09.2026.

Innhold

1 Innledning	5
2 Rammeverk for Riksrevisjonens revisjonsoppgaver	6
3 Grunnelementer i offentlig revisjon.....	16
4 Generelle prinsipper i offentlig revisjon.....	23
5 Generelle krav til revisjonsprosessen	33

1 Innledning

Formålet med disse retningslinjene er å konkretisere hvordan Riksrevisjonen iverksetter lovkravene til revisjonsoppgavene og de internasjonale revisjonsstandardene utarbeidet av INTOSAI.

Internasjonale standarder for offentlig revisjon er utviklet for at riksrevisjoner skal kunne gjennomføre revisjoner på en effektiv og troverdig måte.¹ ISSAI 100 angir grunnprinsippene for all offentlig revisjon² og kravene i de overordnede retningslinjene tar utgangspunkt i denne standarden. Den engelske versjonen av ISSAI 100 benytter betegnelsen «should» om grunnprinsippene for offentlig revisjon. Dette skal forstås som obligatoriske krav Riksrevisjonen skal følge i alt sitt arbeid for å etterleve riksrevisjonsloven og INTOSAIs øvrige revisjonsstandarder, jfr. blant annet ISSAI 140/9, ISSAI 2000-serien, ISSAI 3000/4 og ISSAI 4000/6.

Kravene i de overordnede retningslinjene er konkretisert i de ulike faglige retningslinjene for våre revisjonsoppgaver.

Retningslinjene inngår som en del av Riksrevisjonens kvalitetsstyringssystem, og vil være utgangspunkt for alle kontroller og evalueringer av kvaliteten på Riksrevisjonens arbeid.³

Alle som utfører revisjonsarbeid for Riksrevisjonen, har et selvstendig ansvar for kvalitet i sitt arbeid og for at retningslinjene blir fulgt.

¹ INTOSAI P12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens.

² INTOSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing.

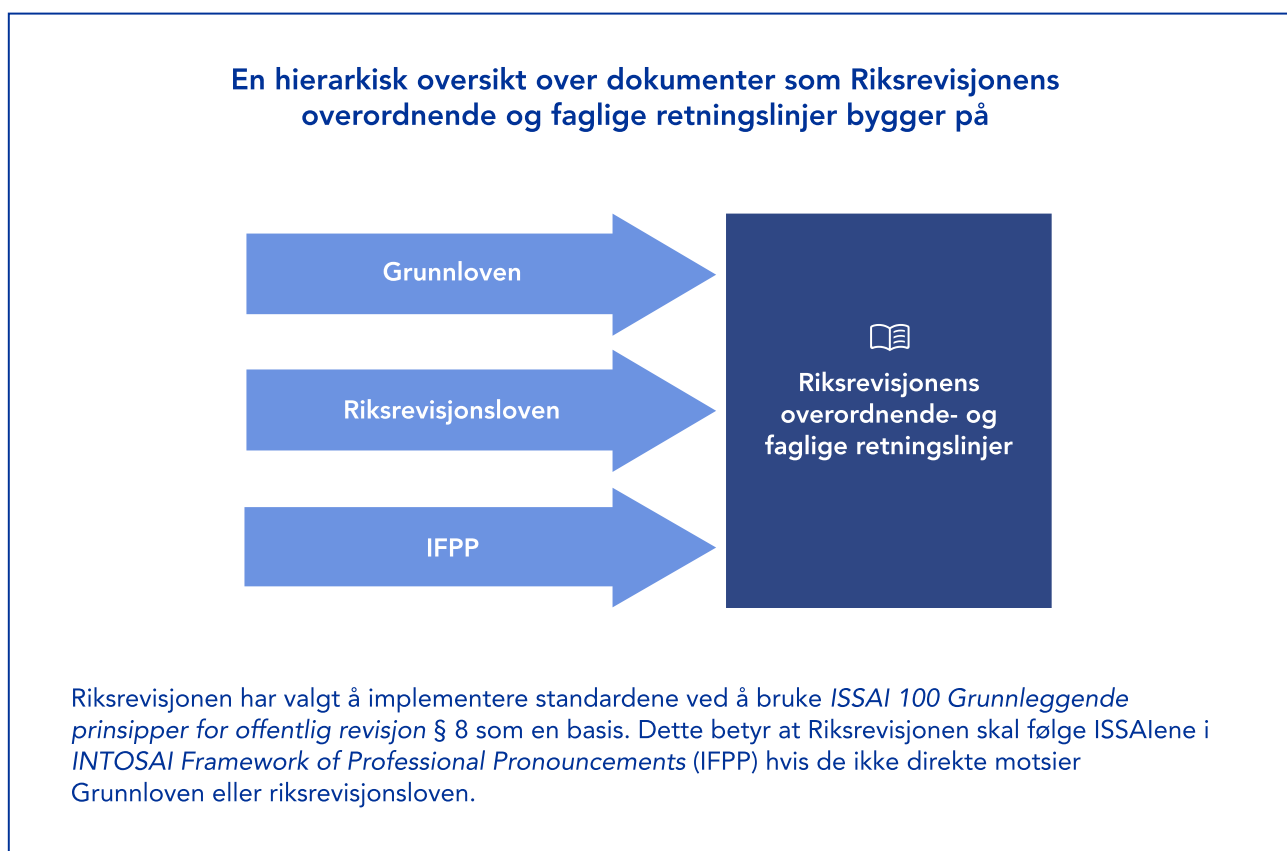
³ ISSAI 140 Quality management for SAs.

2 Rammeverk for Riksrevisjonens revisjonsoppgaver

Riksrevisjonens rammeverk for revisjonsoppgaver er en del av styringsdokumentene i Riksrevisjonens dokumentasjonsrammeverk, og består av følgende hierarkiske nivåer:

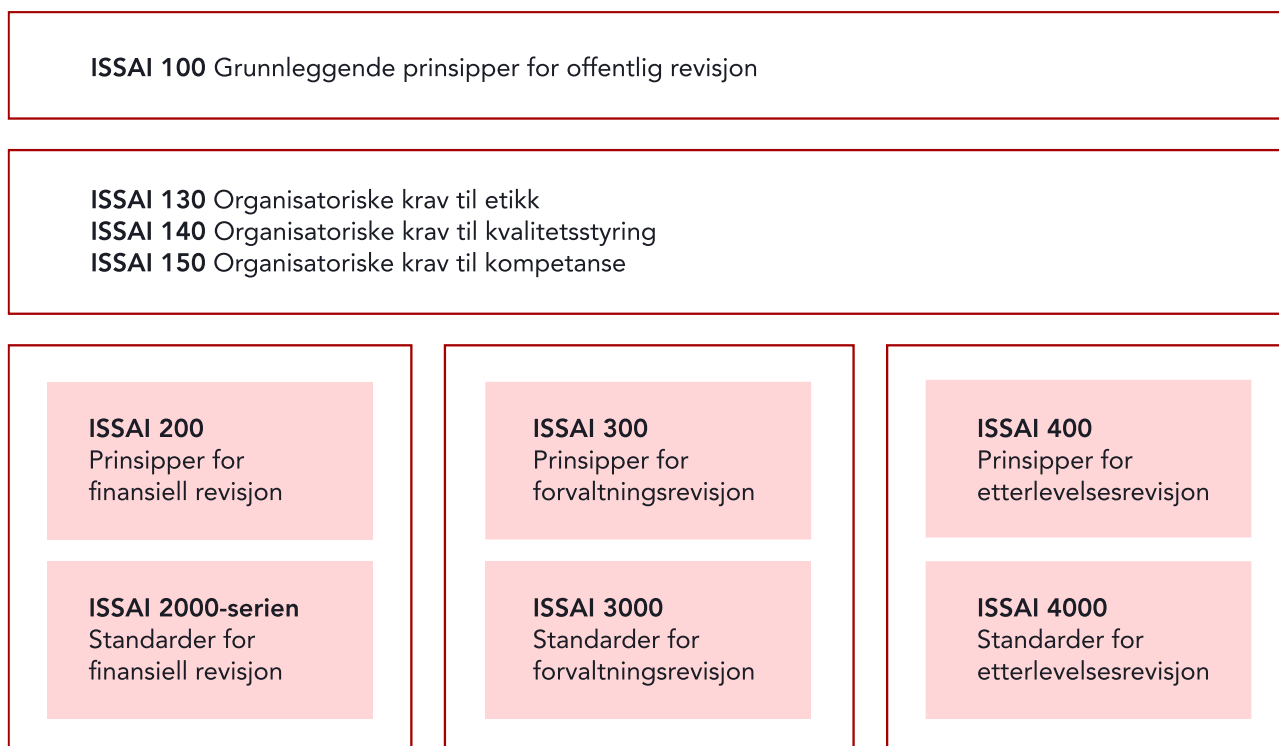
- Grunnloven § 75k
- Lov om Riksrevisjonen
- INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)
- Riksrevisjonens overordnede- og faglige retningslinjer for revisjonsoppgaver

Figur 1 Riksrevisjonens rammeverk for revisjonsoppgaver



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 2 Oversikt over IFPP prinsipper, organisatoriske krav og standarder for offentlig revisjon som Riksrevisjonen følger



Kilde: Riksrevisjonen

ISSAI 100 beskriver generelle elementer og prinsipper som gjelder for all offentlig revisjon. I tillegg er det utarbeidet elementer og prinsipper for finansiell revisjon (ISSAI 200), forvaltningsrevisjon (ISSAI 300) og etterlevelsesrevisjon (ISSAI 400), med tilhørende standarder, jf. figur 2.

Elementene og prinsippene er nærmere beskrevet i henholdsvis kapittel 3 og 4. De vil kunne ha noe ulike betydning avhengig av revisjonstype. Den spesifikke betydningen framgår av de faglige retningslinjene.

2.1 Riksrevisjonens ansvarsområder

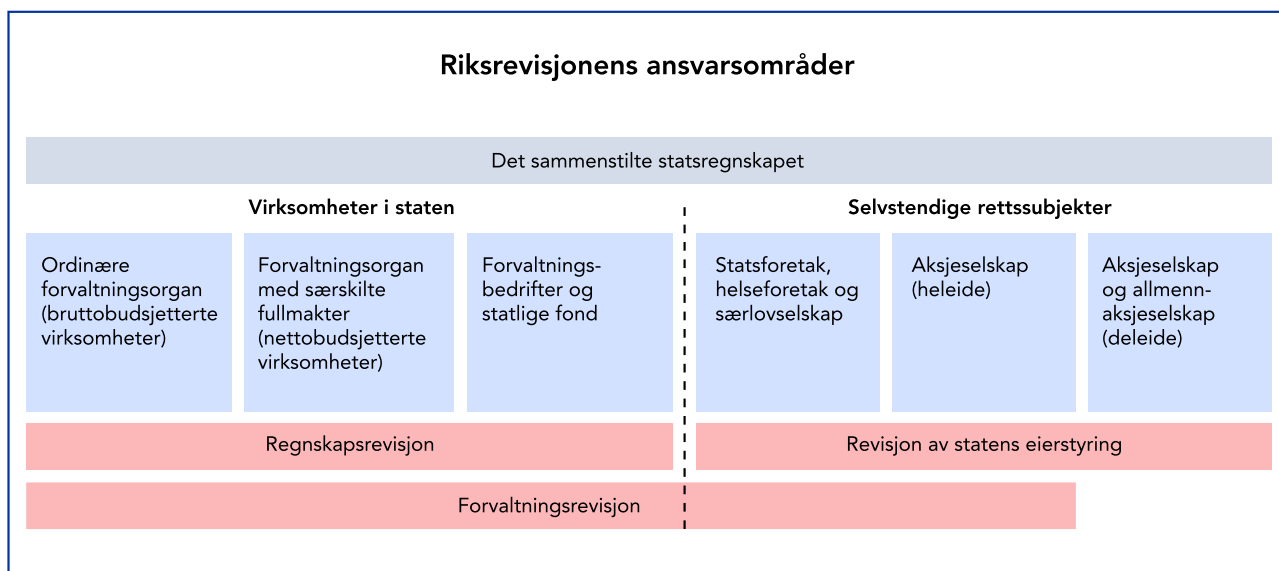
Riksrevisjonens ansvarsområder er regulert i riksrevisjonsloven:

- Ansvarsområdet omfatter alle statens midler og verdier og omfatter alle deler av staten. I tillegg omfattes rettssubjekter utenfor staten så langt det følger av denne loven, jf. § 1-2 første ledd.
- Riksrevisjonen skal utføre revisjon etter denne loven, herunder bidra til å forebygge og avdekke misligheter. Riksrevisjonen kan yte veiledning innenfor det som er forenlig med Riksrevisjonens uavhengighet og objektivitet, jf. § 1-2 annet ledd.
- Riksrevisjonen kan påta seg å revidere internasjonale organisasjoner og delta i internasjonal bistandsvirksomhet, jf. § 1-2 tredje ledd.

Riksrevisjonsloven benytter begrepet *revisjon* om oppgaver Riksrevisjonen skal gjennomføre som del av sin primærvirksomhet. Revisjon i tråd med grunnprinsippene for offentlig revisjon er en systematisk prosess for objektivt å innhente og vurdere bevis for å avgjøre om informasjon eller faktiske forhold samsvarer med etablerte kriterier. Med dette er det skilt mer presist mellom *skal*-oppgaver og *kan*-oppgaver for Riksrevisjonen i loven. *Revisjon* er en *skal*-oppgave, mens veiledning er en *kan*-oppgave og er derfor plassert som et eget punktum i § 1-2 andre ledd.⁴

Det følger av riksrevisjonsloven § 1-3 at Riksrevisjonen skal utføre sine oppgaver uavhengig og selvstendig, og selv bestemmer hvordan arbeidet skal innrettes og organiseres. Stortinget kan i særlige tilfeller pålegge Riksrevisjonen å sette i gang bestemte revisjoner. Stortinget kan likevel ikke instruere om hvordan, eller etter hvilke kriterier, revisjonen skal utføres. Forvaltningen kan ikke utøve myndighet overfor Riksrevisjonen som kan påvirke den uavhengige og objektive utøvelsen av Riksrevisjonens revisjon.

Figur 3 Riksrevisjonens ansvarsområder⁵



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 3 illustrerer i hovedtrekk hvilke organisasjonsformer som omfattes av Riksrevisjonens revisjonsoppgaver. Videre illustrerer figuren at statens styringsmuligheter avhenger av type organisasjonsform, og at den begrenses desto lenger bort fra den ordinære statsforvaltningen organisasjonsformen befinner seg.

Regnskapsrevisjon omfatter de statlige virksomhetene, ordinære forvaltningsorganer, forvaltningsorganer med særskilte fullmakter, forvaltningsbedrifter og statlige fond. I tillegg omfatter regnskapsrevisjon kontroll av det sammenstilte statsregnskapet, som ifølge bevilgningsreglementet § 13 består av et bevilgningsregnskap (inntekter og utgifter) og et

⁴ Innst. 41 L (2024-2025) side 42.

⁵ Definisjon av statlig fond i bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 3.6.4: Et statlig fond er en formuesmasse som regnskapsmessig er atskilt fra statens øvrige midler, og der anvendelsen er bundet til et nærmere fastsatt formål med varighet utover ett budsjettår. Et statlig fond er ikke en egen virksomhet.

kapitalregnskap (eiendeler og forpliktelser). I bevilgningsregnskapet til det enkelte departement (ordinært forvaltningsorgan) inngår også eventuelt utbytte (inntekt) fra og tilskudd (utgift) til selvstendige rettssubjekt, mens eventuelle aksjer (eiendeler) i og kapitaltilførsel (utgift) til selvstendige rettssubjekt inngår i kapitalregnskapet.

Riksrevisjonen reviderer Sametinget for Stortinget. I tillegg reviderer Riksrevisjonen etter egen avtale den utøvende delen av Sametinget (Sametingsrådet og administrasjonen) på vegne av Sametinget i plenum.⁶

Regnskapsrevisjon omfatter også revisjon av posten Statens pensjonsfond utland (SPU) og Statens pensjonsfond Norge (SPN) i statsregnskapet.⁷

Revisjon av statens eierstyring omfatter selvstendige rettssubjekter utenfor staten som heleide særlovselskap, helseforetak⁸ og statsforetak, hel- eller deleide aksjeselskaper og deleide allmennaksjeselskap. I tillegg omfatter den statsrådets myndighetsutøvelse overfor Norges Bank. De selvstendige rettssubjektene er underlag selskapslovgivningens ansvars- og rollefordeling mellom eier, styret og daglig leder. Statens styringsmuligheter må skje innenfor disse rammene.

Forvaltningsrevisjon kan omfatte samtlige statlige virksomheter, heleide selskaper, heleide datterselskaper til disse, og selskaper som staten eier sammen med annen offentlig virksomhet, med mindre det er avtalt at det er kommunal revisjon som skal gjennomføre det. Revisjonsansvaret omfatter også Studentsamskipnadene.⁹

2.2 Riksrevisjonens revisjonsoppgaver

Riksrevisjonen ivaretar rollen både som ekstern revisor for statlige regnskap og som konstitusjonelt kontrollorgan på vegne av Stortinget. Disse rollene reflekteres i de ulike revisjonsoppgavene.

Revisjonen kan gjennomføres enten som et attestasjonsoppdrag eller som et direkte rapporteringsoppdrag¹⁰ (se kap. 3.3). I et attestasjonsoppdrag skal Riksrevisjonen bekrefte at den informasjonen som virksomheten har utarbeidet, faktisk gir et dekkende bilde. Dette er formålet for revisjonen av statsregnskapet og årsregnskapet. Kriteriene er gitt på forhånd gjennom bevilgningsreglementet, økonomireglementet og aktuelle regnskapsstandarder.

I direkte rapporteringsoppdrag er det Riksrevisjonen som velger hva som skal revideres og som utleder relevante kriterier å måle opp mot. Målet med revisjonen er bestemmende for hvilken revisjonsstandard som skal benyttes.¹¹

⁶ Dokment 2 (2024-2025) punkt 6.1.2.

⁷ Innst. 41 L (2024-2025) Til § 1-2 Riksrevisjonens ansvarsområde og oppgaver.

⁸ Omfatter Regionale helseforetak, helseforetak og heleide datterselskaper til slike foretak.

⁹ Lov om studentsamskipnader § 13, jf. Innst. 41 L (2024-2025) s.49.

¹⁰ ISSAI 100/29.

¹¹ ISSAI 100/21.

2.2.1 Regnskapsrevisjon

Det følger av riksrevisjonslovens kapittel 4 at regnskapsrevisjonen omfatter revisjon av statsregnskapet, årsregnskapet og disposisjonene som ligger direkte til grunn for regnskapene.

Riksrevisjonen skal revidere regnskaper til andre virksomheter der dette er hjemlet i lov.

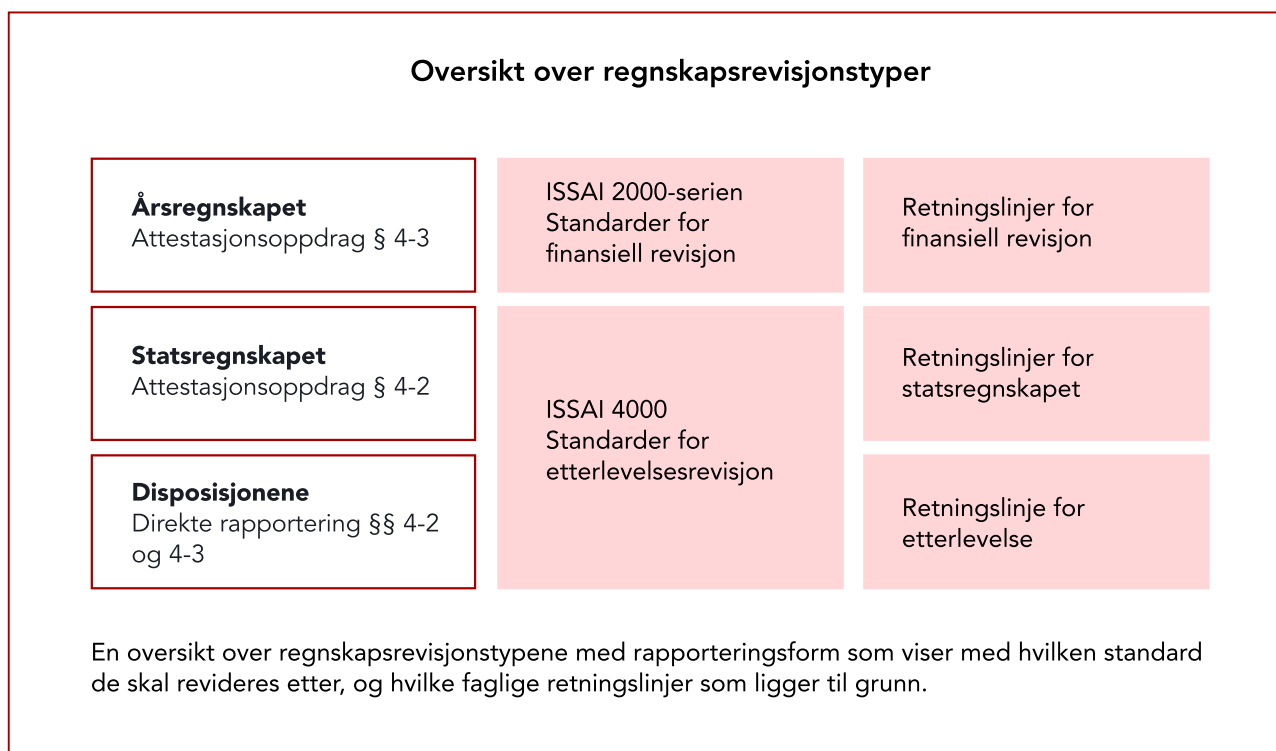
I Riksrevisjonen innebærer regnskapsrevisjon tre ulike oppgaver:

- 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, jf. lovens § 4-3 første ledd. Riksrevisjonen skal videre vurdere om virksomhetens årsrapport er konsistent med årsregnskapet og om årsrapporten inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende regler, jf. lovens § 4-3 annet ledd.
- Revidere om statsregnskapet er utarbeidet, presentert og avlagt i samsvar med gjeldende regler om statsregnskapet, jf. lovens § 4-2 første ledd. Dette innebærer 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 mindre-forbruk i forhold til statsbudsjettet er korrekt, og at eventuelle overføringer til neste budsjettår er i henhold til bevilgningsreglementets krav, jf. lovens § 4-2 annet ledd.
- Revidere om disposisjonene som ligger direkte til grunn for årsregnskapene og statsregnskapet, er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, herunder gjeldende regler for statlig økonomistyring, jf. lovens § 4-2 tredje ledd og § 4-3 tredje ledd.

Kravene til de ulike oppgavene innenfor regnskapsrevisjonen er nærmere beskrevet i faglige retningslinjer for finansiell revisjon, faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet og faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon.

Resultatet fra regnskapsrevisjon rapporteres årlig til Stortinget. Alle revisjoner som medfører kritikk av statsråden, skal rapporteres til Stortinget. Før saken rapporteres til Stortinget, skal Riksrevisjonens rapport, sendes til departementet for kontradiksjon. Deretter skal konklusjon og anbefalinger sendes til berørte statsråder til uttalelse før saken rapporteres til Stortinget.

Figur 4 Oversikt over regnskapsrevisjonstyper



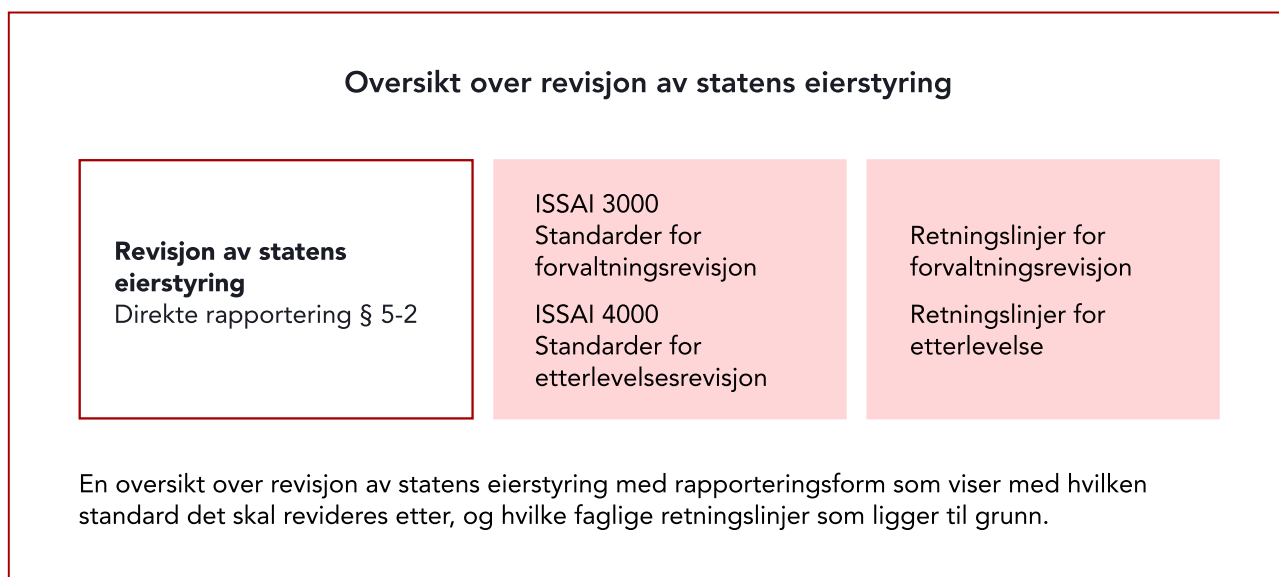
Kilde: Riksrevisjonen

2.2.2 Revisjon av statens eierstyring

Riksrevisjonen skal ifølge § 5-2 ut fra en vurdering av risiko og vesentlighet revidere om statsråden ivaretar statens eierinteresser i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger i selskaper hvor staten har bestemmende innflytelse. Riksrevisjonen avgjør i det enkelte tilfellet om staten anses å ha en bestemmende innflytelse. Riksrevisjonen reviderer statsrådets myndighetsutøvelse overfor Norges Bank.

Resultatet fra revisjon av statens eierstyring og av Norges Bank etter § 5-2 rapporteres årlig til Stortinget. Før en sak rapporteres til Stortinget, skal Riksrevisjonens merknader forelegges berørte statsråder til uttalelse.

Figur 5 Oversikt over revisjon av statens eierstyring



Kilde: Riksrevisjonen

2.2.3 Forvaltningsrevisjon

Det følger av § 5-1 at Riksrevisjonen med utgangspunkt i Stortingets vedtak og forutsetninger skal utføre systematiske undersøkelser av om statens ressurser utnyttes effektivt, i hvilken grad mål nås, regler etterleves og om økonomiforvaltningen er nøktern og forsvarlig.

Riksrevisjonen kan gjennomføre forvaltningsrevisjoner i selskaper som i sin helhet eies av staten og i heleide datterselskaper til disse. Riksrevisjonen kan dessuten gjennomføre forvaltningsrevisjon i selskaper som staten eier sammen med annen offentlig virksomhet, med mindre det er avtalt at det er kommunal revisjon som skal gjennomføre forvaltningsrevisjon.

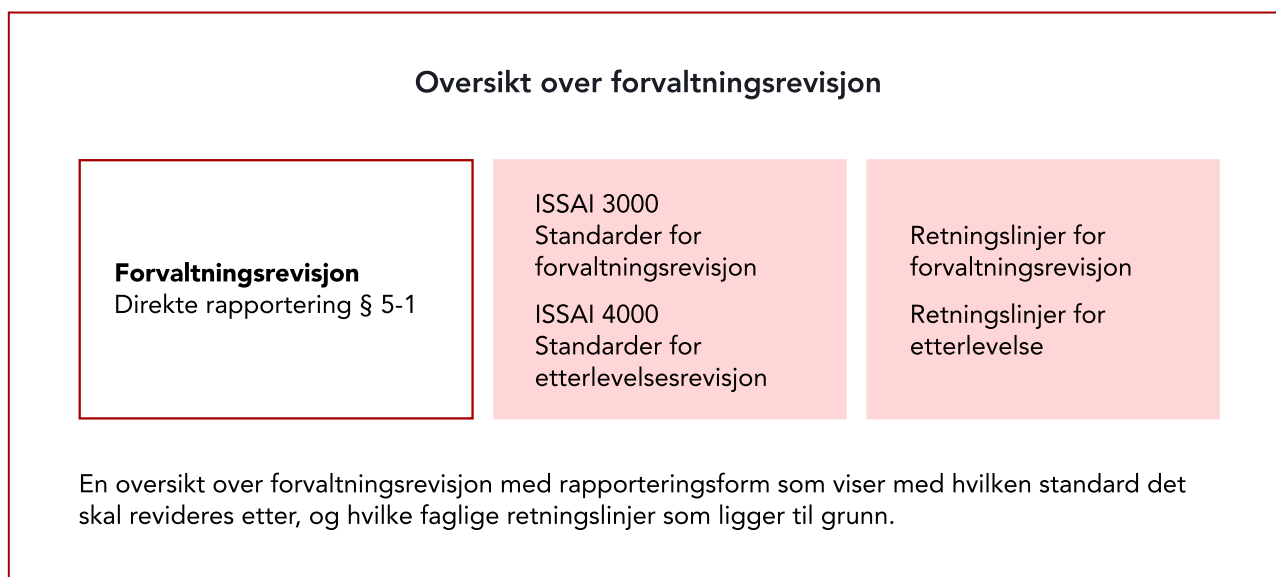
Riksrevisjonen kan med utgangspunkt i Stortingets vedtak og forutsetninger revidere egnetheten av virkemidler som benyttes for å nå fastsatte mål, og om virksomheten er hensiktsmessig organisert.

Ved utvelgelse av tema for, og innretning av, forvaltningsrevisjon skal Riksrevisjonen legge vekt på risiko og vesentlighet, og på om revisjonen kan tilføre merverdi av betydning.

Riksrevisjonen skal ta hensyn til domstolenes uavhengighet ved revisjon etter denne bestemmelsen. Riksrevisjonen skal ikke revidere kvaliteten på domstolenes avgjørelser eller av domstolenes prioriteringer av hvilke ressurser som skal settes inn i den enkelte sak.

Resultat fra forvaltningsrevisjon etter § 5-1 rapporteres fortløpende til Stortinget. Før en sak rapporteres til Stortinget, skal Riksrevisjonens merknader forelegges berørte statsråder til uttalelse.

Figur 6 Oversikt over forvaltningsrevisjon



Kilde: Riksrevisjonen

2.2.4 Bidra til å forebygge og avdekke misligheter

§ 1-2 slår fast at Riksrevisjonen som del av revisjonsutførelsen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter. Det følger av grunnprinsippene for offentlig revisjon at Riksrevisjonen skal identifisere risiko for misligheter som er relevant for revisjonsformålet. Det innebærer at Riksrevisjonen skal ha profesjonell skepsis gjennom hele revisjonsprosessen og være oppmerksom på muligheten for at misligheter kan finne sted.

Misligheter defineres som en bevisst handling begått av én eller flere personer som utøver offentlig myndighet og har overordnet ansvar for styring og kontroll, eller av ansatte eller andre, som innebærer uredelighet for å oppnå urettmessig eller ulovlig fordel av både økonomisk eller ikke-økonomisk art.¹²

Det følger av god statlig revisjonsskikk at Riksrevisjonen ved forhold knyttet til misligheter skal ha lav terskel for å underrette de som har ansvar for styring og kontroll når det er behov for tiltak, og følge opp at forholdet bringes i orden.

En egen bestemmelse om at Riksrevisjonen uten hinder av taushetsplikten gis mulighet til å underrette politiet eller andre kontrollinstanser om mistanke om straffbare forhold er innarbeidet i § 7-1 fjerde ledd. Riksrevisjonen vil imidlertid ha et ansvar for å klarlegge faktiske forhold og påse at forvaltningen foretar en hensiktsmessig administrativ oppfølging av slike saker, hvis vilkårene for straff eller offentlig påtale ikke er oppfylt.¹³

Riksrevisjonen mottar tips om mulige misligheter. Tipsene håndteres i samsvar med Riksrevisjonens rutiner og retningslinjer.

¹² Begrepsdefinisjon i henhold til ISSAI 2240.

¹³ Innst. 41 L (2024-2025) merknader til § 1-2, s. 42.

Riksrevisjonens vurdering av risiko for misligheter og hvordan dette blir håndtert i de ulike revisjonsoppgavene er ytterligere beskrevet i de faglige retningslinjene.

2.3 Riksrevisjonens tilgang til og behandling av informasjon

Riksrevisjonsloven gir rammer for tilgang til og behandling av informasjon. Riksrevisjonen kan uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som den finner nødvendig for å gjennomføre oppgavene.¹⁴

Informasjon som behandles i revisjonene er i stor grad knyttet til andre virksomheters informasjon, det er derfor avgjørende at informasjon forvaltes på en ansvarlig og sikker måte for å opprettholde tilliten til Riksrevisjonen.

Informasjonens konfidensialitet, integritet og tilgjengelighet skal sikres gjennom etablering av tilstrekkelige organisatoriske og tekniske sikkerhetstiltak. Riksrevisjonen har utarbeidet egne styringsdokumenter for informasjonssikkerhet, inkludert retningslinjer for verdivurdering og klassifisering av informasjon, trussel- og risikobildet for Riksrevisjonen og risikorammeverk, samt ulike sikkerhetstiltak som må følges.

Riksrevisjonen har utarbeidet egen retningslinje og bestemmelse for sikkerhetsklarering og autorisasjon av personell samt styringsdokumenter for behandling av sikkerhetsgradert informasjon, som skal følges i revisjonsoppgavene.

Riksrevisjonen skal ved behandlingen av personopplysninger etterleve kravene i personopplysningsloven og personvernforordningen. Dette omfatter blant annet krav til behandlingens lovlighet, rettferdighet og åpenhet, formålsbegrensning, dataminimering, riktighet, lagringsbegrensning og integritet og konfidensialitet. Riksrevisjonen plikter også å ivareta de registrertes rettigheter knyttet til innsyn, retting og sletting. Disse kravene innebærer blant annet at revisor må ta stilling til om det er nødvendig å innhente personopplysninger og eventuelt i hvilket omfang, om Riksrevisjonen har tilstrekkelig hjemmel i personopplysningsregelverket («behandlingsgrunnlag») for innhenting og videre behandling, og på hvilket tidspunkt innhentede personopplysninger må slettes. Ved høy risiko for personvernet skal det, før behandling av personopplysninger skjer, gjennomføres en personvernkonsekvensvurdering (DPIA). Behandlingsprotokoll må fylles ut og vedlikeholdes for det enkelte oppdrag. Riksrevisjonen har utarbeidet egne retningslinjer, rutinebeskrivelser og veiledninger for ivaretagelse av kravene til personvern. *Riksrevisjonens personvernerklæring* forklarer nærmere om hva slags personopplysninger vi lagrer og hvordan vi behandler dem i vårt arbeid.

¹⁴ Riksrevisjonsloven § 6-1.

2.4 Valg av tema for revisjon

I Riksrevisjonens attestasjonsoppdrag gir revisor faste uttalelser som skal sikre tillit til statsregnskapet og hvert enkelt årsregnskap. Tema og revisjonskriteriene er dermed gitt.

For direkte rapporteringsoppdrag er det en egen prosess for valg av tema (saksforhold) for revisjon ut fra risiko og vesentlighet. Valg av tema for revisjonen må ta hensyn til at Stortinget er tiltenkt bruker av revisjonen og at rapporteringen fra Riksrevisjonen er relevant for Stortingets arbeid.¹⁵ Denne prosessen består blant annet av løpende vurdering av risiko for at Stortingets vedtak og forutsetninger ikke følges opp av forvaltningen.

Det er Kollegiet som fatter den endelige beslutning om hvilke revisjonsprosjekter som skal iverksettes. Forslag til forvaltningsrevisjoner vil normalt være innenfor de strategiske satsningsområdene, men tema velges ut fra en overordnet vurdering av risiko og vesentlighet. For revisjon av disposisjonene vil aktuelle revisjonsprosjekter normalt være innenfor anskaffelser, tilskudd, stønader og inntekter.

¹⁵ Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.3.8 side 33.

3 Grunnelementer i offentlig revisjon

Riksrevisjonen skal bidra til den demokratiske kontrollen med at statens ressurser forvaltes forsvarlig og effektivt og at statens midler brukes effektivt og i samsvar med gjeldende lover og regler. Forsvarlig og effektiv forvaltning av fellesskapet og staten sine ressurser er et overordnet hensyn for all revisjon.¹⁶ For å oppnå dette bygger alle revisjonstyper rundt de samme grunnelementene:¹⁷

- revisor, ansvarlig part og tiltenkt bruker (trepartsforholdet)
- saksforhold, revisjonskriterier og saksforholdsinformasjon
- type oppdrag (attestasjonsoppdrag eller direkte rapporteringsoppdrag)
- betryggende sikkerhet (sikkerhetsnivå)

De ulike faglige retningslinjene konkretiserer nærmere hvordan dette skal forstås i den enkelte revisjonstype.

3.1 Trepartsforholdet i revisjon – tiltenkt bruker, ansvarlig part og revisor

Lov om Riksrevisjonen

§ 1-1: Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan.

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

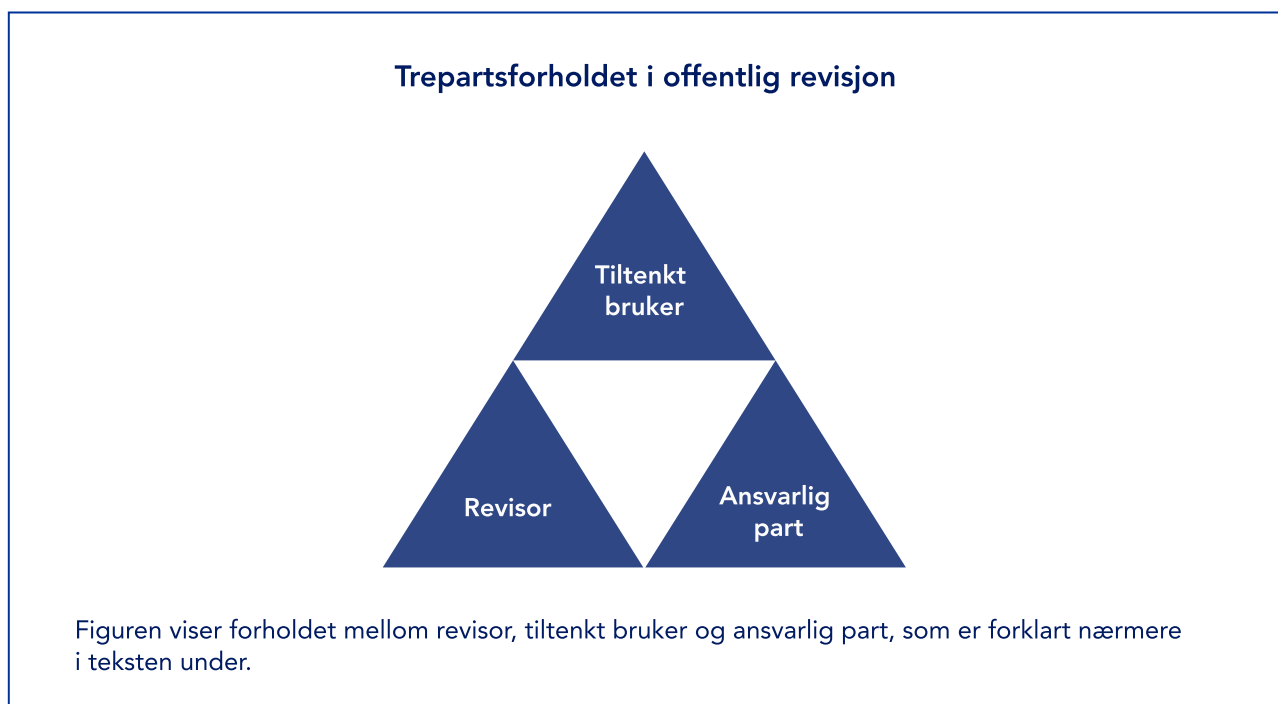
ISSAI 100/25: Offentlige revisjoner omfatter minst tre uavhengige parter: revisor, en ansvarlig part og tiltenkt bruker.

Figur 7 viser forholdet mellom revisor, tiltenkt bruker og ansvarlig part, som er forklart nærmere i teksten under.

¹⁶ Innst. 41 L (2024–2025), merknad til § 1-1, s. 41.

¹⁷ ISSAI 100/25-33.

Figur 7 Trepartsforholdet i offentlig revisjon



Kilde: Riksrevisjonen

3.1.1 Tiltenkt bruker

Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan, og Stortinget er tiltenkt bruker av Riksrevisjonens rapporter.

Sakene skal gi merverdi og nytte for Stortinget i deres kontrollfunksjon overfor Regjeringen. Det betyr at vi rapporterer saker av prinsipiell, økonomisk eller stor samfunnsmessig betydning og saker om økonomiske disposisjoner foretatt av forvaltningen.¹⁸

Sentrale brukere av revisjonsberetningen for de statlige virksomhetenes årsregnskap er virksomheten med ledelsen samt overordnet departement. Tilsvarende er ansvarlige departementer sentrale brukere av revisjonsrapport for revisjon av statsregnskapet. Stortinget er i siste instans bruker når den årlige rapporten om regnskapsrevisjon blir behandlet av Stortinget.¹⁹

Selv om Stortinget er den primære brukeren, kan resultatene fra revisjonene også være nyttige for regjering, forvaltning og borgerne, og et viktig bidrag til å forbedre og effektivisere forvaltningens arbeid.²⁰

¹⁸ Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.3.4 side 29 og punkt 4.3.5 side 30.

¹⁹ Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.3.4 Regnskapsrevisjon side 29.

²⁰ INTOSAI P 12/prinsipp 3, punkt 4, ISSAI 100/25.

3.1.2 Ansvarlig part

I Norge er statsråden konstitusjonelt og parlamentarisk ansvarlig overfor Stortinget for alt som foregår på departements ansvarsområde.²¹ Det betyr at det er departementet ved statsråden som blir bedt om å kommentere på utkast til revisjonskriterier, utkast til rapport og som skal svare på eventuell kritikk fra Riksrevisjonen. Dersom det er et samordnet ansvar mellom flere departementer, eller et tverrgående saksforhold for revisjon, vil de involverte departementer bli bedt om å kommentere på revisjonskriterier og rapport, og flere statsråder må svare på eventuell kritikk.

Statsråden er ansvarlig part for sitt departement, men virksomheter kan være ansvarlig for hele eller deler av saksforholdet. Det bør derfor gå klart frem både av revisjonsstrategi- og plan og rapport, hvem som er ansvarlig part og hvem som har ansvar for hva i et saksforhold.

Virksomhetsledelsen er den ansvarlige part for å utarbeide og avlegge årsregnskapet. I noen tilfeller har virksomheten et styre som har fått ansvar for å avlegge årsregnskapet. I slike tilfeller er styret ansvarlig part. Revisjonsberetningen fra Riksrevisjonen avgis til virksomheten med kopi til det overordnede departement. Statsråden har det konstitusjonelle ansvaret for statsregnskapet på sitt område.²²

3.1.3 Revisor

Begrepet *revisor* i standardene brukes både om en riksrevisjon og om den enkelte revisor. I disse retningslinjene vil begrepet revisor, der ikke annet er nevnt, bety Kollegiet som delegerer myndighet for gjennomføring av revisjonen²³ til alle i Riksrevisjonen som har en rolle i planlegging, gjennomføring, rapportering og oppfølging av revisjonen.²⁴ Roller og ansvar for revisjonsarbeidet omtales nærmere i kapittel 4.4 om kvalitetssikring.

²¹ ISSAI 100/25.

²² Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.3.4 Regnskapsrevisjon side 29.

²³ Riksrevisjonsloven § 2-1 og ISSAI 100/25.

²⁴ ISSAI 100/25.

3.2 Saksforhold, revisjonskriterier og saksforholdsinformasjon

INTOSAI's grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/26: Saksforhold er den informasjon, tilstand eller aktivitet som blir målt eller vurdert opp mot de utledede revisjonskriteriene.

ISSAI 100/27: Revisjonskriterier er målestokken et saksforhold måles eller vurderes opp mot. Enhver revisjon bør ha kriterier som er egnet gitt revisjonens omstendigheter. Kriteriene som brukes kan avhenge av en rekke faktorer, inkludert mål og type revisjon. Kriterier kan være spesifikke eller mer generelle, og kan utledes fra ulike kilder, inkludert lover, forskrifter, standarder, prinsipper og beste praksis. Kriteriene skal gjøres tilgjengelige og forståelig for de tiltenkte brukerne for at de skal forstå hvordan saksforholdet har blitt evaluert eller målt.

ISSAI 100/28: Saksforholdsinformasjon refererer til resultatene av evalueringer eller målinger av saksforholdet opp mot kriterier.

3.2.1 Saksforhold

Før Riksrevisjonen starter en revisjon, må revisor bestemme saksforholdet (hva som skal revideres). I revisjon av virksomhetenes årsregnskap og statsregnskapet (attestasjonsoppdrag), er saksforholdet allerede definert gjennom kravene om å avlegge årsregnskap og statsregnskap. For alle andre revisjoner (direkte rapporteringsoppdrag) er det Riksrevisjonen som definerer hva som skal revideres.

3.2.2 Revisjonskriterier

All revisjon som Riksrevisjonen gjennomfører og rapporterer til Stortinget, gjøres med utgangspunkt i revisjonskriterier som utledes fra Stortingets vedtak og forutsetninger.²⁵ Innenfor denne rammen, er det opp til Riksrevisjonens skjønn å vurdere hvilke kriterier som kan legges til grunn for revisjonen. Kilder til revisjonskriterier kan derfor være lover, reguleringer, standarder, prinsipper og beste praksis så lenge kriteriene er relevante og forståelige for Stortinget som bruker av revisjonen ved at Riksrevisjonen argumenterer logisk for at de er en utdypning av Stortingets vedtak og forutsetninger.²⁶

Når Riksrevisjonen utleder kriterier ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, er det viktig at utledningen gir et klart og entydig uttrykk for hva Riksrevisjonen måler.²⁷

Når vi reviderer regnskapene, er revisjonskriteriene det finansielle rammeverket som virksomheten skal følge. Dette er normalt økonomireglementet for virksomheter som rapporterer etter kontantprinsippet, og i tillegg statlige regnskapsstandarder (SRS) for

²⁵ Riksrevisjonsloven §§ 1-1, 4-2 (3), 4-3 (3), 5-1 (1) og 5-2.

²⁶ Innst. 41 L (2024-2025) side 23.

²⁷ Innst. 41 L (2024-2025) Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om Rapport fra utvalget til å utrede Riksrevisjonens virksomhet, side 23.

virksomheter som rapporterer etter periodiseringsprinsippet. I tillegg legges de fire grunnprinsippene fra bevilgningsreglementet for statsbudsjettet og statsregnskapet til grunn. Noen virksomheter anvender i tillegg andre finansielle rammeverk.

For revisjon av statsregnskapet er revisjonskriteriene utledet fra Stortingets bevilgningsreglement § 13 *Statsregnskapet*.

Stortinget gjør årlig en rekke vedtak, og i Stortingets forretningsorden skilles det mellom to hovedtyper vedtak:

- lovvedtak, som gis i henhold til Grunnloven § 75 bokstav a
- stortingsvedtak, som innebærer alle vedtak som ikke er lovvedtak

Stortingsvedtak kan igjen deles inn i ulike underkategorier:

- Budsjettvedtak: Stortinget er gjennom Grunnloven § 75 bokstav d tillagt myndigheten til å bevilge de midlene som må til for å dekke statens utgifter. Stortingets budsjettvedtak kan deles inn i to hovedkategorier: bevilgningsvedtak og romertallsvedtak.
- Bevilgningsvedtak er vedtak knyttet til den enkelte utgifts- og inntektspost på statsbudsjettet, jf. bevilgningsreglementet § 5.
- Romertallsvedtak brukes som betegnelse på vedtak som gir departementene budsjettfullmakter, og andre fullmakter som ikke følger direkte av bevilgningsvedtakene.
- Skatte- og avgiftsvedtak: Stortinget er gjennom Grunnloven § 75 bokstav a tillagt myndigheten til å pålegge skatter, avgifter, toll og andre offentlige byrder.
- Øvrige stortingsvedtak: Stortinget kan gjøre en rekke andre type vedtak som for eksempel vedtak om kommunesammenslåinger og omorganiseringer. I tillegg kan det være vedtak om inngåelse av folkerettslige avtaler, anmodningsvedtak, utredningsvedtak, vedtak om oversendelse av realitetsvotering, at et forslag ikke bifalles, vedlegges protokollen og vedtak om utsettelse.

Kriteriene som legges til grunn for revisjonen, må kunne føres tilbake til klare holdepunkter for å anta at et flertall i Stortinget går inn for en bestemt fortolkning før det kan sies å være forutsatt av Stortinget, slik det er uttrykt i Dokument nr. 14 (2002-2003) punkt 5.3.5. Uttrykket «Stortingets forutsetninger» omfatter ikke bare klare merknader eller uttalelser som representantene framsetter. Dersom regjeringen ved framleggelsen av en sak for Stortinget har angitt klare forutsetninger som Stortinget under sin behandling ikke kommer nærmere inn på, må disse etter en nærmere vurdering kunne antas å være lagt til grunn også av Stortinget, selv om dette ikke uttrykkes eksplisitt.²⁸

²⁸ Innst. 41 L (2024-2025) punkt 4.2.2 side 22.

3.2.3 Saksforholdsinformasjon²⁹

Saksforholdsinformasjon i revisjon er resultatet etter å ha vurdert eller målt saksforholdet mot kriteriene.

I et attestasjonsoppdrag er saksforholdsinformasjonen utarbeidet av ansvarlig part, og revisor må ta stilling til de målingene eller vurderingene den ansvarlige parten har gjort opp mot kriteriene. Det betyr i praksis å ta stilling til om tallene i et regnskap gir et dekkende bilde av den økonomiske situasjonen i virksomheten.

I direkte rapporteringsoppdrag vil revisor vurdere saksforholdet gjennom å hente inn tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis og måle eller vurdere dette opp mot revisjonskriteriene. Resultatet av denne målingen eller vurderingen (saksforholdsinformasjon) presenteres som revisors funn i en revisjonsrapport.

Hvordan dette forstås i de ulike revisjonsoppgavene i Riksrevisjonen, er nærmere forklart i de faglige retningslinjene.

3.3 Type oppdrag (attestasjons- og direkte rapporteringsoppdrag)

INTOSAI's grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/29: Det er to typer revisjonsoppdrag i offentlig revisjon - attestasjonsoppdrag og direkte rapporteringsoppdrag.

ISSAI 100/30: Finansiell revisjon er alltid attestasjonsoppdrag, da det er basert på finansiell informasjon fremlagt av den ansvarlige part. Forvaltningsrevisjon gjennomføres alltid som direkte rapporteringsoppdrag. Etterlevelsesrevisjon gjennomføres enten som et attestasjons- eller direkte rapporteringsoppdrag.

I Riksrevisjonen er det to typer revisjonsoppdrag, attestasjonsoppdrag og direkte rapporteringsoppdrag.

I ett attestasjonsoppdrag er det den ansvarlige parten som måler saksforholdet mot kriterier gitt i et rammeverk og presenterer saksforholdsinformasjonen for revisor. Revisor vurderer om informasjonen i det vesentlige gir et dekkende bilde basert på tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis.

I et direkte rapporteringsoppdrag er det revisor som innhenter informasjon, måler og vurderer saksforholdet mot kriterier utledet av revisor.

²⁹ Subject matter information refers to the outcome of evaluating or measuring the subject matter against the criteria. It can take many forms and have different characteristics depending on the audit objective and audit scope, jf. ISSAI 100/28.

3.4 Sikkerhetsnivå i revisjonen (betryggende sikkerhet)

INTOSAI's grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/31: Tiltent bruker ønsker å ha tillit til påliteligheten og relevansen av informasjonen de bruker som grunnlag for egne beslutninger. Revisor gir tiltent bruker informasjon basert på tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, og revisor skal gjennomføre handlinger for å håndtere og redusere revisjonsrisikoen - risikoen for at revisor trekker en feilaktig konklusjon. Sikkerhetsnivået skal kommuniseres til tiltent bruker på en gjennomiktig måte. På grunn av iboende begrensninger kan imidlertid revisjoner aldri gi absolutt sikkerhet.

ISSAI 100/32: Avhengig av revisjonens og den tiltente brukers behov kan sikkerhetsnivået i revisjonen kommuniseres på to måter:

- Gjennom revisors mening/uttalelse/konklusjon som eksplisitt angir sikkerhetsnivået (gjelder alle attestasjonsoppdrag og noen direkte rapporteringsoppdrag)
- I noen direkte rapporteringsoppdrag gir ikke revisor en eksplisitt uttalelse om sikkerhetsnivå på saksforholdet. I slike tilfeller skal revisor med nødvendig grad av sikkerhet forklare hvordan revisjonsbevisene, kriteriene og konklusjonene er utarbeidet på en balansert og begrunnet måte, og hvorfor kombinasjonen av revisjonsbevis og kriterier legger grunnlaget for en overordnet konklusjon eller anbefaling.

Det finnes to sikkerhetsnivå for revisors konklusjoner, betryggende og moderat sikkerhet. Sikkerhetsnivå har betydning for omfang av revisjonsbevis, som er nødvendig å innhente.³⁰ I Riksrevisjonen benyttes kun det ene sikkerhetsnivået. Det betyr at alle Riksrevisjonens konklusjoner gis med betryggende sikkerhet.

Betryggende sikkerhet betyr høy grad av sikkerhet, men ikke absolutt, på grunn av iboende begrensninger i revisjonen. Når revisjonen gis med betryggende sikkerhet, betyr det at revisor tydelig formidler at innholdet er eller ikke er i samsvar med revisjonskriteriene som er gitt, eller er utledet i revisjonen.

³⁰ ISSAI 100/ 33.

4 Generelle prinsipper i offentlig revisjon

Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan og arbeidet vårt skal bidra til å sikre allmenhetens tillit til forvaltningen.

De internasjonale standardene inneholder grunnleggende prinsipper for revisjon som skal sikre tilliten til offentlig revisjon.³¹

ISSAI-ene for hver av revisjonstypene bygger på de samme grunnprinsippene som er viktig for å sikre tillit til revisors arbeid og konklusjoner. De grunnleggende prinsippene omhandler etikk, objektivitet og uavhengighet, profesjonelt skjønn og skepsis, kvalitetsstyring, revisjonsteam og kompetanse, vesentlighet, revisjonsrisiko, dokumentasjon og kommunikasjon.

4.1 Uavhengighet

Lov om Riksrevisjonen

§ 1-3 første ledd: Riksrevisjonen skal utføre sine oppgaver uavhengig og selvstendig og bestemmer selv hvordan arbeidet skal innrettes og organiseres.

§ 4-6: Resultatet fra regnskapsrevisjon rapporteres årlig til Stortinget.

§ 5-3: Resultat fra forvaltningsrevisjon etter § 5-1 rapporteres fortløpende til Stortinget. Resultatet fra revisjon av statens eierstyring og av Norges Bank etter § 5-2 rapporteres årlig til Stortinget.

§ 6-1 første ledd: Riksrevisjonen kan uten hinder av taushetsplikt kreve all informasjon og foreta undersøkelser som den finner nødvendig for å gjennomføre oppgavene etter denne loven.

§ 8-1 første ledd bokstav c: Riksrevisjonen skal foreslå budsjett for Riksrevisjonen og fremme dette overfor Stortingets presidentskap.

Forutsetninger for fungerende riksrevisjoner

INTOSAI-P10/8: Mexico Declaration on SAI Independence. Finansiell og ledelsesmessig/administrativ uavhengighet og tilgjengeligheten av egnet menneskelige, materielle og finansielle ressurser.

Stortinget har fastsatt lov for Riksrevisjonen.³² Riksrevisjonen er uavhengig av forvaltningen. Stortinget ved Presidentskapet er ansvarlig for å fastsette den årlige bevilgningen uten at forvaltningen har vært involvert i budsjettsaken. I rollen som konstitusjonelt revisjon- og kontrollorgan for Stortinget rapporterer Riksrevisjonen resultatene av revisjonen direkte til Stortinget. Riksrevisjonene har et selvstendig ansvar for valg av tema i de direkte

³¹ ISSAI 100/1.

³² Innst. 41 L (2024-2025).

rapporteringsoppdragene og bestemmer det nærmere innholdet i og gjennomføring av revisjonsoppgavene. Unntaket er hvis Stortinget i plenum pålegger Riksrevisjonen å undersøke et spesielt tema. Riksrevisjonen velger uansett hvordan revisjonen gjennomføres.³³ Ved gjennomføring av enhver revisjonsoppgave bestemmer Riksrevisjonen selv hvilken informasjon som er nødvendig å få tilgang til for å utføre en faglig forsvarlig revisjon.³⁴

4.2 Etikk og objektivitet

Lov om Riksrevisjonen

§ 3-1 første ledd: Riksrevisjonens oppgaver skal utføres med integritet, objektivitet, aktsomhet og profesjonell skepsis.

§ 3-2 første ledd: Enhver som utfører tjeneste eller arbeid for Riksrevisjonen, er inhabil til å delta i utførelsen av Riksrevisjonens revisjonsoppgaver dersom det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til at oppgaven vil bli utført på en uavhengig og objektiv måte.

INTOSAls grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/35: Riksrevisjoner bør etablere og vedlikeholde hensiktsmessige prosedyrer for etikk. Hver Riksrevisjon bør etablere de relevante etiske kravene og vedlikeholde prosedyrer som vil gi betryggende sikkerhet for at riksrevisjonen og dens personell overholder etiske krav.

INTOSAls krav til riksrevisjoner

ISSAI 130/9: Code of Ethics. Denne standarden er basert på fem grunnleggende verdier: Integritet, uavhengighet og objektivitet, kompetanse, profesjonell atferd og konfidensialitet og åpenhet.

Etikk i Riksrevisjonen omfatter de fem grunnleggende verdiene i ISSAI 130 *Code of Ethics*. Kollegiet har det øverste ansvaret for at Riksrevisjonen etterlever kravene i standarden. Dette gjøres gjennom å fastsette etikkregelverk og iverksette et etikkkontrollsystem. Riksrevisjonen har fastsatt egne etiske retningslinjer som stiller krav til hele Riksrevisjonens virksomhet, alle deler av organisasjonen, alle ansatte, og alle som arbeider for, eller opptrer på vegne av Riksrevisjonen.³⁵ Etiske retningslinjer for Riksrevisjonen har rutiner³⁶ for vurdering av habilitet. For å sikre uavhengigheten har Riksrevisjonen bestemmelser som sikrer rotasjon av personell og at ansatte ikke kvalitetssikrer eget arbeid.³⁷

³³ Lov om Riksrevisjonen, § 1-3 annet ledd.

³⁴ Lov om Riksrevisjonen, § 6-1.

³⁵ Vedtatt av Riksrevisjonens kollegium 23.5.2023. ISSAI 130/3.

³⁶ Mal for vurdering av habilitet m.m. hos den enkelte medarbeider som undertegnes av leder og medarbeider for hvert revisjonsoppdrag.

³⁷ Etiske retningslinjer i Riksrevisjonen, kap. 2.3 Uavhengig og objektiv.

4.3 Profesjonelt skjønn og skepsis

Lov om Riksrevisjonen

§ 3-1 første ledd: Riksrevisjonens oppgaver skal utføres med integritet, objektivitet, aktsomhet og profesjonell skepsis.

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/38: Revisor bør gjennom hele revisjonen opprettholde en profesjonell atferd ved å legge til grunn profesjonell skepsis, skjønn og aktsomhet.

4.3.1 Profesjonelt skjønn

Revisor skal utvise integritet og aktsomhet gjennom revisjonen slik at revisor opptrer uavhengig og objektivt. Revisor skal gjennom hele revisjonen opptre på en profesjonell måte og benytte anerkjente standarder, retningslinjer, metoder og teknikker i arbeidet, slik at revisor oppfattes som kompetent og objektiv.

4.3.2 Profesjonell skepsis

Revisor må ha en profesjonell skeptisk holdning ved planlegging og gjennomføring av revisjonen. Dette innebærer at revisor må opprettholde en profesjonell distanse og ha en åpen og spørrende tilnærming gjennom revisjonen. Revisor må være mottakelig for ulike syn og argumenter og kritisk vurdere om informasjonen som er innhentet, kan inneholde vesentlige feil og mangler.

Revisor har en selvstendig plikt til å fremskaffe tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Kravet gjelder for alle som utfører revisjon i Riksrevisjonen, herunder riksrevisorer og personer som utfører oppgaver for Riksrevisjonen, men som ikke er ansatt i Riksrevisjonen.³⁸

4.4 Kvalitetssikring

Lov om Riksrevisjonen

§ 2-4 første ledd: Kollegiet har det øverste ansvaret for Riksrevisjonens virksomhet og skal behandle viktige saker og saker av prinsipiell betydning. Kollegiet har ansvaret for revisjonsvirksomheten og den overordnede styringen av Riksrevisjonen, inkludert de administrative oppgavene nevnt i § 8-1.

§ 2-4 andre ledd: Alle saker som Riksrevisjonen sender til Stortinget, skal være behandlet av kollegiet. Den enkelte riksrevisor har rett til å la egne merknader følge sakene som sendes til Stortinget.

³⁸ Innst. 41 L (2024–2025) side 45.

§ 8-1 første ledd bokstav b: Riksrevisjonen skal påse at det hvert fjerde år foretas en ekstern kvalitetskontroll av Riksrevisjonens revisjonsvirksomhet og organisasjon.

INTOSAI's grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/36: Hver riksrevisjon bør utforme, iverksette og drifte et system for kvalitetsstyring for å gi rimelig sikkerhet for at riksrevisjonen utfører alle revisjoner og andre oppdrag med høy kvalitet i samsvar med ISSAI-ene eller andre relevante standarder, og gjeldende lov- og forskriftskrav.

I tråd med kravene i ISSAI 100/44 skal revisor gjennomføre og dokumentere sin kvalitetssikring gjennom hele revisjonsprosessen for å sikre at revisjonen er gjennomført i tråd med relevante revisjonsstandarder og for å sikre at revisjonsrisiko holdes på et akseptabelt lavt nivå.

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, mens kravene til kvalitetsstyring er nærmere beskrevet i retningslinjer for kvalitetsstyring i Riksrevisjonen.³⁹

Kvalitetssikring gjennomføres og dokumenteres gjennom hele revisjonsprosessen for å sikre pålitelige konklusjoner. Dette gjøres for å sikre at prosessen skjer på en åpen og etterprøvbar måte og for å påse at revisjonsrisiko holdes på et akseptabelt lavt nivå. Kvalitetssikring gjennomføres før revisjonen rapporteres.

4.4.1 Riksrevisjonens kvalitetssikring – roller og ansvar i gjennomføringen av revisjonen

Kollegiet

Kollegiet har ansvar for revisjonsvirksomheten og den overordnede styringen av Riksrevisjonen.

⁴⁰ Alle saker som Riksrevisjonen sender til Stortinget, skal være behandlet av kollegiet. Den enkelte riksrevisor har rett til å la egne merknader følge saken som sendes til Stortinget.⁴¹

Kollegiet skal legge til rette for at⁴²:

- a) alle revisjoner kan gjennomføres med nødvendig kapasitet og kvalitet
- b) Riksrevisjonen har et styringssystem som sikrer kvaliteten i revisjonsarbeidet
- c) at det hvert første år i valgperioden foretas en ekstern kvalitetskontroll av Riksrevisjonens revisjonsvirksomhet, jf. riksrevisjonsloven § 8-1 første ledd bokstav c, og at kvalitetskontrollen følges opp.

³⁹ Retningslinjer for kvalitetsstyring i revisjonsarbeidet.

⁴⁰ Lov om Riksrevisjonen, § 2-4, 1. ledd.

⁴¹ Lov om Riksrevisjonen, § 2-4, 2. ledd.

⁴² Retningslinje for arbeidsdeling mellom Riksrevisjonens kollegium og revisjonsdirektøren, punkt 2.1.

Revisjonsdirektøren

Revisjonsdirektøren er Riksrevisjonens øverste administrativt ansatte og har det daglige administrative, økonomiske, personalmessige og faglige ansvaret for Riksrevisjonen.

Revisjonsdirektøren skal sørge for å drive virksomheten i tråd med lover og regler som gjelder for Riksrevisjonens virksomhet, inkludert de kravene som følger av god statlig revisjonsskikk.

Revisjonsdirektøren har ansvaret for å iverksette kollegiets vedtak, noe som innebærer at revisjonsdirektøren skal sørge for at revisjonsarbeidet gjennomføres i tråd med kollegiets beslutninger, og at arbeidet utføres i tråd med riksrevisjonsloven § 3-1 om generelle krav til oppgaveutførelsen.

For å følge med på den løpende kvalitetssikringen, som del av overvåkingen i kvalitetsstyringssystemet, gjennomføres det regelmessig en kvalitetskontroll etter avsluttet oppdrag (Toppledelsens etterfølgende kontroll (TEK)).

Revisjonsdirektøren skal holde kollegiet orientert om kvalitetskontrollen og oppfølging av denne, for at kollegiet kan utøve sitt ansvar.

Revisjonsdirektøren skal sørge for å legge fram alle saker som skal behandles av Riksrevisjonens kollegium.⁴³

Ekspedisjonssjef

Ekspedisjonssjefene inngår i Riksrevisjonens toppledergruppe, som er revisjonsdirektørens rådgivende organ.⁴⁴

For finansiell revisjon er ekspedisjonssjefene oppdragsansvarlig revisor og har ansvar for kvaliteten på det enkelte revisjonsoppdraget og signerer revisjonsberetningen.

For revisjon av statsregnskapet har ekspedisjonssjefen ansvar for kvaliteten på revisjonsoppdraget og avgir attestasjonsrapport om revisjon av statsregnskapet.

For direkte rapporteringsoppdrag har ekspedisjonssjefen ansvaret for kvaliteten fram til den oversendes revisjonsdirektør og kollegiet for videre behandling.

Ekspedisjonssjefene har ansvar for å påse at det enkelte revisjonsteamet er uavhengig og har tilstrekkelig kapasitet og kompetanse. Ekspedisjonssjefene skal følge opp framdrift i henhold til plan, og sørge for å bli informert om og behandle viktige spørsmål som har oppstått i løpet av revisjonen.

Rollen som ekspedisjonssjef er videre regulert av instruks for ekspedisjonssjefer, datert 16. februar 1996. Ekspedisjonssjefen har fått delegert fullmakt til skriftlig kommunikasjon med departementet.

⁴³ Retningslinjer for arbeidsdeling mellom Riksrevisjonens kollegium og revisjonsdirektøren, vedtatt av kollegiet 3. juni 2025.

⁴⁴ Instruks for ekspedisjonssjefer, datert 16. februar 1996.

Det gjennomføres uavhengig kvalitetskontroll (UKK) av hver enkelt revisjon. For finansiell revisjon gjøres UKK av utvalgte risikoutsatte revisjonsoppdrag. UKK gjøres som et kvalitetssikringstiltak i forkant av avleggelse av revisjonsberetninger/attestasjonsrapporter/direkte rapporteringsrapporter før oversendelse av dokumenter til Stortinget.

Seksjonsleder (avdelingsdirektør)

Seksjonsleder har ansvar for å organisere og kvalitetssikre arbeidet i samsvar med lov, IFPP og Riksrevisjonens retningslinjer før det sendes til ekspedisjonssjef. Seksjonsleder har fått delegert fullmakt til skriftlig kommunikasjon med virksomheten. Seksjonslederen har et operativt faglig ansvar, og skal gi støtte og veiledning til revisjonsteamene i sin seksjon. Videre skal seksjonsleder ha oversikt over seksjonens portefølje av revisjoner med hensyn til framdrift, bemanning og kvalitet, og holde ekspedisjonssjefen løpende orientert om status i revisjonsarbeidet. Seksjonslederen har løpende oppfølging av revisjonen, og ansvar for å sikre at revisjonsteamet planlegger og gjennomfører revisjonen med høy faglig kvalitet på en effektiv måte, ut fra de ressursene og tidsrammene revisjonsteamet har til rådighet.

Teamleder/prosjektleder

Teamlederen/prosjektlederen har ansvar for å gjennomføre revisjonsarbeidet i henhold til godkjent revisjonsstrategi- og plan. Eventuelle vesentlige endringer i revisjonen må forankres hos seksjonslederen og ekspedisjonssjefen. Teamlederen/prosjektlederen har ansvar for å kommunisere med og informere seksjonslederen om forhold som kan ha betydning for gjennomføringen av revisjonen, både faglig og ressursmessig. Teamlederen/prosjektlederen styrer og koordinerer revisjonsprosessen på det enkelte oppdrag og har løpende kontakt med departementet / den reviderte virksomheten i faglige spørsmål. Teamlederen/prosjektlederen sørger for at teamet dokumenterer utført arbeid hensiktsmessig og i henhold til Riksrevisjonens retningslinjer, og har ansvar for den løpende kvalitetssikringen av arbeidet.

Teammedlemmer/prosjektmedlemmer

Hvert enkelt teammedlem/prosjektmedlem har et selvstendig ansvar for kvalitet i sin del av arbeidet gjennom hele revisjonsprosessen. Dette betyr at alle har et ansvar for å gjennomføre sine oppgaver i samsvar med god statlig revisjonsskikk i Riksrevisjonen. Det betyr å følge standarder og retningslinjer for revisjonsarbeidet og informere teamlederen/prosjektlederen om informasjon som er viktig for planlegging og/eller gjennomføring av revisjonen eller for konklusjoner og rapporteringsfasen.

Metoderådgivningen

Metoderådgivning inngår i kvalitetssikringen og skal bidra til å sikre faglig kvalitet gjennom å støtte revisjonsteamene i metodevalg og faglige vurderinger. Metoderådgiver i direkte rapporteringsoppdrag skal involveres på et tidlig tidspunkt i revisjonsprosessen, før beslutninger om vesentlige metodevalg treffes. Metoderådgivning dokumenteres skriftlig.

Kvalitetssikringen omfatter også ansvar for oppdatering av støttemateriell, inkludert overordnede og faglige retningslinjer for revisjonsarbeid, samt for utvikling og gjennomføring av revisjonsfaglige kompetansetiltak.

Kvalitetskomité for finansiell revisjon

Det er etablert en kvalitetskomite for finansiell revisjon for å avklare revisjonsfaglige spørsmål opp mot riksrevisjonsloven, ISSAI 2000-serien og *Riksrevisjonens faglige retningslinjer for finansiell revisjon*.

4.5 Kompetansestyring

INTOSAI's grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/37: Riksrevisjoner bør etablere og vedlikeholde hensiktsmessige prosedyrer for kompetansestyring. Hver Riksrevisjon bør etablere og vedlikeholde prosedyrer for kompetanseledelse på et organisasjonsnivå som vil gi det rimelig forsikring om at Riksrevisjonens revisorer har den kompetansen som kreves for å oppfylle sin funksjon i samsvar med mandatet. Kompetanseledelse på organisasjonsnivå innebærer vanligvis:

- I) fastsettelse av relevant kompetanse
- II) sørge for en støttende personalpolitikk
- III) gi veier for faglig utvikling og
- IV) vurdere og overvåke kompetanser

Eksistensen av prosedyrer for kompetansestyring er en forutsetning for å anvende nasjonale standarder som er basert på eller i samsvar med grunnleggende revisjonsprinsipper.

ISSAI 150/15: Riksrevisjonen har ansvar for å fastsette og dokumentere relevant kompetanse som kreves for alle revisorer for å oppfylle Riksrevisjonens mandat.

ISSAI 150/24: Riksrevisjonen har ansvar for hensiktsmessige ressursstyringsprosesser for å sikre at revisorene har den relevante kompetansen fastsatt av Riksrevisjonen.

ISSAI 150/27: Riksrevisjonen har ansvar for å utvikle karriereveier for faglig utvikling av revisorer, spesielt skreddersydd til Riksrevisjonens mandat, regelverk, organisasjonsstruktur og behov.

ISSAI 150/34: Riksrevisjonen har ansvar for å utvikle og iverksette verktøy for vurdering av kompetanse og overvåking av revisors utviklingsprogresjon eller egenutvikling på periodisk basis.

Riksrevisjonen har et helhetlig system for strategisk kompetansestyring i tråd med internasjonale standarder.⁴⁵ Systemet oppdateres årlig, slik at det reflekterer arbeidet i Riksrevisjonen, og den kompetansen vi trenger for å løse oppdraget.

Revisjonsteamet skal samlet ha eller ha tilgang på nødvendig kompetanse til å utføre revisjonen i samsvar med faglige standarder.

Dersom nødvendig kompetanse ikke er tilgjengelig i teamet eller Riksrevisjonen, kan eksterne eksperter brukes for å gi råd eller utføre spesifikt arbeid. Riksrevisjonen må på selvstendig grunnlag forsikre seg om at eksperter har nødvendig uavhengighet og objektivitet, kompetanse, kunnskap og ferdigheter. Riksrevisjonen avgjør også om arbeidet deres har tilstrekkelig kvalitet. Selv om eksterne eksperter utfører revisjonsarbeid på vegne av Riksrevisjonen, er Riksrevisjonen fortsatt ansvarlig for konklusjonen(e).⁴⁶

4.6 Vesentlighet

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/43: Revisor bør vurdere vesentlighet gjennom hele revisjonsprosessen. Vesentlighet er relevant i alle revisjonstyper. Et forhold vurderes som vesentlig når kunnskap om det kan påvirke tiltenkt brukers beslutninger.

Før Riksrevisjonen igangsetter en revisjon, skal den ansvarlige for revisjonen ha godkjent en vesentlighetsvurdering. Vesentlighet uttrykkes ofte i kvantitative størrelser, men kan også ha kvalitative aspekter. Vesentlighetsvurderingen påvirker både type revisjonsbevis, tidspunkt for innhenting og omfanget av revisjonsbevis revisor skal innhente. Formålet er å sikre at revisor har gjort nødvendige vurderinger og analyser og hentet inn tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å trekke en konklusjon. Å fastsette vesentlighet innebærer at revisor anvender sitt profesjonelle skjønn for å vurdere tiltenkt brukers informasjonsbehov.⁴⁷

Tilnærmingen til vesentlighetsbegrepet er forskjellig i de ulike revisjonstypene, og dette forklares nærmere i de faglige retningslinjene.

Riksrevisjonen har etablert prosedyrer og kriterier for å revidere og eventuelt avslutte revisjoner som gjennomføres som direkte rapporteringsoppdrag, når det ikke lenger vurderes at revisjonen er aktuell og relevant. Årsaker til å avslutte en revisjon kan være at revisjonen vurderes å ha mindre interesse for Stortinget, at tidspunktet ikke lenger er riktig, at det mangler kompetanse og ressurser til å gjennomføre revisjonen, at det mangler revisjonskriterier eller at informasjonen allerede er kjent for Stortinget.⁴⁸

⁴⁵ Strategisk plan 2025 til 2027.

⁴⁶ ISSAI 100/41.

⁴⁷ Innst. 41 L (2024–2025) s. 50 og 60.

⁴⁸ Vedtatt i toppledergruppens møte 25. januar 2018, sak 2018/00019-5.

4.7 Revisjonsrisiko

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/42: Revisor bør håndtere risikoen for ikke å konkludere feilaktig

Revisjonsrisiko er risikoen for at revisor konkluderer feilaktig eller lite relevant. Revisjonsrisiko håndteres gjennom alle fasene i revisjonen ved å påse at både grunnelementene og grunnprinsippene for revisjon er ivaretatt, for å redusere eller håndtere risikoen for å trekke feilaktige konklusjoner.

For å redusere revisjonsrisiko til et akseptabelt lavt nivå og konkludere med betryggende sikkerhet, må revisor vurdere om det er hentet inn hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis som grunnlag for konklusjonen.

4.8 Revisjonsdokumentasjon

Lov om Riksrevisjonen

§ 3-1 andre ledd: Riksrevisjonen skal planlegge, gjennomføre, dokumentere og rapportere sitt arbeid, og følge opp revisjoner i samsvar med god statlig revisjonsskikk.

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/44: Revisor bør utarbeide revisjonsdokumentasjon som er tilstrekkelig detaljert til å gi en klar forståelse av utførte arbeid, revisjonsbevis og revisjonens konklusjoner.

Revisjonsdokumentasjonen skal sikre at en erfaren revisor uten tidligere kjennskap til revisjonen, har mulighet til å kunne få en totalforståelse av utført revisjon og konklusjon basert på revisjonsbevisene.⁴⁹ Dokumentasjonen skal underbygge Riksrevisjonens konklusjoner. Alle medlemmer av revisjonsteam/prosjekt har ansvar for å dokumentere sitt arbeid i revisjonsstøtteverktøyet i tråd med kravene i de relevante revisjonsstandardene og de faglige retningslinjene. Før konklusjonen blir godkjent skal dokumentasjonen kvalitetssikres. Eventuelle uenigheter i revisjonsteamet og mellom ledelsen og teamet skal håndteres og dokumenteres i revisjonsdokumentasjonen på hensiktsmessig måte.⁵⁰ Revisjonsdokumentasjonen skal arkiveres etter arkivloven.

Øvrig dokumentasjon som ikke oppfyller kravene til revisjonsdokumentasjon jf. ISSAI 100/44 slettes når revisjonen er overlevert til Stortinget og senest innen fem år etter at Stortinget har behandlet saken.⁵¹

⁴⁹ ISSAI 100/44.

⁵⁰ ISSAI 140/41 bokstav e.

⁵¹ Levetidsregler for revisjonsdokumentasjon i Riksrevisjonen, esak 2024/01134.

4.9 Revisjonskommunikasjon

Lov om Riksrevisjonen

§ 4-6: Resultatet fra regnskapsrevisjon rapporteres årlig til Stortinget.

§ 5-3: Resultat fra forvaltningsrevisjon etter § 5-1 rapporteres fortløpende til Stortinget. Resultatet fra revisjon av statens eierstyring og av Norges Bank etter § 5-2 rapporteres årlig til Stortinget.

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/45: Revisor bør etablere en effektiv kommunikasjon gjennom hele revisjonsprosessen.

For å kunne ha konstruktiv kommunikasjon er det viktig at den ansvarlige parten blir holdt informert om alle relevante forhold om revisjonen gjennom hele revisjonsprosessen.⁵²

Riksrevisjonen kommuniserer med virksomheter og departement på mange ulike måter. Formålet med kommunikasjon med virksomheten er å bidra til at vi kan gjennomføre en effektiv revisjon, framstå profesjonelle og forutsigbare overfor revidert enhet og være åpen om forhold som oppstår i revisjonsprosessen.

Riksrevisjonen kommuniserer skriftlig til den ansvarlige part om vesentlige forhold som har kommet fram i revisjonen av årsregnskapet. Riksrevisjonen avgir også en revisjonsberetning til den ansvarlige for styring og kontroll som viser resultatet av revisjonen av årsregnskapet og vurderingen av årsrapporten.⁵³

Vi kommuniserer med departementet for å sikre forutsigbarhet både ved oppstart av revisjonen, hva departementet blir målt på (utkast til revisjonskriterier) og resultatene fra revisjonen (foreløpige funn).

Det gis en årlig rapport til Stortinget om regnskapsrevisjonen, jf. riksrevisjonsloven § 4-6.

Resultatene fra gjennomførte forvaltningsrevisjoner rapporteres fortløpende til Stortinget. Resultatene fra revisjon av statens eierstyring og av Norges Bank rapporteres årlig til Stortinget, jf. riksrevisjonsloven § 5-2.

Av innstillingen til loven går det fram at Riksrevisjonens kommunikasjon med Stortinget går gjennom Kontroll- og konstitusjonskomiteen.⁵⁴

Riksrevisjonen har bestemt hvilken kommunikasjon som skal skje skriftlig og dette er nærmere beskrevet i de faglige retningslinjene.

⁵² ISSAI 100/45.

⁵³ Innst. 41 L (2024–2025) merknader til §§ 4-4 og 4-5 s.48.

⁵⁴ Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.2.1 side 21.

5 Generelle krav til revisjonsprosessen

Lov om Riksrevisjonen

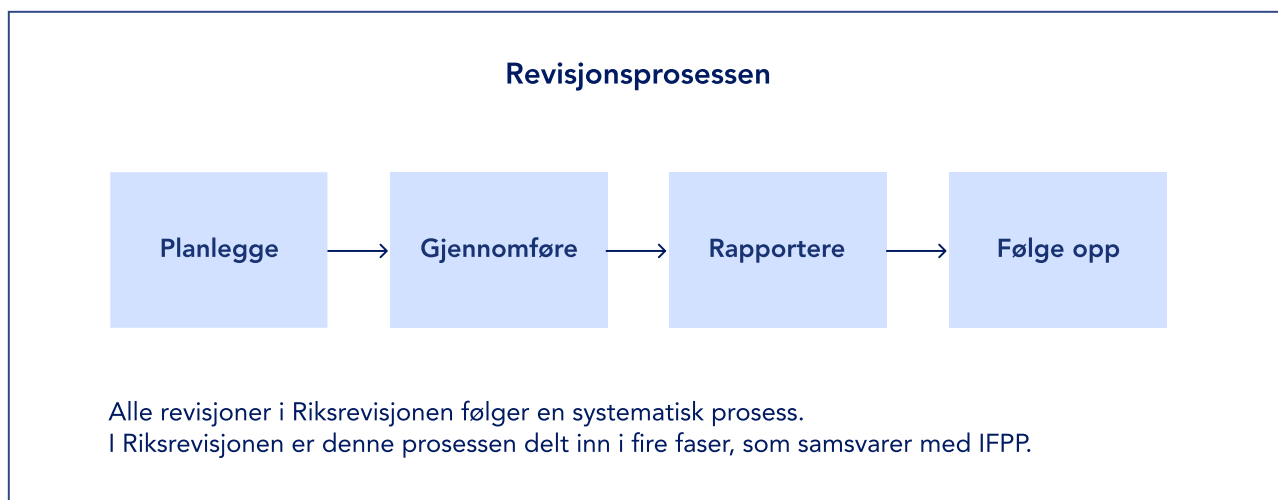
§ 3-1 andre ledd: Riksrevisjonen skal planlegge, gjennomføre, dokumentere og rapportere sitt arbeid, og følge opp revisjoner i samsvar med god statlig revisjonsskikk.

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/18 Generelt kan offentlig revisjon beskrives som en systematisk prosess der revisor objektivt innhenter og evaluerer bevis for å avgjøre hvorvidt informasjon eller en tilstand samsvarer med etablerte kriterier. Offentlig revisjon har avgjørende betydning for å fremskaffe relevant informasjon og uavhengige og objektive vurderinger til Stortinget, forvaltningen og borgerne om forvaltningens aktiviteter og gjennomføring av vedtatt politikk.

Alle revisjoner i Riksrevisjonen følger en systematisk prosess. I Riksrevisjonen er denne prosessen delt inn i fire faser (figur 8) som samsvarer med ISSAI-rammeverket:

Figur 8 Revisjonsprosessen



Kilde: Riksrevisjonen

Det er viktig at forutsetningene for revisjonen er kjent for alle involverte parter, og at roller og ansvar er klart definert. Viktig informasjon kan omfatte saksforholdet, revisjonsomfanget og målet med revisjonen, tilgangen til data, revisjonens innretning og rapporteringsform, samt kontaktpersoner. Revisor skal opparbeide seg en god forståelse av virksomheten eller saksforholdet som skal revideres. Dette innebærer blant annet en forståelse av virksomhetens egenart, mål og aktiviteter, internkontrollen, finansielle og operasjonelle prosesser, samt undersøke mulige kilder til revisjonsbevis. Revisor skal gjennomføre risikovurderinger eller problemanalyser og justere dem ved behov gjennom revisjonen.⁵⁵

⁵⁵ ISSAI 100/45-47.

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

Dersom det er behov for å behandle sikkerhetsgradert informasjon, skal dette meldes i henhold til gjeldende rutine for søknad om tilganger og utstyr. Dette skal sikre at obligatorisk opplæring og nødvendig klargjøring av IKT-utstyr kan gjennomføres i tide.

Ved avslutning av sikkerhetsgraderte revisjonsoppdrag skal revisor sørge for at tilganger og utstyr blir trukket tilbake.

Når statlige virksomheter har en internrevisjon, legges det til grunn at revisjonen bygger på, og ikke går inn i arbeidsområdet til de statlige internrevisjonene.⁵⁶ Samhandling og koordinering mellom Riksrevisjonen og internrevisjoner er beskrevet i en egen prosedyre.⁵⁷

Revisor skal gjennomføre revisjonshandlinger som gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, og vurdere disse for å trekke konklusjoner i rapporten.⁵⁸ Konklusjonene som gis, kan ha ulik form og ulikt innhold avhengig av type oppdrag, tiltenkt bruker, anvendt standard og Riksrevisjonens mandat.

Formålet med oppfølgingen er å vurdere om anbefalingene og de forutsetningene Stortinget vektla i behandlingen av rapporten, er fulgt opp av statsråden.

Utilstrekkelig oppfølging kan medføre ny oppfølgingsrevisjon fra Riksrevisjonen.⁵⁹ Tidspunkt for oppfølging varierer mellom revisjonstypene, og dette spesifiseres nærmere i de faglige retningslinjene.

De ulike faglige retningslinjene som er utarbeidet for Riksrevisjonens revisjonsoppgaver, beskriver disse fasene nærmere for hver av de ulike oppgavene.

⁵⁶ Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.3.2 side 27.

⁵⁷ Prosedyre for samhandling med internrevisjon (eSak 2022/00124-11).

⁵⁸ ISSAI 100/51 og 52.

⁵⁹ ISSAI 100/53.