

Riksrevisjonens faglige retningslinjer for etterlevelserevisjon



Dokumentinformasjon

Hva	Beskrivelse
Tittel	Riksrevisjonens faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon
Referanse eSak	2026/00193
Dokumenttype	Retningslinje
Dokumenteier	Kollegiet
Forvaltningsansvarlig	SUV
Godkjent dato	10.09.2026
Revisjonsfrist	Vedtaksdato + 1 år

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. Kollegiet vedtok i møte 10. september retningslinjen med en presisering i valg av tema for revisjon	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 etterlevelse revisjon* etter at riksrevisjonsloven trådte i kraft 1. januar 2025.

Vedtatt av Riksrevisjonens kollegium 10. september 2026.

Innhold

1 Innledning	5
2 Hva er etterlevelsesrevisjon?	6
3 Valg av etterlevelsesrevisjoner	8
4 Grunnelementer i etterlevelsesrevisjon	9
5 Generelle krav til etterlevelsesrevisjon	15
6 Krav til etterlevelsesrevisjonsprosessen	23

1 Innledning

Faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon gjelder etterlevelsesrevisjoner (direkte rapporteringsoppdrag) som rapporteres til Stortinget, jf. riksrevisjonsloven §§ 4-2 (3), 4-3 (3), 5-1 (1), og 5-2 (1).

I Riksrevisjonen er det besluttet å bruke den internasjonale standarden for riksrevisjoner ISSAI 4000 *Compliance Audit Standard* for etterlevelsesrevisjoner.¹ Alle faglige krav i ISSAI 4000 gjelder for Riksrevisjonens etterlevelsesrevisjoner som direkte rapporteringsoppdrag, med unntak av kravene for revisjonsretter, attestasjonsoppdrag, utforming av en mening og gjennomføring av revisjon med moderat sikkerhet.²

Retningslinjene inneholder faglige krav til revisjonsprosessen for etterlevelsesrevisjoner i Riksrevisjonen der grunnelementer og generelle prinsipper inngår. Den engelske versjonen av ISSAI 400 benytter betegnelsen «should» om grunnprinsippene for etterlevelsesrevisjon. I disse retningslinjene er «should» oversatt til «bør». Dette skal likevel forstås som obligatoriske krav. Riksrevisjonen skal følge i alt sitt arbeid for å etterleve riksrevisjonsloven og ISSAI 4000/6.

Retningslinjene skal sikre at intensjonene i loven og de internasjonale standardene blir ivaretatt i revisjonsarbeidet. Loven går foran enhver revisjonsstandard, men kravene i retningslinjene kan derfor være mer detaljerte enn kravene som stilles i loven.

Roller og ansvar for kvalitet i revisjonsprosessen går fram av *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjonsoppgaver*.

¹ Beslutning i Riksrevisjonens topplergruppe 6. april 2017.

² ISSAI 4000/14.

2 Hva er etterlevelsesrevisjon?

ISSAI 4000/23³ definerer formålet med etterlevelsesrevisjon på følgende måte:

- Formålet med etterlevelsesrevisjon er å gi Stortinget informasjon om hvorvidt de reviderte statlige enhetene etterlever Stortingets vedtak og forutsetninger, lover, gjeldende regelverk, standarder og normer.

2.1 Hjemmel for å gjennomføre etterlevelsesrevisjon (direkte rapportering)

Riksrevisjonsloven § 4-2 tredje ledd: «Riksrevisjonen skal revidere om disposisjonene som ligger direkte til grunn for statsregnskapet, er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, herunder med gjeldende regler for statlig økonomistyring». Av innstillingen til loven går det fram at revisjon av disposisjonene som ligger direkte til grunn for statsregnskapet omfatter gjennomføringen av bevilgningsvedtak og andre relevante vedtak med utgangspunkt i kravene i bevilgningsreglementet og forvaltningens operasjonalisering av dette gjennom det statlige økonomiregelverket og eventuelt Finansdepartementets rundskriv.⁴

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». Av innstillingen til loven går det fram at revisjon av «disposisjonene som ligger direkte til grunn for årsregnskapet», må ta utgangspunkt i revidert virksomhets egenart og de regler virksomheten er underlagt. Virksomhetens disposisjoner kan blant annet være regulert i lover, stortingsvedtak, forskrifter, retningslinjer og enkeltvedtak. Revisjon av økonomiske disposisjoner i gjennomføringen av Stortingets bevilgningsvedtak og andre relevante vedtak skal gjøres med utgangspunkt i kravene i bevilgningsreglementet og forvaltningens operasjonalisering av dette gjennom det statlige økonomiregelverket og eventuelt Finansdepartementets rundskriv. Bestemmelsens formulering om disposisjonene som «ligger direkte til grunn for regnskapet», knytter seg til økonomiske disposisjoner med utgangspunkt i både budsjett og regnskap.⁵

Riksrevisjonen skal med utgangspunkt i Stortingets vedtak og forutsetninger utføre systematiske undersøkelser av om regler etterleves, jf. Riksrevisjonsloven § 5-1 første ledd. Etterlevelsesrevisjoner av lover og regler som ikke er knyttet direkte til budsjett og regnskap, er en del av forvaltningsrevisjonen. Etterlevelse av regler i Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon omfatter svakheter eller problemstillinger ved regjeringen sin oppfølging av Stortinget sine vedtak og forutsetninger.⁶

Riksrevisjonsloven § 5-2: «Riksrevisjonen skal ut fra en vurdering av risiko og vesentlighet revidere om statsråden ivaretar statens eierinteresser i samsvar med Stortingets vedtak og

³ ISSAI 4000/23-26.

⁴ Innst. 41 L (2024-2025), side 46.

⁵ nnst. 41 L (2024-2025), side 47.

⁶ Innst. 41 L (2024-2025), punkt 4.3.5 om forvaltningsrevisjon side 30 og 49.

forutsetninger i selskaper hvor staten har bestemmende innflytelse». Av Innstillingen til loven går det fram at Riksrevisjonens kontroll av staten sin eierstyring i selskap skal skje i samsvar med de krav til eierutøvelse som til enhver tid er i tråd med Stortinget sine vedtak og forutsetninger.⁷

Dersom formålet i en forvaltningsrevisjon eller revisjon av eierstyring er ren regelverksetterlevelse av regelverk som ikke ligger direkte til grunn for årsregnskapet eller statsregnskapet, jf. riksrevisjonsloven §§ 4-2 og 4-3, skal de faglige retningslinjene for etterlevelserevisjon benyttes.

⁷ Innst. 41 L (2024–2025), punkt 4.3.6 om statens eierstyring side 31.

3 Valg av etterlevelserevisjoner

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/64: Riksrevisjonen skal identifisere områder som er av betydning for tiltenkt bruker.

Retningslinjene gjelder etterlevelserevisjoner som gjennomføres som direkte rapporteringsoppdrag med Stortinget som tiltenkt bruker. Når revisor skal identifisere etterlevelserevisjoner analyseres vesentlige områder som har høy konsekvens, og områder med høy sannsynlighet for manglende etterlevelse.

Valg av tema for etterlevelserevisjon gjøres i samsvar med kollegiets prioriteringer av tema for disposisjonsrevisjoner: Revisjonsdirektøren eller en han bemyndiger, kan sette i verk ytterligere disposisjonsrevisjoner i tråd med retningslinjen for arbeidsdeling mellom kollegiet og revisjonsdirektøren.

Eksempel på vesentlige områder som har høy konsekvens ved manglende etterlevelse kan være følgende⁸:

- vesentlig beløpsmessig verdi
 - prosjekter og områder med betydelig offentlige midler
- vesentlig ut fra sammenheng (kontekst)
 - lover og regler som Stortinget er opptatt av og områder som Stortinget har spesiell interesse for
 - rettigheter til borgere og offentlige organer
 - områder som har konsekvenser for borgerne
 - normer og standarder for statlig økonomiforvaltning
- vesentlig i sin natur
 - områder det er knyttet høy mislighetsrisiko til
 - forurensning, global oppvarming og ivaretagelse av naturmangfold
 - ivaretagelse av sårbare grupper

Eksempler på områder med høy sannsynlighet for manglende etterlevelse kan være

- indikasjoner på brudd på gjeldende lover og andre forskrifter som regulerer statlige virksomheters aktiviteter, eller statsgjeld, underskudd og eksterne forpliktelser
- indikasjoner på manglende etterlevelse av internkontroll eller fravær av et tilstrekkelig internkontrollsystem
- funn identifisert i tidligere revisjoner (for eksempel inntekter, anskaffelser, tilskudd, stønader og garantier)
- informasjon om risiko for manglende etterlevelse gitt av tredjepart (tips, media etc.).

Se også kapittel 5.5 for ytterligere beskrivelse av vesentlighet.

⁸ ISSAI 4000/70, 125 og 127.

4 Grunnelementer i etterlevelsesrevisjon

I forkant⁹ av en etterlevelsesrevisjon skal revisor identifisere og dokumentere grunnelementene i en revisjon. Grunnelementene er trepartsforholdet, saksforholdet, revisjonskriterier, type oppdrag og sikkerhetsnivå i revisjonen,¹⁰ og disse elementene er nærmere forklart i kapittel 3 i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjonsoppgaver*.

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

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/101: Revisor skal identifisere tiltenkt bruker og ansvarlig part, og vurdere betydningen av deres roller for å kunne gjennomføre revisjonen og kommunisere deretter.

I etterlevelsesrevisjon er det Stortinget som er tiltenkt bruker.¹¹ Selv om Stortinget er den primære brukeren, kan resultatene også være nyttige for regjeringen, forvaltningen og borgerne, og viktig for å forbedre forvaltningens arbeid.¹²

I Norge er statsråden konstitusjonelt og parlamentarisk ansvarlig for sitt departement overfor Stortinget. I etterlevelsesrevisjon er departementet og statsråden *den ansvarlige part* for saksforholdet som blir revidert. For revisjoner der flere departementer og statsråder er involvert, kan det være flere ansvarlige parter. Departementet er ansvarlig part, men virksomheter kan være ansvarlig for hele eller deler av saksforholdet. Det bør derfor gå klart fram både av revisjonsstrategi- og plan og rapport, hvem som er ansvarlig part og hvem som har ansvar for hva i et saksforhold.

Begrepet *revisor* viser til alle i Riksrevisjonen som har en rolle i planlegging, gjennomføring, rapportering og oppfølging av en revisjon, fra riksrevisor til medarbeider.¹³ Roller og ansvar for revisjonsarbeidet omtales nærmere i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjonsoppgaver*.

4.2 Saksforhold og saksforholdsinformasjon

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/107: Revisor skal definere saksforholdet som skal måles eller vurderes opp mot revisjonskriterier.

⁹ For/sektorarbeidet og planleggingsfasen.

¹⁰ ISSAI 400/27.

¹¹ Innst. 41 L (2024–2025) s. 29.

¹² INTOSAI P 12/prinsipp 3, punkt 4, ISSAI 100/25, ISSAI 4000/99.

¹³ ISSAI 100/25.

Innholdet i en revisjon av disposisjonene, som ligger direkte til grunn for årsregnskapet, tar utgangspunkt i revidert virksomhets egenart og de regler virksomheten er underlagt. Virksomhetens disposisjoner kan blant annet være regulert i lover, stortingsvedtak, forskrifter, retningslinjer og enkeltvedtak.¹⁴

Innholdet i en revisjon av disposisjonene som ligger direkte til grunn for statsregnskapet omfatter gjennomføringen av bevilgningsvedtak og andre relevante vedtak med utgangspunkt i kravene i bevilgningsreglementet og forvaltningens operasjonalisering av dette gjennom det statlige økonomiregelverket og eventuelt Finansdepartementets rundskriv.¹⁵

Etterlevelse av lover og regler i Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon omfatter svakheter eller problemstillinger ved regjeringens oppfølging av Stortingets vedtak og forutsetninger og som ikke er knyttet direkte til budsjett og regnskap.¹⁶

Saksforholdet i en etterlevelserevisjon defineres gjennom målet for den enkelte revisjon.¹⁷ Problemstillingene er hovedspørsmålene som skal besvares og som til sammen skal besvare revisjonens mål. Både revisjonens mål og problemstillinger tar utgangspunkt i utledede revisjonskriterier. Revisor skal gjennomføre revisjon for å sikre tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Resultatet av denne målingen (saksforholdsinformasjon mot revisjonskriterier) presenteres som revisors funn i en revisjonsrapport.

Det kan gå flere år fra et bevilgningsvedtak er fattet, til midlene benyttes. Tilsvarende vil revisjon av etterlevelse av lovvedtak kunne gå utover det enkelte budsjettår. Saksforholdet vil derfor ikke alltid avgrenses til et årlig perspektiv.

4.3 Revisjonskriterier

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/110: Revisor skal i forkant av en revisjon identifisere relevante revisjonskriterier som skal danne grunnlaget for å konkludere på saksforholdet.

Revisjonskriteriene i en etterlevelserevisjon er målestokken som brukes for å måle om saksforholdet er i samsvar med kriteriene.¹⁸ Kriteriene er styrende for hvilke revisjonsbevis Riksrevisjonen henter inn og benytter som grunnlag for revisjonens funn og konklusjoner. Revisjonskriteriene utledes fra Stortingets vedtak og forutsetninger, der blant annet gjeldende budsjettvedtak, lover, forskrifter, retningslinjer, normer og standarder for statlig økonomiforvaltning inngår.¹⁹ Stortingets forutsetninger gjelder ikke bare forutsetninger i sammenheng med stortingsvedtak, men omfatter også Stortingets generelle forutsetning om at forvaltningen følger anerkjente normer, god faglig praksis etc.

¹⁴ Innst. 41 L (2024-2025) s. 48.

¹⁵ Innst. 41 L (2024-2025), side 46.

¹⁶ Innst. 41 L (2024-2025), punkt 4.3.5 om forvaltningsrevisjon side 30 og 49.

¹⁷ ISSAI 400/33-34 og ISSAI 4000/44.

¹⁸ ISSAI 400/31.

¹⁹ Riksrevisjonsloven § 4-3 og ISSAI 4000/113.

Stortinget fatter 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, innebærer alle vedtak som ikke er lovvedtak²⁰

Stortingsvedtak kan igjen deles inn i flere underkategorier:

- Budsjettedtak: 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 de enkelte utgifts- og inntekstpostene i 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 fatte en rekke andre typer vedtak som for eksempel vedtak om inngåelse av folkerettslige avtaler, anmodningsvedtak, utredningsvedtak, vedtak om oversendelse av realitetsvotering, at et forslag ikke bifalles, og vedtak om utsettelse.

Det er viktig at utledningen av revisjonskriteriene gir et klart og entydig uttrykk for hva Riksrevisjonen vil måle saksforholdet opp mot. Grensene for hvilke formål bevilgningen kan brukes til, vil måtte bestemmes på grunnlag av en tolkning av bevilgningsvedtaket, der kapittel- og postbetegnelse og omtalen i proposisjonen og komitéinnstillingen vil være sentrale tolkningsmomenter.²¹ En uttalelse fra en stortingskomité i budsjettinnstillingen er ikke konstitusjonelt bindende dersom den ikke er fulgt opp med et vedtak i Stortinget.²²

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.²³

Revisjonskriterier i en etterlevelsesrevisjon skal være utledet i tråd med kravene til egnethet og være hensiktsmessig operasjonalisert²⁴, slik at ikke enhver konklusjon er åpen for individuell

²⁰ Stortingets forretningsorden § 31 sjette ledd siste setning.

²¹ Innst. S. nr. 187 (2004-2005) om bevilgningsreglementet, «3.2.4 Merknader til § 5 Bevilgningsvedtak» og «3.2.4.2 Komiteens merknader».

²² Innst. S. nr. 277 (1976-77). Dette ble generelt fastslått i Utenriks- og konstitusjonskomiteens innstilling om Ingvaldsen-utvalget, utredning om Stortingets konstitusjonelle kontroll.

²³ Innst. 41 L (2024-2025) punkt 4.2.2 side 22.

²⁴ ISSAI 4000/119.

tolkning og misforståelse.²⁵ De utledede revisjonskriteriene vurderes derfor opp mot følgende karakteristika for egnethet:²⁶

- **Relevante:** Dette betyr at kriteriene gjelder for saksforholdet og ansvarlig part. Revisjonskriteriene gir grunnlag for å bringe fram saksforholdsinformasjon som støtter Stortingets beslutningsprosesser.

Kriterier som utledes av de reglene og retningslinjene som regjeringen og forvaltningen selv har satt for sin virksomhet med utgangspunkt i Stortingets vedtak og forutsetninger, kan også være relevante kriterier ut fra en revisjonsfaglig vurdering. Et eksempel på slike regler og retningslinjer er *reglement for økonomistyring i staten*.²⁷ Regelverket gjelder for forvaltningen og er fastsatt ved kongelig resolusjon. Det er videre knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger ved et overordnet regelverk, *bevilgningsreglementet*, som er vedtatt av Stortinget (26. mai 2005). Et viktig formål med regelverket er å sikre at statlige midler brukes og inntekter oppnås i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger. Det vil si at *reglement for økonomistyring i staten* er en konkretisering av *bevilgningsreglementet*, slik at eventuelle brudd på regelverket vil føre til manglende etterlevelse av Stortingets vedtak og forutsetninger.

Også regler og retningslinjer i forvaltningen vil normalt måtte sees som uttrykk for hvordan Stortingets vedtak og forutsetninger følges opp, og de bør derfor inngå som en integrert del av den revisjonsfaglige vurderingen.²⁸ Hvis forvaltningens eget regelverk skal benyttes som revisjonskriterier, er det en forutsetning at det utledes hvordan kriteriene knyttes opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger. Det bør utvises varsomhet dersom internt regelverk i forvaltningen blir benyttet som revisjonskriterier for å unngå at Riksrevisjonen oppfattes som forvaltningens internrevisor.

- **Fullstendige:** Fullstendige revisjonskriterier inneholder en fullstendig presentasjon av de kriteriene som gjelder for saksforholdet, og utelater ikke relevante faktorer som med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som Stortinget (den tiltenkte brukeren) har gjort på grunnlag av saksforholdsinformasjonen fra revisor. Utleddningen av kriteriene og kildene må skrives ut, slik at det framstår tydelig og logisk for ansvarlig part, tiltenkt bruker og revisor hvilke krav og forventninger som ligger til grunn for revisjonen.

Hvis internasjonale anerkjente standarder, rammeverk eller god praksis skal brukes som kriterier, må det utvises varsomhet dersom bare deler av et helhetlig rammeverk velges ut, fordi dette kan bryte med kravet til fullstendighet. I slike tilfeller er det viktig at de delene som brukes, fortolkes og forstås rimelig ut fra målene og intensjonene for det helhetlige rammeverket.

I tilfeller der det vurderes å utdype enkeltbestemmelser med god praksis på utvalgte områder, må tolkningen skje i dialog med ansvarlig part eller forvalter av regelverket i forkant av revisjonen.

²⁵ ISSAI 400/31.

²⁶ ISSAI 4000/118.

²⁷ Dokument nr. 14 (2002–2003), punkt 5.3.5, side 69, og Innst. 47 S (2012–2013), kapittel 2.2.1, side 6.

²⁸ Dokument nr. 14 (2002–2003) fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon, punkt 5.3.5, side 69, og ISSAI 400/29.

- **Pålitelige:** Pålitelige revisjonskriterier betyr at en annen revisor under samme omstendighet skal komme til samme konklusjon ved å bruke de samme kriteriene for det aktuelle saksforholdet.
- **Nøytrale:** Nøytrale revisjonskriterier er fri for forutinntatte holdninger og passer til revisjonsoppdraget, både fra revisors og ansvarlig parts side. Dette betyr at revisjonskriteriene ikke må være subjektive og utledes på bakgrunn av en målestokk som revisor selv har satt.
- **Forståelige:** Forståelige revisjonskriterier resulterer i funn (saksforholdsinformasjon) som forstås av tiltenkt(e) bruker(e).
- **Nyttige:** Nyttige revisjonskriterier betyr at kriteriene skal bidra til at funn og konklusjoner dekker Stortingets (tiltenkt brukers) informasjonsbehov.²⁹
- **Sammenlignbare:** Sammenlignbare revisjonskriterier betyr at kriteriene bør være i samsvar med kriterier tidligere revisjoner har benyttet ved revisjon av en tilsvarende revidert enhet eller et lignende saksforhold.
- **Akseptable:** Akseptable revisjonskriterier betyr at lovgiver, ansvarlig part, lovfortolker, uavhengige eksperter på området, media og offentligheten generelt er enig i disse kriteriene.

I Riksrevisjonen kan internasjonale anerkjente standarder eller rammeverk brukes som revisjonskriterier hvis forvaltningen generelt er enig i at disse standardene representerer god praksis.³⁰

Hvis revisor velger å anvende internasjonale anerkjente standarder, rammeverk eller god praksis som kriterier selv om revidert enhet ikke er enig, må den aktuelle utledningen være knyttet til Stortingets vedtak og forutsetninger på en slik måte at revisor er rimelig sikker på at det vil være støtte til dette synet fra et flertall på Stortinget.³¹

- **Tilgjengelige:** Tilgjengelige revisjonskriterier betyr at kriteriene skal være tilgjengelige for enhver tiltenkt bruker på en slik måte at de kan forstå hva slags revisjonsarbeid som er utført, og hva som er grunnlaget for revisjonsrapporten.

Revisjonskriteriene skal gjøres tilgjengelig så tidlig som mulig i revisjonen, slik at alle parter vet hvilke kriterier de har å forholde seg til.³² De revisjonskriteriene som benyttes, og kilden for dem, skal beskrives slik at det kommer klart fram hva som er grunnlaget for revisjonsarbeidet.

Ellers vises det til *veileder i revisjonskriterier for etterlevelserevisjon* for utledning av revisjonskriterier.

²⁹ Innst. S. nr. 210 (2002–2003) om utredning av Stortingets kontrollfunksjon, kapittel 5.4 Komiteens merknader, side 23, Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.3.4 side 29.

³⁰ Dokument nr. 14 (2002–2003) fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon, punkt 5.3.5, side 68.

³¹ Innst. S. nr. 136 (2003–2004) om instruks om Riksrevisjonens virksomhet, kapittel 2.8 Komiteens merknader, side 4, Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.2.2 side 22.

³² Innst. S. nr. 210 (2002–2003) om utredning av Stortingets kontrollfunksjon, kapittel 5.4 Komiteens merknader, side 24, Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.2.2 side 23.

4.4 Type oppdrag - direkte rapporteringsoppdrag³³

Etterlevelsesrevisjon i Riksrevisjonen er et direkte rapporteringsoppdrag der hensikten er å ivareta Stortingets informasjonsbehov ved manglende etterlevelse av revisjonskriteriene.³⁴ I et direkte rapporteringsoppdrag er det revisor som henter inn informasjon, måler og vurderer saksforholdet opp mot kriterier som er utledet av revisor. Revisor velger saksforhold og kriterier på bakgrunn av en risiko- og vesentlighetsvurdering. Funn (saksforholdsinformasjon) og konklusjoner er presentert i en revisjonsrapport.

4.5 Sikkerhetsnivå for konklusjonen - betryggende sikkerhet³⁵

Konklusjonene i etterlevelsesrevisjoner gis med betryggende sikkerhet for å ivareta Stortingets informasjonsbehov. Betryggende sikkerhet betyr at konklusjonen i rapporten har høy grad av sikkerhet, men ikke absolutt.³⁶ For å oppnå betryggende sikkerhet i konklusjonen skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå.

Når konklusjonen gis med betryggende sikkerhet, betyr det at revisor tydelig formidler at innholdet er eller ikke er i samsvar med kriteriene som er utledet i revisjonen, og gir en balansert vurdering av saksforholdsinformasjonen opp mot kriteriene.

³³ ISSAI 100/29.

³⁴ innst. 41L (2024-2025) side 29.

³⁵ ISSAI 400/41 og ISSAI 4000/121.

³⁶ ISSAI 4000/33-34, ISSAI 4000/38, ISSAI 4000/123, ISSAI 4000/146, ISSAI 4000/158, ISSAI 4000/190 og ISSAI 4000/200.

5 Generelle krav til etterlevelserevisjon

Generelle krav til etterlevelserevisjon i offentlig revisjon er kvalitetskrav som revisor skal følge og vurdere gjennom hele revisjonsprosessen. Prinsippene er etikk, objektivitet, uavhengighet, profesjonelt skjønn og skepsis, kvalitetssikring, revisjonsteam og kompetanse, vesentlighet, revisjonsrisiko, mislighetsrisiko, dokumentasjon og kommunikasjon. Prinsippene er ytterligere forklart i kapittel 4 i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjonsoppgaver*.

5.1 Etikk, objektivitet og 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.

§ 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.

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/45: Revisor skal etterleve relevante retningslinjer om objektivitet og etikk, og som samsvarer med ISSAIene som omhandler objektivitet og etikk.

ISSAI 4000/48: Revisor skal være objektiv slik at funn og konklusjoner er upartiske og oppfattes som upartiske av tredjepart.

For at Stortinget, allmennheten og ansvarlig part skal kunne ha tillit til etterlevelserevisjonene i Riksrevisjonen, skal revisor gjennom revisjonsprosessen være objektiv, uavhengig og etterleve *Riksrevisjonens etiske retningslinjer*. Objektivitet og uavhengighet for den enkelte medarbeider i revisjonen dokumenteres for hver enkelt etterlevelserevisjon. Revisor skal være objektiv, utarbeide en balansert rapport og unngå innflytelse fra enkeltaktører.

5.2 Profesjonelt skjønn og skepsis

Lov om Riksrevisjonen

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

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/71: Revisor skal utøve profesjonelt skjønn gjennom hele revisjonsprosessen.

ISSAI 4000/77: Revisor skal utøve profesjonell skepsis og ha en åpen og objektiv holdning.

Revisor skal gjennom revisjonen utvise tilbørlig integritet og aktsomhet og opptre uavhengig og objektiv i alle faser av revisjonsprosessen. Revisor er forpliktet til å opptre på en profesjonell måte til enhver tid og benytte anerkjente standarder, metoder og teknikker i arbeidet. Arbeidet skal utføres på en kompetent og upartisk måte. Revisor skal til enhver tid ha tilstrekkelig kompetanse og nødvendig erfaring til å utøve sitt profesjonelle skjønn.³⁷

Profesjonell skepsis innebærer å opprettholde en åpen og objektiv holdning gjennom revisjonsprosessen og være oppmerksom på forhold som kan indikere manglende etterlevelse på grunn av feil eller misligheter.³⁸ Utøvelse av profesjonell skepsis innebærer at revisor trekker konklusjoner ut fra de revisjonsbevis som er innhentet og unngår personlig forutinntatthet.³⁹

Kravet til profesjonell skepsis ved utførelsen av revisjon er knyttet til revisors selvstendige plikt til å stille spørsmål ved grunnlaget og metodene virksomhetens ledelse anvender.⁴⁰ Revisor må ha en profesjonell skeptisk holdning i alle faser av revisjonsprosessen og kritisk vurdere om informasjonen som revisor har innhentet, kan inneholde vesentlige feil og mangler. Dette gjelder spesielt når revisor vurderer revisjonsbevisenes pålitelighet.

5.3 Kvalitetssikring

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/80: Riksrevisjonen skal ta et overordnet ansvar for kvalitet og sikre at revisjoner utføres i samsvar med lov og relevante faglige standarder, og at rapportene er passende ut fra omstendighetene.

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 kvalitetssikringssystemet går fram av *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjonsoppgaver*.

Kvalitetssikringen gjennomføres og dokumenteres gjennom hele revisjonsprosessen for å sikre den samlede kvaliteten på revisjonen. Ekspedisjonssjefen er ansvarlig for den overordnede kvaliteten på den enkelte etterlevelsesrevisjon. Før konklusjonen blir godkjent skal dokumentasjonen kvalitetssikres. Dette for å sikre at prosessen for kvalitetssikring skjer på en åpen og etterprøvbar måte og for å påse at revisjonsrisiko holdes på et akseptabelt lavt nivå.

I kvalitetssikringssystemet inngår blant annet kvalitetssikring av hver enkelt revisjonsrapport.

³⁷ ISSAI 4000/72.

³⁸ ISSAI 4000/78.

³⁹ ISSAI 4000/79.

⁴⁰ Innst. 41 L (2024–2025) merknad til § 3-1, s. 45.

5.4 Revisjonsteam og kompetanse

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/85: Riksrevisjonen skal sikre at revisjonsteamet har nødvendig faglig kompetanse til å gjennomføre revisjonen.

ISSAI 4000/74: Dersom revisjonsteamet ikke har tilstrekkelig ekspertise i vanskelige eller omstridte spørsmål skal det søkes råd fra eksperter.

Ekspedisjonssjefen har ansvar for å påse at revisjonsteamet er uavhengig og har tilstrekkelig kapasitet og kompetanse. Ekspedisjonssjefen 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.

Revisjonsteamet skal samlet ha tilgang til nødvendige kompetanse, kunnskap og ferdigheter, og til rett tid, til å kunne utføre revisjonen i samsvar med faglige standarder. I etterlevelserevisjon vurderes det spesielt om revisjonsteamet samlet har forståelse om revidert virksomhet, kompetanse om metoder og teknikker som kan benyttes for innsamling av data, analyse av data, juridisk kompetanse og erfaring med å gjennomføre og rapportere revisjoner innenfor gjeldende standard.⁴¹ Revisor skal ha en kompetanse som er i samsvar med revisjonens omfang og kompleksitet. Revisor skal holde seg oppdatert i takt med utviklingen innenfor sitt fagområde, og få anledning til å etterleve dette kravet.

Når nødvendig kompetanse ikke er tilgjengelig i teamet eller Riksrevisjonen, kan eksterne eksperter brukes for å gi råd eller til å utføre spesifikt arbeid. Eksperter kan benyttes til vanskelige og omstridte spørsmål der Riksrevisjonen trenger virksomhetsspesifikk, juridisk eller metodisk kompetanse.⁴² Riksrevisjonen må på selvstendig grunnlag vurdere om eksperter er uavhengige og objektive, og har kompetanse og ferdigheter til å utføre arbeidet. Riksrevisjonen avgjør også om arbeidet deres er tilstrekkelig for revisjonens formål. Selv om eksterne eksperter utfører revisjonsarbeid på vegne av Riksrevisjonen, er Riksrevisjonen fortsatt ansvarlig for konklusjonen(e).⁴³

5.5 Vesentlighet

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/125: Revisor skal vurdere vesentlighet som grunnlag for å utarbeide en plan for revisjonen og revurdere vesentligheten gjennom hele revisjonsprosessen.

Revisor skal ut fra sitt profesjonelle skjønn vurdere Stortingets informasjonsbehov gjennom hele revisjonsprosessen. Vesentlighet betraktes ofte i form av beløpsmessig verdi, men har også

⁴¹ ISSAI 4000/87.

⁴² ISSAI 4000/75.

⁴³ ISSAI 4000/88.

andre kvantitative og kvalitative aspekter. Iboende karakteristika kan gjøre et forhold vesentlig i sin natur. Et forhold kan også være vesentlig på grunn av den sammenhengen (konteksten) det inngår i.⁴⁴ Se også kapittel 3 for ytterligere beskrivelse av vesentlighet.

All revisjon i Riksrevisjonen skal ha et klart utgangspunkt i Stortingets vedtak og forutsetninger.⁴⁵ Etterlevelserevisjoner som identifiserer brudd eller avvik på Stortingets vedtak og forutsetninger anses å være av interesse for Stortingets kontroll med regjering og forvaltning.⁴⁶

5.6 Revisjonsrisiko

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/52: Revisor skal utføre handlinger for å redusere risikoen for å gi feilaktig konklusjoner, til et akseptabelt lavt nivå.

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 revisjonsrisiko til et akseptabelt lavt nivå og konkludere med betryggende sikkerhet, skal revisor vurdere om det er hentet inn hensiktsmessige og tilstrekkelige revisjonsbevis som grunnlag for konklusjonen.

Ekspedisjonssjefen skal vurdere om revisjonen har tilstrekkelig ressurser til rett tid, og den nødvendige kompetansen til å gjennomføre revisjonen innen angitt tidsramme. Dersom ekspedisjonssjefen vurderer at det ikke er mulig å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, skal det vurderes hvordan dette skal håndteres. Mulige løsninger er å stoppe eller omarbeide revisjonen slik at revisjonsrisikoen reduseres.

Riksrevisjonen har prosedyrer for å avslutte revisjoner 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.

⁴⁴ ISSAI 400/47.

⁴⁵ Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.3.4 s. 29.

⁴⁶ Dokument nr. 14 (2002–2003) s.62.

5.7 Mislighetsrisiko

Lov om Riksrevisjonen

§ 1-1: Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan, og skal bidra til den demokratiske kontrollen med at statens ressurser forvaltes forsvarlig og effektivt og i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger.

§ 1-2 andre ledd: Riksrevisjonen skal utføre revisjon etter denne loven, herunder bidra til å forebygge og avdekke misligheter.

§ 7-1 fjerde ledd: Revisjonsdirektøren kan samtykke til at den som utfører eller har utført tjeneste eller arbeid for Riksrevisjonen, uten hinder av taushetsplikten avgir forklaring og legger fram dokumentasjon til politiet under etterforskning av en straffesak. Videre kan Riksrevisjonen underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjon kommer fram informasjon som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling. Riksrevisjonen kan også utveksle informasjon med andre offentlige kontrollmyndigheter. Det kan gis informasjon etter denne bestemmelsen selv om revisjonen ikke er avsluttet, og uten at forholdet er meddelt revidert virksomhet eller overordnet departement.

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/58: Revisor skal vurdere risikoen for misligheter gjennom hele revisjonsprosessen og dokumentere resultatet av vurderingen.

ISSAI 4000/225: Ved gjennomføring av en etterlevelsesrevisjon, hvor revisor kommer over tilfeller av manglende etterlevelse av lover og regler som kan være tegn på misligheter, skal revisor utvise profesjonell forsiktighet ved formidling av informasjon til ansvarlig organ. Revisor skal utøve nødvendig forsiktighet med tanke på å ikke hindre en mulig framtidig etterforskning eller rettsak.

All revisjon som Riksrevisjonen utfører, foregår på vegne av Stortinget, som ledd i den samlede demokratiske kontrollen med hvordan samfunnets felles ressurser forvaltes, herunder å forhindre misligheter, jf. riksrevisjonsloven §§ 1-1 og 1-2 andre ledd.

Lovens § 1-2 andre ledd første punktum slår fast at Riksrevisjonen som del av revisjonsutførelsen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter. I tråd med grunnprinsippene for offentlig revisjon skal Riksrevisjonen 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. Ansaret gjelder for all revisjon i Riksrevisjonen, men oppgaven er spesielt aktuell når det gjelder regnskapsrevisjon.⁴⁷

Misligheter defineres som en bevisst handling begått av én eller flere personer som utøver offentlig myndighet og har overordnet ansvar for styring og kontroll, av ansatte eller andre, som

⁴⁷ Innst. 41 L (2024-2025) merknad til § 1-2, s. 42.

innebærer uredelighet for å oppnå urettmessig eller ulovlig fordel av både økonomisk eller ikke-økonomisk art.⁴⁸

Misligheter i et etterlevelsesperspektiv kan blant annet være misbruk av offentlig myndighet eller handlinger som innebærer uredelighet for å oppnå urettmessig eller ulovlig fordel av økonomisk eller ikke-økonomisk art.

Revisor skal inkludere risikoen for misligheter i risikovurderingene og være oppmerksom på indikasjoner på misligheter ved gjennomføringen av revisjonen. Etterlevelserevisjoner kan bidra til å redusere risikoen for at det oppstår misligheter, og revisor skal ved planlegging og gjennomføring av revisjoner ha en kritisk holdning til at det kan foreligge misligheter i revidert virksomhet.

Det er krav om at virksomhetene skal ha god internkontroll for blant annet å forebygge misligheter. Ved å vurdere virksomhetens internkontroll danner revisor seg et bilde av risikoen for misligheter. Forhold som vanligvis er til stede når misligheter forekommer, kan være muligheter for å begå misligheter, holdninger som rettferdiggjør misligheter og press for å begå misligheter. Dette er forhold revisor må vurdere.

Virksomheter som kan ta avgjørelser som har økonomiske konsekvenser for andre aktører uten at disse beslutningene har regnskapsmessig betydning for virksomhetene, kan gi risiko for misligheter som revisor bør være oppmerksom på. Dette er for eksempel virksomheter som deler ut konsesjoner eller tillatelser, eller virksomheter som har myndighet av ikke-økonomisk art, hvor aktører kan ha interesse av å påvirke beslutninger eller handlinger, som tilsyn.

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

Det følger av riksrevisjonsloven § 7-1 fjerde ledd at Riksrevisjonen uten hinder av taushetsplikten gis mulighet til å underrette politiet eller andre kontrollinstanser om mistanke om straffbare forhold. Riksrevisjonen har et ansvar for å klarlegge faktiske forhold og påse at forvaltningen foretar en hensiktsmessig administrativ oppfølging av slike saker. Dette gjelder hvis vilkårene for straff eller offentlig påtale ikke er oppfylt, og forholdet derfor ikke behandles av politiet, andre kontrollmyndigheter eller rettsvesenet.⁴⁹

Revisor skal ved mistanke om misligheter opptre varsomt og korrekt og ikke trekke forhastede slutninger. I samråd med seksjonens/avdelingens ledelse avklarer revisor videre saksgang, herunder om politiet eller andre kontrollmyndigheter skal informeres, og om nødvendige tiltak for å unngå bevisforspillelse med mer skal settes i verk. Riksrevisjonens leder og revisjonsråden skal informeres.

⁴⁸ Begrepsdefinisjon i henhold til ISSAI 2240/12 (a).

⁴⁹ Innst. 41 L (2024–2025) merknad til § 1-2, s. 42.

5.8 Revisjonsdokumentasjon

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/89: Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjon som er tilstrekkelig detaljert til å gi en klar forståelse av arbeidet som er utført, revisjonsbevis som er innhentet og revisjonens konklusjoner. Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjonen i tide, holde dokumentasjonen oppdatert gjennom hele revisjonen, og fullføre dokumentasjonen av bevisene som støtter revisjonsfunnene før revisjonsrapporten publiseres.

Hensikten med revisjonsdokumentasjon er å vise utførelsen av revisjonsarbeidet på en åpen og etterprøvbart måte. Dokumentasjonen skal underbygge Riksrevisjonens konklusjoner. Revisjonsarbeidet i en etterlevelserevisjon dokumenteres i Riksrevisjonens eget revisjonsstøtteverktøy, der blant annet mal for revisjonsstrategi og -plan, annen revisjonsdokumentasjon, og rapport ivaretar kravene til dokumentasjon for en etterlevelserevisjon. Alle medlemmer av revisjonsteamet har ansvar for å dokumentere sitt arbeid i revisjonsstøtteverktøyet.

Vesentlige endringer i revisjonsstrategi og plan, skal dokumenteres og forklares,⁵⁰ slik at det er en rød tråd mellom planlegging, gjennomføring og rapportering. Eventuelle uenigheter i revisjonsteamet og mellom ledelsen og teamet skal håndteres og dokumenteres i revisjonsdokumentasjonen på hensiktsmessig måte.⁵¹

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 innhentede revisjonsbevis. Før konklusjonen blir godkjent skal dokumentasjonen kvalitetssikres.

Øvrig dokumentasjon som ikke oppfyller kravene til revisjonsdokumentasjon jf. ISSAI 4000/89 slettes når revisjonen er overlevert til Stortinget og senest innen fem år etter at Stortinget har behandlet saken.⁵²

⁵⁰ ISSAI 4000/94 og ISSAI 4000/141.

⁵¹ ISSAI 140/41 bokstav e.

⁵² Jf. Riksrevisjonens vedtatte retningslinjer for levetidsregler for revisjonsdokumentasjonen - sak 2024/01134-6.

5.9 Revisjonskommunikasjon

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/96: Revisor skal gjennom hele revisjonsprosessen kommunisere på en effektiv måte med revidert enhet og de som er ansvarlig for styring og kontroll.

ISSAI 4000/99: Ved tilfeller av vesentlig manglende etterlevelse skal det riktige ledelsesnivået, og (hvis relevant) de som er ansvarlig for saksforholdet orienteres om dette. Andre betydelige forhold som identifiseres gjennom revisjonen skal også kommuniseres til enheten dersom det er direkte relevant.

ISSAI 4000/188: Revisor skal kommunisere tydelig sikkerhetsnivået som gis i revisjonen.

Revisor skal sørge for at kommunikasjonen gjennom revisjonen med ansvarlig part ikke svekker tilliten til Riksrevisjonen. Det er viktig at ansvarlig part blir holdt løpende informert om alle forhold ved revisjonen og til rett tid.⁵³ Dette omfatter blant annet hva som skal revideres, avgrensingen i revisjonen, målet med revisjonen, utledning av revisjonskriterier, problemstillinger, metode, funn og konklusjoner. Det skal begrunnes hvordan revisjonen har kommet fram til revisjonsfunnene og at konklusjonen(e) er utarbeidet på en balansert og begrunnet måte basert på revisjonsfunnene.⁵⁴ Kommunikasjon av disse forholdene kan bidra til å oppnå gjensidig forståelse av revisjonsprosessen og revisjonen.⁵⁵

Riksrevisjonens skriftlige og muntlige kommunikasjon skal ivareta

- kontradiksjon⁵⁶
- balanse i framstillingen
- tydelig og klart språk
- revisjonens veilederrolle

Forhold som ikke regnes som vesentlige nok til å bli omtalt i rapporten, kan kommuniseres til ledelsen i virksomheten via brev eller møter.⁵⁷ Ved å kommunisere slike funn kan revisor bidra til at manglende etterlevelse blir rettet opp, og at ansvarlig part etterlever lover og regler i framtiden.

⁵³ ISSAI 100/45.

⁵⁴ ISSAI 4000/97, 4000/98 og 4000/189.

⁵⁵ ISSAI 4000/97.

⁵⁶ Riksrevisjonsloven §§ 4-6 og 5-3, jf. § 2-4 andre ledd: Før en sak rapporteres til Stortinget, skal Riksrevisjonens merknader forelegges berørte statsråder til uttalelse. ISSAI 4000/202.

⁵⁷ ISSAI 4000/100.

6 Krav til etterlevelsesrevisjonsprosessen

En etterlevelsesrevisjon er en systematisk prosess der revisor innhenter og vurderer bevis opp mot identifiserte kriterier.⁵⁸

Etterlevelsesrevisjon i Riksrevisjonen omfatter følgende faser, som samsvarer med riksrevisjonloven § 3-1 andre ledd og ISSAI 4000:

Figur 1 Revisjonsprosessen



Kilde: Riksrevisjonen

6.1 Planlegging

Planleggingsfasen danner grunnlag for god styring i gjennomføring av revisjonen. Fasen sikrer at ledelse, teamleder og revisjonsteam har god forståelse for arbeidet og hva som kreves for å gjennomføre revisjonen, før den settes i gang. Etterlevelsesrevisjoner i Riksrevisjonen planlegges som et direkte rapporteringsoppdrag med et betryggende sikkerhetsnivå der tiltenkt bruker er Stortinget. Revisjonsprosessen skal i sin helhet utformes for å dekke hele målet med revisjonen for å kunne konkludere med betryggende sikkerhet.⁵⁹

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.

⁵⁸ ISSAI 400/42.

⁵⁹ ISSAI 400/50.

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.

6.1.1 Revisjonsstrategi og -plan

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/137: Revisor skal utarbeide og dokumentere en revisjonsstrategi og en revisjonsplan som til sammen beskriver hvordan revisjonen skal gjennomføres som grunnlag for å utstede hensiktsmessige rapporter, som beskriver hvilke ressurser som trengs for å gjøre dette, og som angir en tidsplan for revisjonsarbeidet.

Revisjonsstrategi og revisjonsplan skal utarbeides og dokumenteres i planleggingsfasen.⁶⁰ En revisjonsstrategi i Riksrevisjonen beskriver og dokumenterer saksforholdet, trepartsforholdet, vesentlighet og risiko og revisjonskriteriene som til sammen skal bidra til at revisor fastsetter riktig mål og problemstillinger som bidrar til å svare på målet i revisjonsplanen. Videre skal en revisjonsplan beskrive hvordan revisjonen skal gjennomføres med betryggende sikkerhet ved hjelp av metoder/teknikker, utvalg, ressurser og tidsplan. Revisjonsstrategi og revisjonsplan i Riksrevisjonen skal samlet sett ivareta kravene for planleggingsfasen for et direkte rapporteringsoppdrag i henhold til ISSAI 4000.

Planleggingsfasen avsluttes med at ledelsen i avdelingen kvalitetssikrer og godkjenner at revisjonen er planlagt med akseptabel revisjonsrisiko og dokumenterer dette i revisjonsstrategi og -plan.

Gjennom revisjonsprosessen skal revisor oppdatere revisjonsstrategi og -plan ved behov.⁶¹

Elementene som inngår i revisjonsstrategi- og plan beskrives nedenfor.

6.1.2 Forstå saksforholdet

INTOSAI s prinsipper for etterlevelsesrevisjon

ISSAI 400/51: Revisor bør identifisere saksforholdet og passende kriterier.

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/131: Revisor skal forstå den reviderte enhet og dens miljø, herunder revidert enhets internkontroll for å effektivt planlegge og gjennomføre revisjonen.

⁶⁰ ISSAI 4000/137.

⁶¹ ISSAI 4000/141.

For effektivt å planlegge og gjennomføre revisjonen, skal revisor ha nødvendig forståelse for ansvarlig part og revidert enhets internkontroll og hvordan det kan påvirke saksforholdet.⁶² Revisor skal opparbeide seg en forståelse for hvilke lover og regler ansvarlig part og revidert enhet skal etterleve, og hvordan styring, drift, intern kontroll og it-systemer knyttet til saksforholdet er innrettet. Revisor skal kommunisere med ansvarlig part og revidert enhet i planleggingsfasen for å opparbeide en slik forståelse.⁶³ Har ansvarlig part og/eller revidert enhet en internrevisjon, skal revisor gjøre seg kjent med denne funksjonen og om denne funksjonen har en rolle i og/eller har relevant informasjon om saksforholdet.

I noen tilfeller kan et saksforhold også gjelde flere ansvarlige parter og reviderte enheter. I disse tilfellene skal revisor opparbeide seg en forståelse av hvilke roller og myndighet de ansvarlige parter og reviderte enheter har i saksforholdet.

Ut fra den forståelse av saksforholdet som er opparbeidet, utarbeider revisor en risikovurdering, utleder hensiktsmessige revisjonskriterier og utarbeider mål for revisjonen.

6.1.3 Revisjonskriterier

I planleggingsfasen skal revisor identifisere revisjonskriterier og utlede kriteriene fra Stortingets vedtak og forutsetninger. Utkast til revisjonskriterier sendes ansvarlig part (departement) for uttalelse i planleggingsfasen når revisjonsstrategi- og plan er godkjent. Revisjonskriteriene er nærmere forklart i kapittel 4.3 Revisjonskriterier, se også veileder i revisjonskriterier for etterlevelserevisjon.

6.1.4 Risikovurdering i planleggingsfasen

INTOSAls prinsipper for etterlevelserevisjon

ISSAI 400/54: Revisor bør utarbeide en risikovurdering for å identifisere risiko for manglende etterlevelse.

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av saksforholdet og identifisere hvilke revisjonskriterier som det er risiko for manglende etterlevelse av. Risikovurderingen vil tydeliggjøre hvilke revisjonskriterier innenfor saksforholdet som kan være vesentlig for revisjonen, og bidra til å avgrense og identifisere mål og problemstillinger. Vurderingen av risiko for manglende etterlevelse gjør det lettere for ledelse og revisjonsteam å forstå hva som er vesentlig innenfor saksforholdet, og forventede funn i revisjonen.

6.1.5 Vurdere mislighetsrisiko i planleggingsfasen

INTOSAls prinsipper for etterlevelserevisjon

ISSAI 400/55: Revisor bør vurdere risiko for misligheter.

⁶² ISSAI 4000/132.

⁶³ ISSAI 4000/133.

I planleggingsfasen av revisjonen skal revisjonsteamet vurdere risikoen for misligheter og dokumentere resultatet fra vurderingen. Se nærmere om mislighetsrisiko i kapittel 5.7 Mislighetsrisiko hvor det er krav om å vurdere og dokumentere risiko for misligheter gjennom hele revisjonsprosessen.

6.1.6 Mål og problemstillinger

INTOSAIs prinsipper for etterlevelserevisjon

ISSAI 400/50: Revisjonsprosessen skal i sin helhet utformes for å kunne svare på målet med revisjonen. Revisor definerer målet gjennom rammene for revisjonen.

I Riksrevisjonens etterlevelserevisjoner utarbeides mål og problemstillinger for å strukturere og konkretisere revisjonen. Problemstillingene skal samlet dekke målet med revisjonen. Målet skal formuleres slik at det etter gjennomføringen er mulig å konkludere på om målet er etterlevd.

Målet skal angi konkret hva revisjonen skal måle etterlevelsen av, hvilket område som skal revideres og hvem som er ansvarlig for å etterleve revisjonskriteriene.

6.1.7 Metoder for å innhente revisjonsbevis

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/144: Revisor skal planlegge og gjennomføre metoder for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som danner grunnlag for en konklusjon med betryggende sikkerhet.

ISSAI 4000/158: Revisor skal kombinere ulike metoder for å innhente revisjonsbevis og som samlet gir en konklusjon med betryggende sikkerhet.

Målet med revisjonen og problemstillingene er styrende for hvilke metoder og teknikker revisor skal bruke for å hente inn tilstrekkelige og hensiktsmessige bevis for å kunne konkludere med betryggende sikkerhet.

Den metodiske tilnærmingen er den systematiske framgangsmåten for å kunne framskaffe, bearbeide og vurdere revisjonsbevis. Revisor må i planleggingsfasen vurdere hvilke metoder og teknikker som skal brukes, og beskrive hvorfor disse er hensiktsmessige for å kunne svare på problemstillingene og oppnå målet med revisjonen. Beskrivelse av den metodiske tilnærmingen gir mulighet for å etterprøve hvordan revisjonen har kommet fram til konklusjonen(e).

For å gi tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis kombinerer og sammenligner revisor revisjonsbevis fra ulike kilder ved bruk av forskjellige metoder/teknikker.⁶⁴ Aktuelle metoder/teknikker⁶⁵ som kan benyttes for å fremskaffe revisjonsbevis, er for eksempel:

⁶⁴ ISSAI 4000/159 og 163.

⁶⁵ ISSAI 4000/159-169.

- **Dokumentanalyse** er å analysere dokumenter, regnskapsmateriale enten i elektronisk form eller annet media.
- **Intervju, spørrebrev og spørreundersøkelse** er å innhente og analysere informasjon fra personer som har kjennskap til saksforholdet, både innenfor og utenfor virksomheten. Revisjonsintervjuet er en strukturert samtale mellom revisor og ett eller flere intervjuobjekter. Et spørrebrev kan sendes til virksomhetsleder eller andre for å få svar på konkrete spørsmål eller oppfølging av konkrete forhold som ikke har blitt verifisert i intervju. Spørreundersøkelse benyttes for å samle inn data fra et stort antall respondenter.
- **Test av kontroll** er å teste (manuelle eller automatiserte) kontroller i et system enhetens ledelse har satt i verk for å redusere risikoen for manglende etterlevelse og for å se om kontrollene fungerer.
- **Analytiske handlinger** er å analysere og sammenligne informasjon/data, undersøke svingninger eller identifisere forhold som er i strid med hva som er forventet, enten basert på historiske data eller revisors tidligere erfaring.
- **Observasjon** er at revisor observerer en prosess eller handling som gjennomføres av andre enn revisor, eller foretar en fysisk undersøkelse av en eiendel.
- **Eksterne bekreftelser** er at revisor mottar skriftlige uttalelser fra en tredjepart.
- **Substanstesting** er å teste detaljert en transaksjon eller aktivitet opp mot revisjonskriterier.

6.1.8 Bruk av utvalg i revisjonen

Faglige krav i etterlevelserevisjon

ISSAI 4000/172: Revisor skal, når det er hensiktsmessig, benytte seg av utvalg med et tilstrekkelig antall enheter for å kunne trekke konklusjoner om populasjonen utvalget er hentet fra. Utformingen av et utvalg skal skje på bakgrunn av formålet med revisjonen og egenskapene ved populasjonen utvalget skal trekkes fra.

Målet med revisjonen og problemstillingene er styrende for hvilken populasjon og hvilket utvalg revisor eventuelt skal bruke for å framskaffetilstrekkelige og hensiktsmessige bevis. Hvis revisor planlegger å gjøre et utvalg av populasjonen må det i planleggingsfasen beskrives hvordan utvalget er tenkt trukket ut, og hvor stort utvalget er. Utvalget må beskrives under metoden som er valgt. Når revisor vurderer at det ikke er mulig å trekke et utvalg som er representativt for hele populasjonen, kan revisor bare uttale seg om det utvalget som er kontrollert.

6.1.9 Ressurs- og tidsplanlegging

For å få en god og effektiv gjennomføringsfase må det planlegges med hvilke ressurser som trengs i revisjonsarbeidet. I revisjonsplanen beskrives hvilken kompetanse som er nødvendig for å fullføre revisjonen.⁶⁶ Er det områder i revisjonen hvor teamet ikke har tilstrekkelig kompetanse,

⁶⁶ ISSAI 400/45 og ISSAI 4000/85.

skal det komme fram om revisjonen trenger eksterne eller interne eksperter som kan gi råd eller utføre spesifikt arbeid. Eventuelle kostnader i forbindelse med revisjonsoppdraget identifiseres og beskrives i planleggingsfasen.

Det skal dokumenteres at alle som deltar i etterlevelsesrevisjonen er uavhengige og objektive, og etterlever *Riksrevisjonens etiske retningslinjer*.⁶⁷

Revisor har en tidsplan for revisjonsarbeidet og det er naturlig å dele revisjonsløpet inn i planlegging, gjennomføring og rapportering. Revisor skal identifisere de sentrale aktivitetene som planlegges under de ulike fasene, og når de ulike revisjonsaktivitetene skal skje for å fullføre revisjonen til riktig tid.

For å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå skal det vurderes om teamet har tilstrekkelige ressurser til rett tid for å kunne gjennomføre revisjonen innen angitt tidsramme.

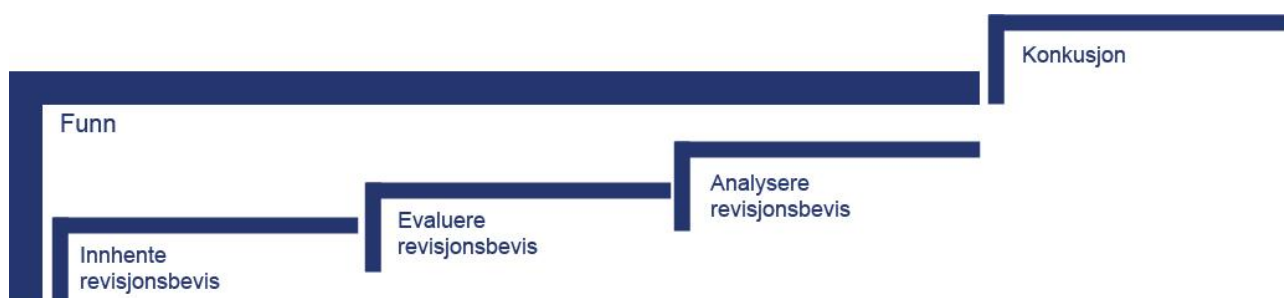
6.1.10 Akseptabel revisjonsrisiko

I planleggingsfasen skal revisor ut fra sitt profesjonelle skjønn begrunne at etterlevelsesrevisjonen er planlagt med akseptabel revisjonsrisiko ved å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å kunne konkludere med betryggende sikkerhet. Eksempler på forhold som kan hindre revisor i å konkludere med betryggende sikkerhet, kan være at utvalget er for omfattende til å gjennomgås innenfor revisjonsperioden, manglende datakvalitet, utilgjengelige data, mangel på særskilt kompetanse i revisjonsteamet og mangel på ressurser til rett tid.

6.2 Gjennomføring

I gjennomføringsfasen av revisjonen skal revisor basert på metoder og teknikker framskaffe, evaluere og analysere revisjonsbevis, beskrive funn (saksforholdsinformasjon) som danner grunnlag for konklusjonen i revisjonsrapporten (se figur 2).

Figur 2 Modell for funn



Kilde: Riksrevisjonen

⁶⁷ Etiske retningslinjer for Riksrevisjonen har rutiner for vurdering av habilitet.

6.2.1 Innhente revisjonsbevis

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/144: Revisor skal planlegge og gjennomføre metoder og teknikker for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som danner grunnlag for en konklusjon med betryggende sikkerhet.

Revisor gjennomfører de planlagte metodene for å innhente bevis som er fastsatt i revisjonsplanen, og for å besvare målet med revisjonen. Revisor kombinerer og sammenlikner bevis fra ulike kilder for å oppnå kravene til tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.⁶⁸ Tilstrekkelig revisjonsbevis er målet på mengden av revisjonsbevis som trengs for å støtte opp om revisjonsfunnene og konklusjonen(e).⁶⁹ Hensiktsmessig revisjonsbevis er målet på kvaliteten av revisjonsbevisene og omfatter relevans, holdbarhet og pålitelighet.⁷⁰

Revisor vil oppnå økt sikkerhet når revisjonsbevis hentet inn fra forskjellige kilder stemmer overens. Dersom informasjon fra en kilde ikke er i overensstemmelse med informasjon som er hentet inn fra en annen kilde, må revisor vurdere om det er nødvendig og mulig å gjennomføre tilleggshandlinger for at informasjonen skal kunne brukes som revisjonsbevis. Alle revisjonsbevis dokumenteres skriftlig.

6.2.2 Evaluere og analysere revisjonsbevis

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/179: Revisor skal sammenligne innhentede revisjonsbevis med utledede revisjonskriterier for å utarbeide revisjonsfunn som grunnlag for revisjonens konklusjon(er).

Evaluering av revisjonsbevis

For å komme fram til en balansert og objektiv vurdering innebærer evalueringen at alle innhentede bevis vurderes.⁷¹ Gjennom å vurdere omfanget av revisjonen som er gjennomført, avgjør revisor om revisjonen har tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Hvis omfanget av revisjonsbevisene ikke er hensiktsmessige, kan revisor vurdere å innhente ytterligere revisjonsbevis eller tilpasse konklusjonen på grunn av begrensninger i omfanget av bevis.⁷² Det er viktig at revisor innretter datainnsamlingen på en slik måte at datamaterialet gir et godt grunnlag for analyse av bevisene.

Revisor må vurdere om omfanget av det utførte arbeidet er tilstrekkelig, altså om det er hentet inn hensiktsmessige og tilstrekkelige bevis for å kunne konkludere på om revisjonskriteriene er etterlevd eller ikke.

⁶⁸ ISSAI 4000/159.

⁶⁹ ISSAI 4000/147.

⁷⁰ ISSAI 4000/148.

⁷¹ ISSAI 4000/182.

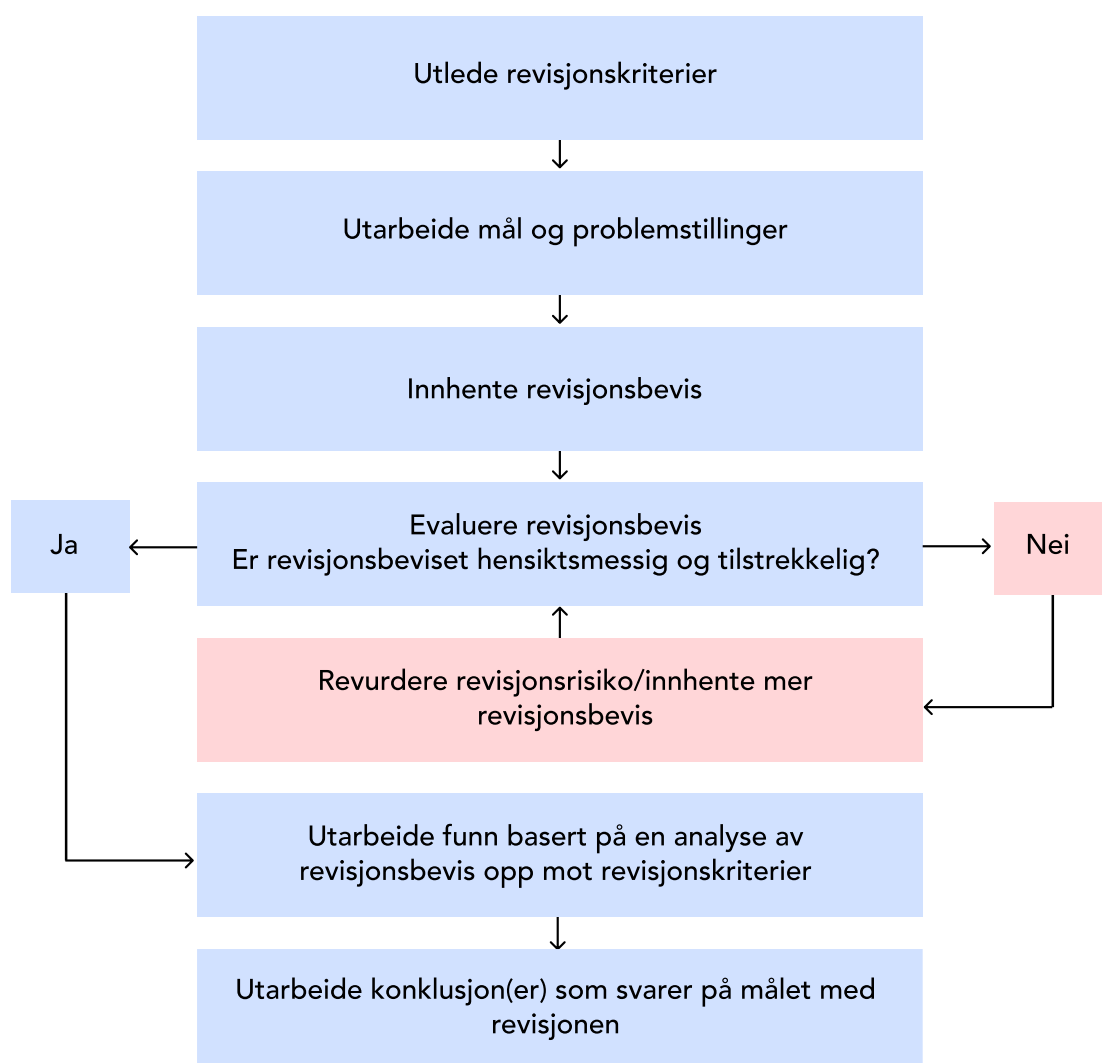
⁷² ISSAI 4000/183.

Innhenting av bevis i revisjonen fortsetter fram til revisor ut fra sitt profesjonelle skjønn er sikker på at det foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å konkludere med betryggende sikkerhet.⁷³ Omfanget av bevis avhenger av revisjonsrisikoen og av kvaliteten på bevisene. Prosessen med å hente inn og analysere bevis og utarbeide funn og konklusjoner er forklart i figur 3.

Analysere revisjonsbevis

Analyse av revisjonsbevis handler om revisors vurdering, tolking og forståelse av sammenhenger i den innhentede informasjonen. I analysearbeidet struktureres, kodes og identifiseres mønster ved for eksempel å bruke analyseverktøy eller visuelle framstillinger. Revisjonsfunn er revisjonsbevis og analyse av revisjonsbevis opp mot revisjonskriteriene. I denne fasen er det viktig at revisjonskriteriene og revisjonsbevisene er koblet tett for å vise hvilke revisjonskriterier som ikke er etterlevd.

Figur 3 Prosess fra innhenting av revisjonsbevis til utarbeidelse av konklusjon



Kilde: Riksrevisjonen

⁷³ ISSAI 4000/150.

6.2.3 Utarbeide funn og konklusjon

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/184: Basert på revisjonsfunn og vesentlighet, skal revisor konkludere på om målet for revisjonen i det vesentligste er etterlevd i henhold til gjeldende revisjonskriterier.

I konklusjonsfasen vurderer revisor revisjonsfunnene og benytter sitt profesjonelle skjønn til å vurdere om det er grunnlag for å konkludere med betryggende sikkerhet. Konklusjonen skal svare på målet med revisjonen. Dette betyr at konklusjonen(e) baseres på funnene som igjen er basert på revisjonskriteriene.

6.2.4 Revisjonsdokumentasjon

I gjennomføringsfasen skal bruken av metodene som er benyttet for å hente inn revisjonsbevis, beskrives og resultatene av evalueringen dokumenteres. Vurderinger som er gjort i revisjonsprosessen, inkludert revisjonsfaglige vurderinger og begrunnelsen for dem må også dokumenteres. Kommunikasjon med og tilbakemelding fra ansvarlig part (og revisjonsobjektene) må dokumenteres.

6.3 Rapportering

Riksrevisjonsloven

§ 4-6: Resultatet fra regnskapsrevisjon rapporteres årlig til Stortinget. Før en sak rapporteres til Stortinget, skal Riksrevisjonens merknader forelegges berørte statsråder til uttalelse.

§ 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. Før en sak rapporteres til Stortinget, skal Riksrevisjonens merknader forelegges berørte statsråder til uttalelse.

Fordi Riksrevisjonen er Stortingets kontrollorgan, er det viktig at Riksrevisjonen innretter virksomheten med sikte på å rapportere resultatene fra gjennomførte revisjoner til Stortinget for å dekke Stortingets informasjonsbehov.⁷⁴ Stortinget har behov for å motta rapporter fra revisjoner som viser om Stortingets vedtak og forutsetninger ikke etterleves av forvaltningen.⁷⁵

6.3.1 Prinsipper for etterlevelsesrevisjonsrapporter

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/202: Revisor skal utarbeide revisjonsrapporten basert på prinsippene om fullstendighet, objektivitet, aktualitet, nøyaktighet og kontradiksjon.

⁷⁴ Innst. S. nr. 210 (2002–2003) om utredning av Stortingets kontrollfunksjon, kapittel 5.4, «Komiteens merknader», side 23.

⁷⁵ Dokument nr. 14 (2002–2003) fra utvalget om å utrede Stortingets kontrollfunksjon, punkt 5.3.5, side 67.

En etterlevelsesrapport i Riksrevisjonen skal utarbeides etter følgende prinsipper:

- **Fullstendighetsprinsippet** innebærer at revisor vurderer alle relevante revisjonsfunn, både positive og negative, før rapporten utstedes.⁷⁶
- **Objektivitetsprinsippet** innebærer at revisor anvender profesjonelt skjønn og skepsis for å sikre at rapporten er basert på innhentede revisjonsbevis, og at revisjonsfunn og konklusjoner presenteres på en relevant, rettferdig og balansert måte.⁷⁷
- **Nøyaktighetsprinsippet** innebærer at innhentet informasjon er avstemt med ansvarlig part.⁷⁸
- **Kontradiksjonsprinsippet** innebærer å innarbeide svar fra ansvarlig part på en hensiktsmessig måte og gi tilsvar og vurderinger av svaret.⁷⁹ Dialogen mellom ansvarlig part og Riksrevisjonen dokumenteres. Det blir sendt et rapportutkast til ansvarlig part for uttalelse. Ved kontradiksjon er det bare de delene av rapportene som inneholder funn og forståelse av saksforholdet, som revisor ber om svar på. Svaret fra ansvarlig part blir innarbeidet i den endelige rapporten. Den endelige rapporten sendes deretter til ansvarlig part før rapporten sendes til Stortinget. Riksrevisjonen praktiserer utsatt offentlighet⁸⁰ for å bevare muligheten for ansvarlig part til å uttale seg før saken sendes til Stortinget.
- **Aktualitetsprinsippet** innebærer å utarbeide rapporten til rett tid for å være relevant for tiltenkt bruker.⁸¹ Riksrevisjonen publiserer etterlevelsesrapportene på Riksrevisjonens nettside samme dag som rapporten offentliggjøres og oversendes til Stortinget gjennom Riksrevisjonens dokumentserie.

6.3.2 Innholdet i en etterlevelsesrevisjonsrapport

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/191: Revisor skal kommunisere konklusjonen i en revisjonsrapport.

Konklusjonen kan uttrykkes enten som en mening, konklusjon, svar på et bestemt revisjonsspørsmål eller som anbefalinger.

Innholdet i etterlevelsesrapporter i Riksrevisjonen samsvarer med kravene i ISSAI 400/59 og ISSAI 4000/210 og betyr at rapportene skal ha følgende struktur:

- **Tittel:** Navn på revisjonen
- **Revisjonsstandard:** ISSAI 4000
- **Sammendrag:** Sammendraget er en kortfattet og overordnet beskrivelse av relevant informasjon som bidrar til at leseren av rapporten kan sette seg raskt inn i revisjonen og forstår revisors konklusjon.

⁷⁶ ISSAI 4000/205.

⁷⁷ ISSAI 4000/206.

⁷⁸ ISSAI 4000/208.

⁷⁹ ISSAI 4000/209.

⁸⁰ Riksrevisjonsloven. § 7-4, fjerde ledd., Innst. 41 L (2024-2025) merknad til § 7-4, s.55.

⁸¹ ISSAI 4000/207.

- **Innledning (beskrivelse av saksforholdet):** Innledningen inneholder en beskrivelse av saksforholdet, ansvarlig part og revidert enhet. Videre skal innledningen gi en beskrivelse av hvorfor saksforholdet har betydning (risiko og vesentlighet) for tiltenkt bruker og gi relevant bakgrunnsinformasjon som er nødvendig for å sette leseren inn i revisjonen.
- **Mål og problemstillinger:** Mål og problemstillinger viser hvilke revisjonsmål og problemstillinger revisor har valgt, inkludert tidsperiode og hvilke avgrensninger som er gjort.
- **Revisjonskriterier:** Revisjonskriterier i rapporten beskriver eksplisitt hvilke lover, regler, forskrifter og andre kilder som er benyttet i revisjonen.⁸² Utledningen av kriteriene og kildene til kriteriene skrives ut, slik at det blir tydelig og logisk for tiltenkt bruker og ansvarlig part hvilke kriterier som ligger til grunn for revisjonen. Kriteriene bør framstilles hierarkisk, ved at relevante bestemmelser i lov presenteres før bestemmelser i forskrift, osv.
- **Metode:** I dette kapittelet beskrives hvilke metoder som er brukt for å hente inn revisjonsbevis, og formålet med bruken av metodene. Beskrivelsen av metodene må presenteres på en måte som sikrer etterprøvbarehet.
- **Funn:** Funnene er et resultat av de analyserte revisjonsbevisene målt opp mot revisjonskriteriene.
- **Konklusjon:** I Riksrevisjonens etterlevelsesrapporter gis en hovedkonklusjon som skal svare på målet med revisjonen. Det skal tydelig komme fram hva som er revisors konklusjon på om revisjonskriteriene er etterlevd eller ikke, og om funnene er vesentlige eller ikke. Konklusjonen gis med betryggende sikkerhet.

Anbefalinger gis i Dokument 1 til Stortinget, og er ikke inkludert i den faglige etterlevelsesrevisjonsrapporten.

Dersom revisjonen skal rapporteres i Dokument 3-serien følges rapporteringsstrukturen for Dokument 3.⁸³

6.3.3 Rapportering til Stortinget

Stortinget er bruker av resultatene fra revisjonene.⁸⁴ Etterlevelsesrevisjoner gjennomført etter riksrevisjonslovens § 4-2 tredje ledd og 4-3 tredje ledd, rapporteres normalt i Dokument 1. Etterlevelsesrevisjoner gjennomført etter § 5-1 rapporteres fortløpende i Dokument 3 serien. Det sentrale formålet med rapporteringen er å rapportere vesentlige saker som gir nytte og dekker Stortingets informasjonsbehov.⁸⁵

I enkeltsaker kan det være behov for å rapportere resultatene fra revisjonen som egen rapport gjennom Dokument 3-serien.

⁸² ISSAI 4000/212.

⁸³ Vedtak i Kollegiet 30. juni om rapporteringsstruktur for Dokument 3.

⁸⁴ Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.3.4 s. 29.

⁸⁵ Innst. 41 L (2024–2025) punkt 4.3.4 s. 29.

6.4 Oppfølging

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/232: Revisor skal avgjøre oppfølgingen av tilfeller av manglende etterlevelse i revisjonsrapporten når det er hensiktsmessig.

Det er viktig at Stortinget gis informasjon om oppfølging av tidligere rapporterte saker som ikke er løst på en tilfredsstillende måte.⁸⁶ Etterlevelsesrevisjoner skal bidra til at Stortinget får informasjon og samtidig bidra til endringer og forbedringer i statsforvaltningen. Å følge opp gjennomførte revisjoner, er et viktig bidrag til forbedringer. Riksrevisjonen har et system for å vurdere hvilke etterlevelsesrevisjoner som Riksrevisjonen skal følge opp. Det skal utarbeides en oppfølgingsplan etter at Stortinget har behandlet saken.

Behovet for oppfølging av tidligere rapporterte avvik avhenger av type saksforhold, den manglende etterlevelsen som er avdekket og omstendighetene rundt revisjonen.⁸⁷ Stortingets oppfølging av Riksrevisjonens rapporter må også tas med i betraktningen. Revisjonen skal følges opp senest to år etter at saken er behandlet av Stortinget. Når en revisjon blir fulgt opp, skal Riksrevisjonen vurdere om statsrådets oppfølging er tilfredsstillende. Manglende tiltak på området kan gi grunnlag for en ny revisjon.

⁸⁶ Innst. 41 L (2024–2025) merknad til § 4-6, s. 48 og til § 5-3 s. 50.

⁸⁷ ISSAI 4000/235.