



Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver



Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver

Forord

Riksrevisjonens oppgaver følger av Grunnloven § 75k, lov om Riksrevisjonen av 7. mai nr. 21 og instruks om Riksrevisjonens virksomhet av 11. mars 2004. I riksrevisjonsloven § 10 slås det fast at alle revisjons- og kontrolloppgaver skal planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, instruks og god revisjonsskikk i Riksrevisjonen krever.

Riksrevisjonen har valgt å innføre ISSAI-ene fullt ut som faglige standarder i henhold til grunnprinsippene i ISSAI 100/8 og 100/10. Sammen med Riksrevisjonens lov og instruks gir dette et helhetlig faglig innhold til begrepet *god revisjonsskikk* i Riksrevisjonen.

Retningslinjene skal legges til grunn for alt revisjonsarbeid i Riksrevisjonen fra og med 1. mai 2020.

Vedtatt i Riksrevisjonen 29. januar 2020

Per-Kristian Foss

riksrevisor



Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver

Innhold

1	Innledning	4
2	Rammeverk for Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver	4
2.1	Riksrevisjonens mandat og oppgaver i lov og instruks.....	5
2.2	INTOSAI's rammeverk for offentlig revisjon	8
2.3	Sammenhengen mellom Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver og revisjonstypene i INTOSAI's rammeverk.....	9
2.4	Valg av tema for revisjon	10
3	Grunnelementer i offentlig revisjon	11
3.1	Trepartsforholdet i revisjon – tiltenkt bruker, ansvarlig part og revisor	11
3.2	Saksforhold, revisjonskriterier og saksforholdsinformasjon.....	12
3.3	Type oppdrag (attestasjons- og direkte rapporteringsoppdrag)	14
3.4	Sikkerhetsnivå i revisjonen (moderat eller betryggende sikkerhet)	15
4	Generelle prinsipper i offentlig revisjon	15
4.1	Uavhengighet.....	16
4.2	Etikk og objektivitet	16
4.3	Profesjonelt skjønn og skepsis	17
4.4	Kvalitetssikring	18
4.5	Revisjonsteam og kompetanse.....	20
4.6	Vesentlighet	21
4.7	Revisjonsrisiko	21
4.8	Dokumentasjon	22
4.9	Revisjonskommunikasjon	23
5	Generelle krav til revisjonsprosessen	23

1 Innledning

Riksrevisjonen skal gjennom revisjon, kontroll og veiledning bidra til at statens inntekter blir innbetalt som forutsatt, og at statens midler og verdier blir brukt og forvaltet på en økonomisk forsvarlig måte, og i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. riksrevisjonsloven § 1. Riksrevisjonens oppgaver følger ellers av lovens § 9 og instruksens kapittel 2, 3 og 4.

I lovens § 10 er det satt følgende krav til revisjonsutførelsen: «Riksrevisjonen skal være objektiv og nøytral ved utførelsen av sine oppgaver. Revisjonen skal planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, instruks og god revisjonsskikk i Riksrevisjonen krever».

Begrepet *god revisjonsskikk i Riksrevisjonen* er dynamisk og vil utvikle seg over tid ut fra lov, instruks, internasjonale standarder for statlig revisjon og anerkjente metoder. Formålet med de overordnede retningslinjene er å gi begrepet et faglig innhold som samsvarer med de grunnleggende kravene Riksrevisjonen stiller til å gjennomføre revisjon med god kvalitet og på en effektiv måte.

Utgangspunktet for retningslinjene er INTOSAIs rammeverk for offentlig revisjon.¹ Rammeverket inneholder grunnelementer og grunnprinsipper for å ivareta krav til faglig høy kvalitet og troverdighet til statlig revisjon.² Lov og instruks vedtatt av Stortinget går foran enhver revisjonsstandard.³ Standardene understreker viktigheten av at revisjonsrapporten dokumenterer hvilken standard som følges ved gjennomføringen av revisjonen⁴, og viktigheten av å etterleve alle krav i den valgte standarden.⁵ Retningslinjene skal sikre at intensjonene i lov og instruks blir ivaretatt i revisjonsarbeidet. Kravene i retningslinjene kan derfor være mer detaljerte enn krav som stilles i lov og instruks.

Alle som utfører revisjonsarbeid for Riksrevisjonen, har et selvstendig ansvar for kvalitet i sitt arbeid, for at retningslinjene blir fulgt, og for at revisjonsarbeidet er utført i henhold til *god revisjonsskikk i Riksrevisjonen*.

Kravene til revisjonsarbeidet gitt i lov, instruks og retningslinjer blir konkretisert i de ulike faglige retningslinjene for revisjons- og kontrolloppgaver.

2 Rammeverk for Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver

Riksrevisjonen har besluttet at «INTOSAIs Framework for Professional Pronouncements» (IFPP) skal gi et helhetlig faglig innhold til hva god revisjonsskikk i Riksrevisjonen innebærer. INTOSAIs prinsipper overstyrer imidlertid ikke nasjonal lov og nasjonalt mandat.⁶ Dette innebærer at Riksrevisjonens rammeverk for revisjons- og kontrolloppgaver består av følgende hierarkiske nivåer:

1. Grunnloven § 75k
2. Lov om Riksrevisjonen og instruks om Riksrevisjonens virksomhet
3. INTOSAI-P overordnede prinsipper (1–99)
4. INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon og krav til riksrevisjoner (ISSAI 100–199)
5. INTOSAIs faglige prinsipper for de tre revisjonstypene finansiell revisjon (ISSAI 200), forvaltningsrevisjon (ISSAI 300) og etterlevelsesrevisjon (ISSAI 400)
6. INTOSAIs standarder for de tre revisjonstypene finansiell revisjon (ISSAI 2000), forvaltningsrevisjon (ISSAI 3000) og etterlevelsesrevisjon (ISSAI 4000)
7. Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver
8. Faglige retningslinjer for Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver

¹ The International Organisation of Supreme Audit Institutions Framework of Professional Pronouncements.

² International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs).

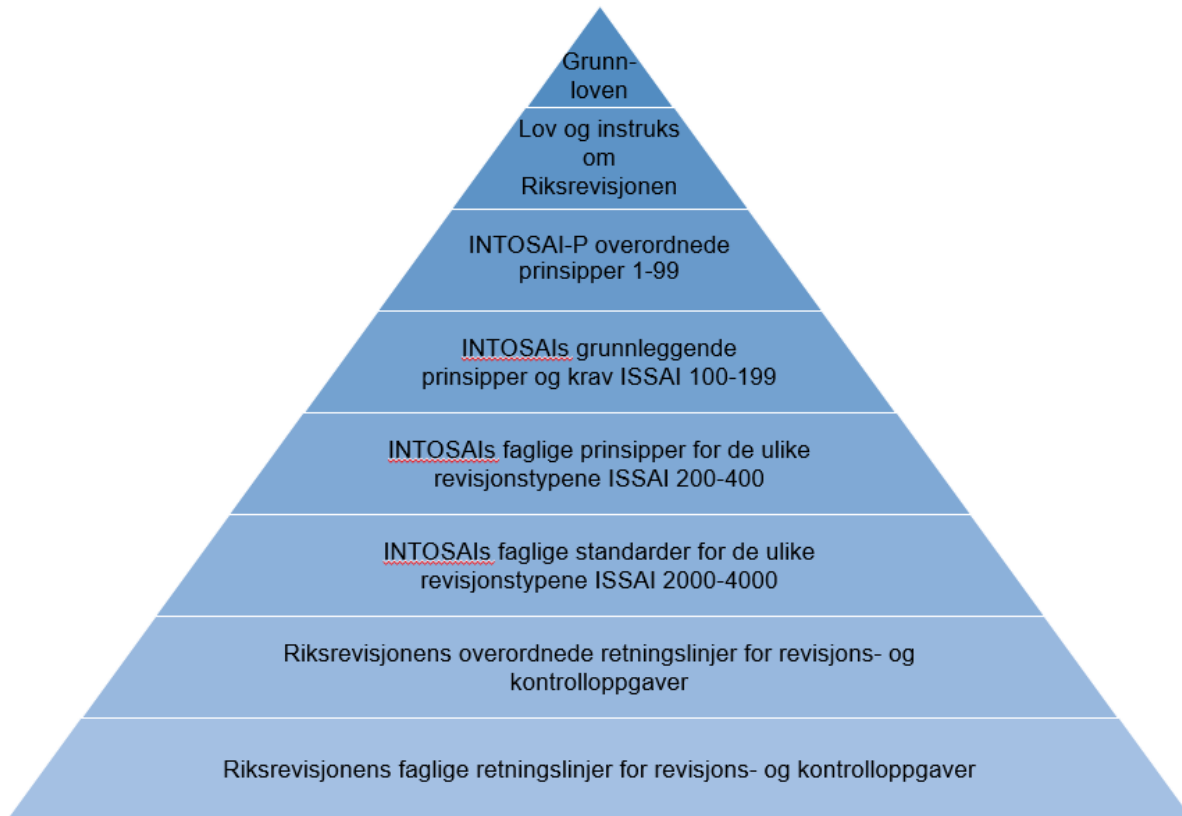
³ ISSAI 100/7.

⁴ ISSAI 100/8.

⁵ ISSAI 100/10.

⁶ ISSAI 100/7.

Figur 1 Riksrevisjonens rammeverk for revisjons- og kontrolloppgaver



Kilde: Riksrevisjonen

2.1 Riksrevisjonens mandat og oppgaver i lov og instruks

Riksrevisjonsloven § 1 slår fast at Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan som gjennom revisjon, kontroll og veiledning skal bidra til at statens inntekter blir betalt inn som forutsatt, og at statlige midler og verdier blir brukt og forvaltet på en økonomisk forsvarlig måte i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger.

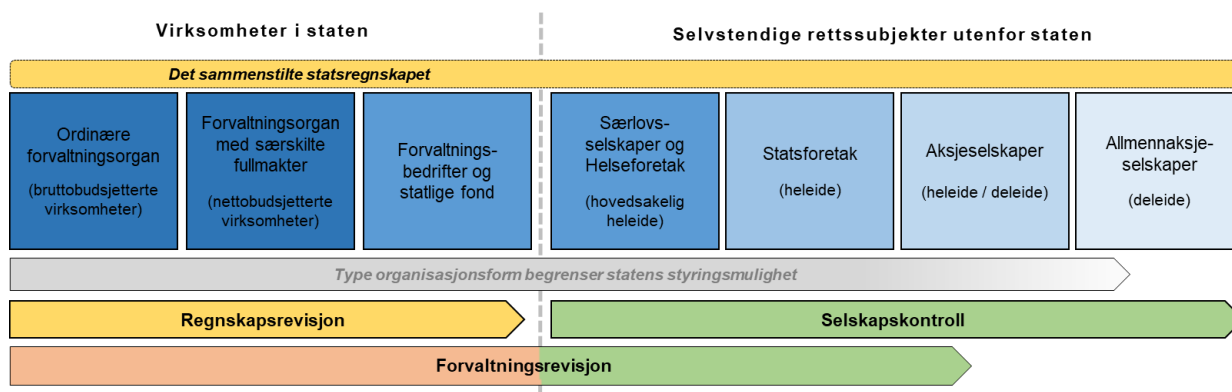
Det følger av riksrevisjonsloven § 2 at oppgavene skal utføres uavhengig og selvstendig, og at Riksrevisjonen selv bestemmer hvordan arbeidet skal innrettes og organiseres. Videre følger det av lovens § 9 siste ledd at det bare er gjennom plenumsvedtak at Stortinget kan pålegge Riksrevisjonen å sette i gang særskilte undersøkelser.

Riksrevisjonens oppgaver er regulert i riksrevisjonsloven § 9:

- Riksrevisjonen skal foreta revisjon av statsregnskapet og alle regnskaper avlagt av statlige virksomheter og andre myndigheter som er regnskapspliktige til staten, herunder forvaltningsbedrifter, forvaltningsorganer med særskilte fullmakter, statlige fond og andre organer eller virksomheter der dette er fastsatt i særlig lov revidere statsregnskapet og regnskapene til forvaltningsorganene (**regnskapsrevisjon**).
- Riksrevisjonen skal kontrollere forvaltningen av statens interesser i selskaper (**selskapskontroll**).

- Riksrevisjonen skal gjennomføre systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger (**forvaltningsrevisjon**).
- Riksrevisjonen skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil.
- Riksrevisjonen kan veilede forvaltningen for å forebygge framtidige feil og mangler.
- Riksrevisjonen kan påta seg revisjons-, kontroll-, eller bistandsoppdrag internasjonalt.

Figur 2 Hvilke organisasjonsformer som omfattes av Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver, og hvordan organisasjonsform påvirker statens styringsmulighet ⁷



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 2 illustrerer i hovedtrekk hvilke organisasjonsformer som omfattes av Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver. 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 (gul pil) omfatter 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 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.

Selskapskontrollen (grønn pil) omfatter selvstendige rettssubjekter utenfor staten som heleide særlovselskap, helseforetak og statsforetak, hel- eller deleide aksjeselskaper og deleide allmennaksjeselskaper.

Den tofargede pila for forvaltningsrevisjon viser at den omfatter samtlige statlige virksomheter (rød del) og heleide selskaper der forvaltningsrevisjonen utføres som en del av selskapskontrollen (grønn del).

Innholdet i revisjons- og kontrolloppgavene i figur 2 er regulert i egne kapitler i instruksen om Riksrevisjonens virksomhet: regnskapsrevisjon i kapittel 2, selskapskontroll i kapittel 3 og forvaltningsrevisjon i kapittel 4.

⁷ 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.

Regnskapsrevisjon

Det følger av instruksens § 3 at Riksrevisjonen ved revisjon av regnskapene skal kontrollere om regnskapet gir et riktig bilde av den økonomiske virksomheten. I Riksrevisjonen innebærer regnskapsrevisjon tre ulike oppgaver.

Den første oppgaven er å bekrefte at regnskapene avlagt av statlige virksomheter ikke inneholder vesentlige feil og mangler, jf. § 3a. Den andre oppgaven er å kontrollere det sammenstilte statsregnskapet, jf. lovens § 9 første setning og instruksens § 3a. Den tredje oppgaven er å kontrollere om disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet, er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for statlig økonomiforvaltning, jf. instruksens § 3b. Dette innebærer også kontroll av om bevilgede midler faktisk er brukt til de formålene Stortinget har forutsatt.⁸ Disse oppgavene er nærmere beskrevet i henholdsvis faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse, retningslinjer for revisjon av statsregnskapet og retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon.

Selskapskontroll

Riksrevisjonen skal gjennom årlige kontroller og nødvendige undersøkelser vurdere om statsråden har utøvd sin oppgave som forvalter av statens interesser i heleide og deleide selskaper m.m. i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. instruksens § 5 første ledd og annet ledd første setning. Eierskapskontrollen innebærer å kontrollere om statsråden forvalter statens eierinteresser på en lovlig og økonomisk forsvarlig måte og at statsråden sørger for gjennomføring av de vedtakene Stortinget har gjort.⁹ I tillegg kan Riksrevisjonen utføre systematiske undersøkelser av heleide selskapers økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon), jf. instruksens § 5 annet ledd andre setning. Selskapskontroll er nærmere beskrevet i faglige retningslinjer for selskapskontroll.

Forvaltningsrevisjon

Det følger av instruksens § 9 at Riksrevisjonen gjennom systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, skal fremskaffe relevant informasjon til Stortinget om iverksettelse og virkninger av offentlige tiltak eller lignende, herunder om

- a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med Stortingets vedtak og forutsetninger
- b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til de målene som Stortinget har satt på området
- c) regelverk fastsatt av Stortinget etterleves
- d) forvaltningens styringsverktøy, virkemidler og regelverk er effektive og hensiktsmessige for å følge opp Stortingets vedtak og forutsetninger
- e) beslutningsgrunnlaget fra regjeringen til Stortinget er tilstrekkelig
- f) forvaltningen gjennomfører vedtatt miljøpolitikk slik at prinsippet om bærekraftig utvikling og god forvaltning av naturressursene etterleves

Forvaltningsrevisjon bør begrenses til saker av prinsipiell, økonomisk eller stor samfunnsmessig betydning. Forvaltningsrevisjon er nærmere beskrevet i faglige retningslinjer for forvaltningsrevisjon.

Bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil

I forarbeidene til lov og instruks understreket komiteen at Riksrevisjonens hovedoppgaver er regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. Riksrevisjonen har en viktig rolle i kampen mot misligheter og korrupsjon.¹⁰ Det innebærer at den lovpålagte oppgaven i fjerde kulepunkt om å bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil skal ivaretas i forbindelse med de tre hovedoppgavene. All revisjon

⁸ Innst. O. nr. 54 (2003–2004) *Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om lov om Riksrevisjonen*, side 12 om komiteens merknad til § 9 Riksrevisjonens oppgaver.

⁹ Innst. S. nr. 136 (2003–2004) *Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om instruks om Riksrevisjonens virksomhet*, side 4 om komiteens merknad til § 5 Selskapskontrollens innhold og omfang.

¹⁰ Innst. O. nr. 54 (2003–2004) *Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om lov om Riksrevisjonen*, side 12 om komiteens merknad til § 9, Riksrevisjonens oppgaver, Innst. S. nr. 195 (2005–2006), kap. 2 komiteens merknader, side 6.



Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver

og kontroll som Riksrevisjonen utfører, foregår på Stortingets vegne, som ledd i den samlede demokratiske kontrollen med hvordan samfunnets felles ressurser forvaltes, herunder å forhindre korrupsjon og andre misligheter.¹¹

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 innebærer uredelighet for å oppnå urettmessig eller ulovlig fordel av både økonomisk eller ikke-økonomisk art.¹²

Revisor informerer seksjons- og avdelingslederen for å informere og avklare videre saksgang i samråd med Riksrevisjonens leder og revisjonsråd. Riksrevisjonen har mulighet til å melde sine funn og mistanker til politiet eller andre kontrollinstanser.¹³ Riksrevisjonens vurdering av risiko for misligheter blir ytterligere beskrevet i de respektive faglige retningslinjene.

2.2 INTOSAIs rammeverk for offentlig revisjon

INTOSAIs rammeverk for offentlig revisjon, IFPP – INTOSAI Framework for Professional Pronouncement¹⁴, består av

- 1) INTOSAI Principles, som består av overordnede prinsipper (INTOSAI-P 1–9) og kjerneprinsipper (INTOSAI-P 10–99)
- 2) INTOSAI Standards, som består av grunnleggende prinsipper for revisjon i offentlig sektor (ISSAI 100–129), organisatoriske krav (ISSAI 130–199), faglig prinsipper (200–499) og faglig standarder (2000–4899), jf. figur 3
- 3) INTOSAI Guidance¹⁵

En uavhengig, effektiv og pålitelig Riksrevisjon er en viktig del av et demokratisk system hvor ansvarlighet, åpenhet og integritet er en uunnværlig del av et stabilt demokrati. Internasjonale standarder innen offentlig revisjon er utviklet for at riksrevisjoner skal ha verktøy for å kunne gjennomføre revisjoner på en effektiv og pålitelig måte. Organisatoriske krav til Riksrevisjoners kvalitetssikringssystemer og etikk bidrar også til påliteligheten.¹⁶

¹¹ Dokument nr. 14 (2002–2003) *Rapport til Stortinget fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon*, side 50 om kapittel 5.3.1 Riksrevisjonen som kontrollorgan.

¹² Begrepsdefinisjon i henhold til ISSAI 2240/11

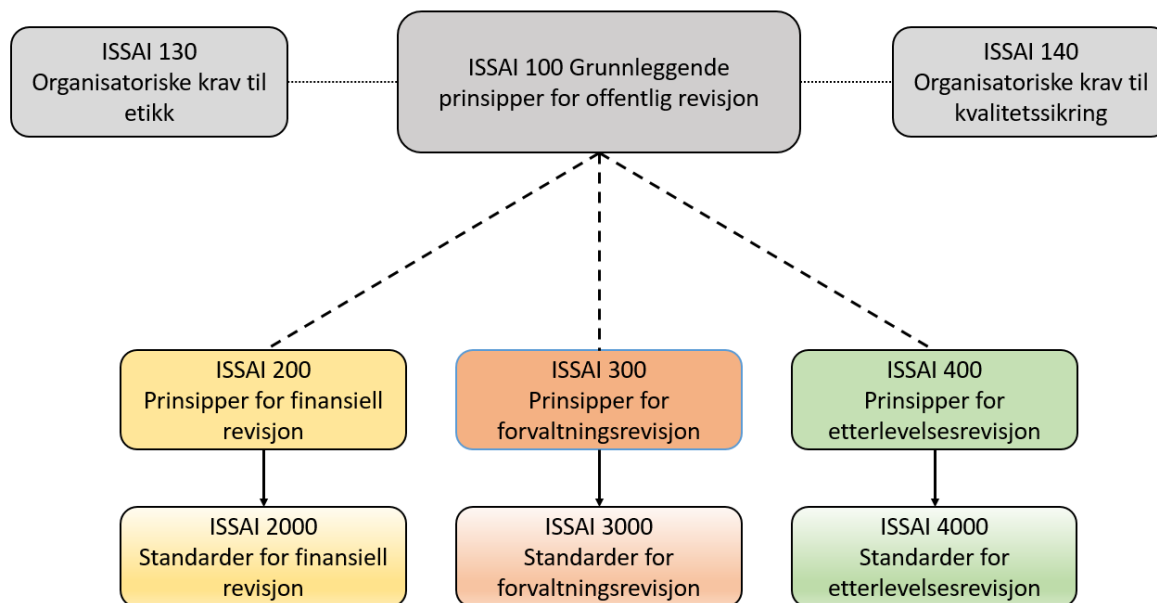
¹³ Lov om Riksrevisjonen § 15 (4), Innst. O. nr. 54 (2003–2004) *Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om lov om Riksrevisjonen*, side 12 om komiteens merknad til § 9 Riksrevisjonens oppgaver.

¹⁴ <https://www.issai.org/>

¹⁵ INTOSAI utarbeider også veiledningsmaterieell som er ment å hjelpe riksrevisjoner innen spesifikke områder som for eksempel GUID 3910, forståelse av sentrale begreper innen forvaltningsrevisjon eller GUID 3920, forståelse av forvaltningsrevisjonsprosess.

¹⁶ INTOSAI – P12/1.

Figur 3 Oversikt over ISSAI-standardene og hvilke revisjonstyper standardene for offentlig revisjon omhandler



Kilde: Riksrevisjonen

ISSAI 100 beskriver generelle elementer og prinsipper som gjelder all offentlig revisjon. I tillegg er det utarbeidet elementer og prinsipper for finansiell revisjon (ISSAI 200), forvaltningsrevisjon (ISSAI 300) og etterlevelserevisjon (ISSAI 400), med tilhørende standarder, jf. figur 3.

ISSAI-ene for hver av revisjonstypene bygger på de samme grunnelementene: trepartsforholdet, saksforhold og saksforholdsinformasjon, revisjonskriterier, type oppdrag (attestasjon- eller direkte rapporteringsoppdrag) og med hvilken sikkerhet (betryggende eller moderat) revisor rapporterer konklusjon(e) til tiltenkt bruker. Grunnelementene er nærmere beskrevet i kapittel 3, og ytterligere forklart i de faglige retningslinjene.

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, kvalitetssikring, revisjonsteam og kompetanse, vesentlighet, revisjonsrisiko, dokumentasjon og kommunikasjon. Prinsippene er nærmere beskrevet i kapittel 4, og ytterligere forklart i de faglige retningslinjene.

2.3 Sammenhengen mellom Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver og revisjonstypene i INTOSAI's rammeverk

Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver utføres som ulike type oppdrag etter ISSAI 100/29. De ulike oppgavene innenfor regnskapsrevisjon, selskapskontroll og forvaltningsrevisjon er nærmere beskrevet i de faglige retningslinjene som bygger på ISSAI-standardene for de ulike revisjonstypene. Denne sammenhengen er illustrert i figur 4.

Figur 4. Sammenhengen mellom revisjons- og kontrolloppgaver, type oppdrag, ISSAI-standarder og Riksrevisjonens retningslinjer

Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver		INTOSAI standarder for offentlig revisjon		Riksrevisjonens retningslinjer
Etter § 9 i riksrevisjonsloven	Etter kapittel 2, 3 og 4 i instruksen	Type oppdrag etter ISSAI 100/29	ISSAI standard etter revisjonstype	Faglige retningslinjer
Regnskapsrevisjon	Revisjon av statsregnskapet, jf. rrevl § 9, først ledd første setning og instruksens § 3	Attestasjonsoppdrag	ISSAI standard 4000 for etterlevelsesrevisjon	Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet
	Finansiell revisjon av regnskaper avlagt av statlige virksomheter, jf. rrevl § 9, først ledd første setning og instruksens § 3a	Attestasjonsoppdrag	ISSAI standard 2000 for finansiell revisjon	Faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse
	Uttalelse om administrativt regelverk med betydning for økonomistyring i staten, jf. instruksens § 3 b	Attestasjonsoppdrag		
	Kontrollere om disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjoner er akseptable ut fra normer og standarder for statlig økonomiforvaltning, jf. instruksens § 3 b	Direkte rapporteringsoppdrag	ISSAI standard 4000 for etterlevelsesrevisjon	Faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon
Selskapskontroll	Årlig obligatorisk kontroll av statsrådets eierstyring i foregående regnskapsår, jf. § 5 første ledd og § 7.	Attestasjonsoppdrag		
	Kontrollhandlinger som anses nødvendig i den årlige kontrollen av om statsråden har utøvet sin oppgave som forvalter av statens interesser i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. § 5 første ledd.	Direkte rapporteringsoppdrag	ISSAI standard 4000 for etterlevelsesrevisjon	Faglige retningslinjer for selskapskontroll
	Systematiske undersøkelser av om statsråden har utøvet sin oppgave som forvalter av statens interesser i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. § 5 annet ledd, første setning.	Direkte rapporteringsoppdrag		
	Systematiske undersøkelser av heleide selskapers økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. § 5 annet ledd, andre setning.	Direkte rapporteringsoppdrag	ISSAI standard 3000 for forvaltningsrevisjon	Faglige retningslinjer for selskapskontroll og Faglige retningslinjer for forvaltningsrevisjon
Forvaltningsrevisjon	Systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. § 9	Direkte rapporteringsoppdrag	ISSAI standard 3000 for forvaltningsrevisjon	Faglige retningslinjer for forvaltningsrevisjon

Kilde: Riksrevisjonen

2.4 Valg av tema for revisjon

Offentlig revisjon øker tilliten til offentlig ressursbruk ved å bekrefte at statlige regnskaper ikke inneholder vesentlige feil og mangler, og at statsrådenes forvaltning av statens interesser i selskaper er i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger. I tillegg framskaffer revisjonen informasjon til Stortinget om iverksettelse og virkninger av offentlige tiltak eller lignende gjennom systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger.

Figur 4 viser at Riksrevisjonen utfører oppgavene sine som enten direkte rapporteringsoppdrag eller attestasjonsoppdrag. For direkte rapporteringsoppdrag er det en egen prosess for valg av saksforhold for revisjon ut fra risiko og vesentlighet. Denne prosessen består blant annet av løpende sektorovervåking for å vurdere risikoen for at Stortingets vedtak og forutsetninger ikke følges opp av forvaltningen. Formålet med sektorovervåkingen er å ha oversikt over den enkelte sektor, blant annet gjennom dialog med sentrale aktører og interessenter,¹⁷ for å belyse og finne områder hvor det er indikasjoner på avvik eller svakheter i forvaltningen. Det dokumenteres på en systematisk måte hvilke departementer og virksomheter som ut fra en vesentlighets- og risikovurdering skal revideres innenfor en gitt tidsperiode.¹⁸

I Riksrevisjonens attestasjonsoppdrag velger ikke revisor tema for revisjon, men avgir årlig en fast uttalelse som skal sikre tillit til alle statlige regnskaper og forvaltning av statens interesser i selskaper.

¹⁷ Jf. INTOSAI-P 12/3, som definerer interessenter som de som påvirker eller som kan bli påvirket av offentlig politikk.

¹⁸ Jf. ISSAI 1, seksjon 13, punkt 2: «Siden en revisjon sjelden kan være altomfattende, vil Riksrevisjoner som en regel finne det nødvendig å bruke en statistisk metode for utvelgelse. Utvelgelsen skal imidlertid velges på grunnlag av en gitt modell, og det skal være tilstrekkelig mange i utvalget til at det er mulig å bedømme kvaliteten og regelmessigheten av økonomistyringen i revidert enhet.»

3 Grunnelementer i offentlig revisjon

Alle revisjonstyper i ISSAI-standardene bygger på de samme grunnelementene, og disse grunnelementene vurderes i alle revisjons- og kontrolloppgaver i Riksrevisjonen:

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

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

Lov om Riksrevisjonen

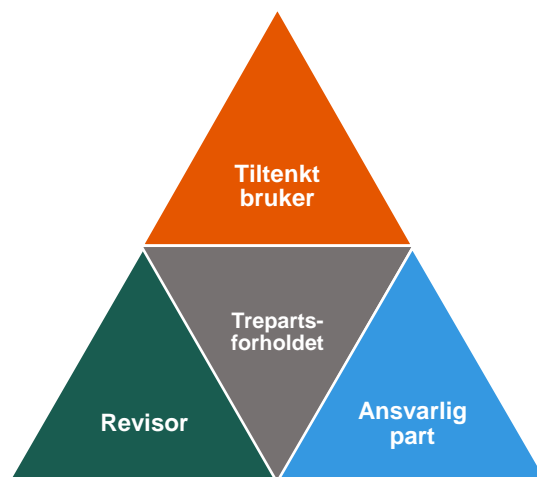
§ 1: Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan.

INTOSAI's grunnprinsipper for offentlig revisjon

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

De internasjonale standardene forutsetter at det identifiseres hvem som er ansvarlig part og tiltenkt bruker i revisjonene. Dette er fordi begrunnelsen for å gjennomføre revisjonen er å gi informasjon av verdi for tiltenkt bruker, og fordi revisjonen må innrettes mot den riktige ansvarlige part. Figur 5 viser forholdet mellom revisor, tiltenkt bruker og ansvarlig part, som er forklart nærmere i teksten under.

Figur 5 Trepartsforholdet i offentlig revisjon



Kilde: Riksrevisjonen

Tiltenkt bruker

For at Riksrevisjonen skal fylle sin rolle i samfunnet, må Riksrevisjonens rapporter være nyttige og tilføre verdi.¹⁹ Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan, og Stortinget er tiltenkt bruker av Riksrevisjonens rapporter om saker av prinsipiell art, samfunnsmessig betydning, stor økonomisk betydning,

¹⁹ ISSAI 12/3.

og/eller saker der Stortingets vedtak og forutsetninger ikke er fulgt. Det er Stortinget som vurderer om statsrådene har fulgt opp ansvaret sitt.²⁰ Selv om Stortinget er den primære brukeren, kan resultatene også være nyttige for regjering, forvaltning og borgerne, og viktig for å forbedre og effektivisere forvaltningens arbeid.²¹ Gjennom revisjoner kan Riksrevisjonen veilede forvaltningen for å forebygge framtidige feil og mangler.²²

I Riksrevisjonens rolle som ekstern revisor av alle regnskaper avlagt av statlige virksomheter og andre som er regnskapspliktige til staten er tiltenkt bruker de som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Dette kan være ansvarlig departement eller for eksempel styrer i virksomheter.

Den ansvarlige part

I Norge er statsråden konstitusjonelt og parlamentarisk ansvarlig for departementet overfor Stortinget. I all revisjon er departement og statsråd den ansvarlige parten for saksforholdet som blir revidert. For revisjoner der flere departementer og statsråder er involvert, kan det være flere ansvarlige parter.²³ Underliggende virksomheter kan være ansvarlig part der Riksrevisjonen er ekstern revisor.

Revisor

Begrepet *revisor* viser til Riksrevisjonen, representert med «lederen i Kollegiet (Riksrevisor), som delegerer myndighet for gjennomføring av revisjonen²⁴ til alle i Riksrevisjonen som har en rolle i planlegging, gjennomføring, rapportering og oppfølging av revisjonen.²⁵ Roller og ansvar for revisjonsarbeidet omtales nærmere i kapittel 4 om kvalitetssikring.

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 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.

Saksforhold

Før revisor kan gjennomføre en revisjon, må saksforholdet defineres (hva som skal revideres). I direkte rapporteringsoppdrag er det revisor som definerer saksforholdet. I attestasjonsoppdrag er det den ansvarlige parten som vurderer saksforholdet opp mot revisjonskriteriene og presenterepresenterer disse målingene (saksforholdsinformasjon) som revisor skal ta stilling til. Saksforholdet trenger derfor ikke å defineres i disse tilfellene.

²⁰ Innst. O. nr. 54 (2003–2004) *Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om lov om Riksrevisjonen*, kapittel 1.5 komiteens generelle merknader, s. 8

²¹ INTOSAI P 12/prinsipp 3, punkt 4, ISSAI 100/25.

²² Riksrevisjonsloven § 9 femte ledd.

²³ ISSAI 100/25.

²⁴ Riksrevisjonsloven § 4, instruks § 1 og ISSAI 100/25

²⁵ ISSAI 100/25.

Revisjonskriterier

All revisjon og kontroll som Riksrevisjonen gjennomfører og rapporterer til Stortinget, gjøres med utgangspunkt i revisjonskriterier som finnes i eller utledes fra Stortingets vedtak og forutsetninger.²⁶

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 lovvedtak²⁷

Stortingsvedtak kan igjen deles inn i ulike underkategorier:²⁸

- Budsjettedtak: Stortinget er gjennom Grunnloven § 75 bokstav d tillagt myndigheten til å bevilge de midlene som må til for å dekke statens utgifter. Stortingets budsjettedtak 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.

Revisjonskriterier knyttes opp mot konkrete stortingsvedtak der slike finnes. Stortingets vedtak vil oftest være svært kort formulert. Derfor vil man vanligvis trenge utfyllende opplysninger for å få klarhet i hvilke forutsetninger Stortinget har lagt til grunn for vedtaket. 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.²⁹ Stortingets behandling (inkludert utfallet av eventuelle voteringer) av relevante saker må også gjennomgås.

Stortingets forutsetninger finnes først og fremst i de dokumentene som vedtaket bygger på, det vil si komitéinnstillinger og proposisjoner m.m. Det vil også kunne legges vekt på klare forutsetninger som går fram av komitéinnstillinger m.m. knyttet til stortingsmeldinger, selv om stortingsmeldinger ikke gir grunnlag for konkrete stortingsvedtak. Det må foreligge klare holdepunkter for at et flertall i Stortinget har gått inn for et bestemt syn, før dette kan sies å være forutsatt av Stortinget.³⁰

Når Riksrevisjonen utleder kriterier ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, er det viktig at utledningen gir et klart og entydig uttrykk for hva Riksrevisjonen evaluerer og måler. Dette gjøres av hensyn til at både revisjon og forvaltning må vite hva de har å forholde seg til.³¹

Revisjonskriterier kan hentes fra blant annet gjeldende bevilgningsvedtak, lover, forskrifter, retningslinjer, normer og faglige standarder. Kriteriene er styrende for hvilke revisjonsbevis Riksrevisjonen henter inn og benytter som grunnlag for revisjonens funn og konklusjoner. Kriteriene skal være relevante, forståelige, fullstendige, pålitelige og objektive.³²

²⁶ Riksrevisjonsloven §§ 1 og 9 og instruksene §§ 3, 5 og 9.

²⁷ Stortingets forretningsorden § 31 (5).

²⁸ Veileder om forholdet til Stortinget fra Statsministerens kontor, kapittel 4 om Stortingets vedtak.

²⁹ Dokument nr. 14 (2002–2003) *Rapport til Stortinget fra utvalget om å utrede Stortingets kontrollfunksjon*, side 67.

³⁰ Innst. S. nr. 136 (2003–2004) *Innstilling til Stortinget fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om instruks om Riksrevisjonens virksomhet*, kapittel 2.8 Komiteens merknader, side 4, jf. Dokument 14 (2002–2003) *Rapport til Stortinget fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon*, side 67.

³¹ Innst. S. nr. 210 (2002–2003) *Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om rapport til Stortinget fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon*. Stortingets kontroll med regjering og forvaltning, punkt 5.4 Komiteens merknader, side 24.

³² ISSAI 100/27.

Saksforholdsinformasjon

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 i form av en revisjonsrapport med revisors funn, vurderinger og konklusjoner. I et attestasjonsoppdrag er saksforholdsinformasjonen utarbeidet av ansvarlig part, og revisor må ta stilling til de målingene eller vurderingene den ansvarlige parten har gjort.

Hvordan dette forstås i de ulike oppgavene i Riksrevisjonen, er ytterligere 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 er normalt direkte rapporteringsoppdrag, der revisor innhenter informasjon. Etterlevelsesrevisjon kan være attestasjon eller direkte rapporteringsoppdrag, eller begge deler samtidig.

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

I et attestasjonsoppdrag er det den ansvarlige parten som måler saksforholdet mot kriterier gitt i et rammeverk og presenterer saksforholdsinformasjonen for revisor. Revisor vurderer om informasjonen er korrekt basert på tilstrekkelig og hensiktsmessige bevis. I et direkte rapporteringsoppdrag er det revisor som innhenter informasjon, måler og vurderer saksforholdet mot kriterier utledet av revisor.

Riksrevisjonen er formelt underlagt Stortinget og ivaretar rollen både som konstitusjonelt kontrollorgan for Stortinget og som ekstern revisor for statlige regnskap. Resultatene av revisjoner som rapporteres til Stortinget, har først vært forelagt forvaltningen.³³ Som ekstern revisor rapporterer Riksrevisjonen resultatene fra revisjonen primært direkte til forvaltningen.

De ulike attestasjonsoppdragene og direkte rapporteringsoppdragene i Riksrevisjonen, er framstilt i figur 4. En nærmere utdyping av type oppdrag er beskrevet i de faglige retningslinjene.

³³ Dokument nr. 14 (2002–2003) *Rapport til Stortinget fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon*, kapittel 5.3.2, side 62–63.

3.4 Sikkerhetsnivå i revisjonen (moderat eller 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 målet, og hvorfor kombinasjonen av revisjonsbevis og kriterier legger grunnlaget for en overordnet konklusjon eller anbefaling.

ISSAI 100/33: Sikkerhet gis enten som betryggende eller moderat sikkerhet.

For å kunne planlegge en revisjon og vurdere omfanget av arbeidet og revisjonsbevis som er nødvendig, må revisor vurdere hvilken sikkerhet konklusjonene skal avgis med. Det finnes derfor to sikkerhetsnivå for revisors konklusjoner.³⁴

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 kriteriene som er utledet i revisjonen, eller der det er relevant, gir en balansert vurdering av saksforholdsinformasjonen sammenlignet med kriteriene.

Moderat sikkerhet er et lavere sikkerhetsnivå enn betryggende sikkerhet. Når revisjonen gis med moderat sikkerhet, kan revisor aldri positivt uttale om de aktuelle revisjonskriteriene generelt sett er etterlevd eller ikke. Prosedyrene som utføres i en revisjon som gir moderat sikkerhet, er mindre omfattende enn det som er nødvendig for å oppnå betryggende sikkerhet. En revisjon med moderat sikkerhet må likevel planlegges og gjennomføres slik at den anses å være meningsfull for tiltent bruker.

4 Generelle prinsipper i offentlig revisjon

Riksrevisjonen er viktig for å sikre allmenhetens tillit til forvaltningen.

Det er flere grunnleggende prinsipper i internasjonale standarder som er viktig for å sikre tillit til offentlig revisjon. Disse omfatter uavhengighet, etikk, objektivitet, profesjonelt skjønn og skepsis, kvalitetssikring, revisjonsteam og kompetanse, vesentlighet, revisjonsrisiko, dokumentasjon og kommunikasjon.

³⁴ ISSAI 100/31, 32 og 33.

4.1 Uavhengighet

Lov om Riksrevisjonen:

§ 2: Riksrevisjonen skal utføre sine oppgaver uavhengig og selvstendig og bestemmer selv hvordan arbeidet skal innrettes og organiseres.

§ 11 første ledd: Riksrevisjonen skal rapportere resultatene av sin revisjon og kontroll til Stortinget.

§ 12 første ledd: 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.

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 og instruks for Riksrevisjonen og er ansvarlig for å fastsette den årlige bevilgningen.³⁵ Riksrevisjonen har en uavhengig rolle til forvaltningen. I rollen som konstitusjonelt kontrollorgan for Stortinget rapporterer Riksrevisjonen resultatene av revisjonen direkte til Stortinget. Riksrevisjonene har et selvstendig ansvar for valg av tema i de direkte 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.³⁶ Ved gjennomføring av enhver revisjon eller kontrollopgave bestemmer Riksrevisjonen selv hvilke opplysninger og hvilket materiale som er nødvendig å få tilgang til for å utføre en faglig forsvarlig revisjon.³⁷

4.2 Etikk og objektivitet

Lov om Riksrevisjonen:

§ 10 første ledd: Riksrevisjonen skal være objektiv og nøytral ved utførelsen av sine oppgaver.

§ 19 første ledd: Ingen som utfører tjeneste eller arbeid for Riksrevisjonen kan utføre revisjons- eller kontrolloppdrag dersom vedkommende eller dennes nærstående har en slik tilknytning til revidert eller kontrollert virksomhet, dets ansatte eller tillitsvalgte, eller det for øvrig foreligger slike særegne forhold at dette kan svekke tilliten til vedkommendes uavhengighet eller objektivitet.

³⁵ Innst. O. nr. 54 (2003–2004) *Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om lov om Riksrevisjonen*, punkt 2.1.2. Komiteens merknader, side 9.

³⁶ Lov om Riksrevisjonen, § 9 sjuende ledd.

³⁷ ISSAI 100/1 og 100/10.

INTOSAIs krav til riksrevisjoner:

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

ISSAI 140/element 2: En riksrevisjon bør etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å gi betryggende sikkerhet for at riksrevisjonen, herunder dens medarbeidere og eventuelle parter som er innleid for å utføre arbeid for riksrevisjonen, etterlever relevante etiske krav.

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/35: Riksrevisjonen bør etablere og opprettholde hensiktsmessige prosedyrer for etikk og kvalitetskontroll.

ISSAI 100/36: Revisor bør overholde de relevante etiske kravene og være uavhengige.

For at Riksrevisjonen skal nå sine mål og framstå som objektiv og uavhengig er det en forutsetning at Stortinget, forvaltningen og allmennheten har stor tillit til den måten Riksrevisjonen gjennomfører sine oppgaver på. Riksrevisjonen har et organisatorisk ansvar for at vurderinger og avgjørelser som den enkelte tar, holder et høyt etisk nivå. Riksrevisjonen har egne etiske retningslinjer. Målet med disse retningslinjene er at den enkelte medarbeider skal være seg bevisst sitt ansvar for å bygge og opprettholde den troverdigheten Riksrevisjonen er avhengig av for at tiltenkt bruker skal ha tillit til Riksrevisjonens konklusjoner. Dette stiller store krav til den enkelte medarbeiders holdninger og atferd.

I tillegg er det avgjørende at ingen kan stille spørsmål ved Riksrevisjonens habilitet ved gjennomførte revisjoner og kontroller. Avgjørende forhold som kan svekke omverdenens tillit til revisjonens/kontrollens utførelse, er nærhet og avhengighet til revisjonsobjektet.³⁸ Etiske retningslinjer for Riksrevisjonen har rutiner³⁹ for vurdering av habilitet. Riksrevisjonen har også bestemmelser som sikrer rotasjon av personell for å sikre uavhengighet.⁴⁰

4.3 Profesjonelt skjønn og skepsis

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/37: Revisor bør gjennom hele revisjonen opprettholde en profesjonell atferd ved å legge til grunn profesjonell skepsis, skjønn og aktsomhet.

Profesjonelt skjønn

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

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

³⁸ Riksrevisjonsloven § 14 og Innst. O. nr. 54 (2003–2004) punkt 2.4.5, side 19.

³⁹ Mal for vurdering av habilitet m.m. hos den enkelte medarbeider som undertegnes av leder og medarbeider for hvert revisjonsoppdrag.

⁴⁰ ISSAI/140 Quality Control for SAs, side 14.

gjennom revisjonen. Revisor må være mottakelig for ulike syn og argumenter og kritisk vurdere om informasjonen som revisor har hentet inn, kan inneholde vesentlige feil og mangler, og om revisjonsbevisene er hensiktsmessige og tilstrekkelige. Når revisor vurderer revisjonsbevis opp mot andre revisjonsbevis som allerede er hentet inn, må påliteligheten til revisjonsbevisene vurderes.

4.4 Kvalitetssikring

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/35: Riksrevisjonen bør etablere og opprettholde hensiktsmessige prosedyrer for etikk og kvalitetssikring på organisasjonsnivå, som vil gi betryggende sikkerhet for at Riksrevisjonen og dets medarbeidere overholder faglige standarder, gjeldende lover og regler og etisk atferd. Eksistensen av disse prosedyrene er en forutsetning for å anvende eller utvikle nasjonale standarder basert på de grunnleggende revisjonsprinsippene. Det henvises til ISSAI 130 regler for god oppførsel og ISSAI 140 Kvalitetssikringssystem for Riksrevisjoner for ytterligere krav i den forbindelse.

ISSAI 100/38: Revisor bør utføre revisjonen i samsvar med faglige standarder for kvalitetssikring. En Riksrevisjons kvalitetssikringssystem bør være i overensstemmelse med profesjonelle standarder, slik at målet om jevnt god kvalitet i revisjonene sikres. Kvalitetskontrollprosedyrer bør dekke både innretningen av, gjennomgang av og overvåking av revisjonsprosessen samt behovet for konsultasjoner for å sikre riktige beslutninger om vanskelige og diskuterte forhold. Det henvises til ytterligere informasjon i ISSAI 140 hvor formålet er å etablere hensiktsmessige systemer for Riksrevisjoners kvalitetssikring tilpasset Riksrevisjonens mandat for offentlig revisjon.

INTOSAIs rammeverk for Riksrevisjoners kvalitetssikringsstyringssystem

ISSAI 140/1: En Riksrevisjon bør etablere retningslinjer og rutiner som er utformet for å fremme en intern kultur som erkjenner at kvalitet er av avgjørende betydning for alt arbeidet den utfører. Disse retningslinjene og rutinene bør fastsettes av ledelsen for riksrevisjonen, som påtar seg det overordnede ansvaret for kvalitetssikringssystemet.

Riksrevisjonen har et kvalitetssikringssystem som er basert på ISSAI 140, der roller og ansvar i den løpende kvalitetssikringen er klart definert.⁴¹ Formålet med kvalitetssikringssystemet er å sikre at revisjonen er i samsvar med lov, instruks og god revisjonsskikk i Riksrevisjonen. Riksrevisjonens kvalitetssikringssystem skiller mellom kvalitetssikring på organisasjonsnivå og i gjennomføring av de enkelte revisjonsoppdragene.

Riksrevisjonen har fire ledernivåer: Riksrevisjonens kollegium med riksrevisoren som daglig leder, revisjonsråd, ekspedisjonssjef og seksjonsleder. I tillegg har Riksrevisjonen teamleder/prosjektleder for revisjonsoppdraget.

4.4.1 Riksrevisjonens kvalitetssikringssystem på organisasjonsnivå – roller og ansvar

Kollegiet, riksrevisoren og revisjonsråd har sentrale roller i kvalitetssikringssystemet.

Kollegiet

«Riksrevisjonen ledes av et kollegium av fem riksrevisorer valgt av Stortinget i medhold til Grunnloven § 75 k».⁴² Kollegiet er Riksrevisjonens øverste organ og skal behandle saker av viktighet og prinsipiell betydning. Alle saker som Riksrevisjonen sender til Stortinget, skal være behandlet av kollegiet.⁴³ Kollegiet vedtar hvilke saksforhold som skal revideres som direkte rapporteringsoppdrag.

⁴¹ ISSAI 140 Quality Control for SAIs.

⁴² Riksrevisjonsloven § 4 første ledd.

⁴³ Instruksen § 1, kommentar 1. og 2. avsnitt.

Lederen av kollegiet (Riksrevisor)

«Lederen i Kollegiet [Riksrevisor] er Riksrevisjonens daglig leder». ⁴⁴ Lederen av kollegiet har det faglige ansvaret for Riksrevisjonen ⁴⁵ og for det totale kvalitetssikringssystemet. ⁴⁶

Revisjonsråden

Revisjonsråden er Riksrevisjonens øverste tjenestemann og lederens nærmeste rådgiver i faglige og administrative spørsmål samt sekretær for riksrevisorkollegiet. ⁴⁷ Arbeidsoppgavene til revisjonsråden er blant annet å kvalitetssikre dokumenter som skal behandles av kollegiet før rapportering til Stortinget. ⁴⁸

Revisjonsråden er ansvarlig for Riksrevisjonens totale kvalitetssikringssystem og at det jevnlig utføres periodisk inspeksjon og fagfellevurderinger. ⁴⁹

Kvalitetssikringssystemet består i tillegg til den løpende kvalitetssikringen av ulike former for etterfølgende kvalitetskontroll gjennomført som periodisk inspeksjon (intern) eller fagfellevurdering (ekstern). ISSAI-ene inneholder krav til jevnlig fagfellevurdering. ⁵⁰ I tillegg har INTOSAI utviklet Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF), som er et rammeverk for tilsyn med at riksrevisjoner drives etter beste praksis for styring og ledelse. Formålet med evalueringen er å gjennomgå kvaliteten på Riksrevisjonens arbeid og om de internasjonale standardene for offentlig revisjon (ISSAI-ene) følges. ⁵¹

Vedlikehold av støttemateriell, inkludert overordnede og faglige retningslinjer for revisjon- og kontrolloppgavene, metoderådgivning i konkrete revisjoner og utvikling av kompetansetiltak er en del av kvalitetssikringen og er delegert til en ekspedisjonssjef. Metoderådgivning skal være en støtte for de ulike revisjonsteamene i metodevalg og faglige råd ut fra god revisjonsskikk i Riksrevisjonen. Metoderådgivere kommer inn tidlig i revisjonsprosessen før viktige metodiske veivalg er tatt for å gi faglige og metodiske råd. ⁵² Metoderådgivning dokumenteres skriftlig. ⁵³

4.4.2 Riksrevisjonens system for kvalitetssikring i gjennomføring av de enkelte revisjonsoppdrag – roller og myndighet

Kvalitetssikring gjennomføres og dokumenteres gjennom hele revisjonsprosessen for å sikre den samlede kvaliteten på revisjonen. Dette gjøres for å sikre at prosessen skjer på en åpen og etterprøvable måte og for å påse at revisjonsrisiko holdes på et akseptabelt lavt nivå.

Ekspedisjonssjef

Sammen med Riksrevisjonens leder og revisjonsråden inngår ekspedisjonssjefene i Riksrevisjonens toppledergruppe. ⁵⁴ Ekspedisjonssjefen har fått delegert myndighet som ansvarlig revisor fra riksrevisoren og har ansvaret for den totale kvaliteten på det enkelte revisjonsoppdrag, inkludert planlegging, utførelse og konklusjonene som avgis på vegne av Riksrevisjonen. I tillegg har de sammen ansvar for å bidra til å like funn vurderes likt i organisasjonen totalt sett, og å bidra til håndtering av Riksrevisjonens samlede revisjonsrisiko på best mulig måte. Det vil blant annet si at ressursene og kompetansen styres der risikoen er størst på tvers av avdelingene, og at det gjennomføres fast uavhengig kvalitetskontroll i samsvar med kvalitetssikringssystemet i Riksrevisjonen.

⁴⁴ Riksrevisjonsloven § 4 andre ledd.

⁴⁵ Instruksen § 2 første ledd.

⁴⁶ ISSAI 140 Quality Control for SAIs, hovedprinsipp 1 om ansvar for Riksrevisjonens kvalitetssikringssystem.

⁴⁷ Instruksen § 2 andre ledd og stillingsinstruks for revisjonsråden datert 4. september 2018.

⁴⁸ Stillingsinstruks for revisjonsråden.

⁴⁹ ISSAI 140 Quality Control for SAIs, hovedprinsipp 6 om overvåking, jf. sak 40-2013.

⁵⁰ ISSAI 140/6 a) og c) Overvåking

⁵¹ ISSAI 140 Kvalitetssikring for riksrevisjoner, hovedelement 5 om utføring av revisjoner, side 19.

⁵² ISSAI 140 Kvalitetssikring for riksrevisjoner, hovedelement 5 om utføring av revisjoner, side 19.

⁵³ Sak 44-2016, Beslutning i TLG, Rapport om metoderådgivning.

⁵⁴ Instruks for ekspedisjonssjefer, datert 16. februar 1996.

Ekspedisjonssjefen har ansvar for å påse at revisjonsteamet er uavhengig og har tilstrekkelig kapasitet og kompetanse til å planlegge, gjennomføre, dokumentere og rapportere revisjoner i samsvar med lov, IFPP og Riksrevisjonens retningslinjer. Ekspedisjonssjefen skal følge opp seksjonenes framdrift i henhold til plan og sørge for å bli informert om og behandle viktige spørsmål som har oppstått i løpet av revisjonen.

Seksjonsleder (avdelingsdirektør)

Seksjonslederen har delegert myndighet fra ekspedisjonssjefen i sin avdeling, og har ansvar for å organisere og kvalitetssikre arbeidet i samsvar med lov, IFPP og Riksrevisjonens retningslinjer.⁵⁵ Seksjonslederen er faglig ansvarlig, 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 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 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 utfører revisjonsarbeidet i samsvar med god revisjonsskikk i Riksrevisjonen, og at man følger standarder og retningslinjer for revisjonsarbeidet og informerer teamlederen/prosjektlederen om informasjon av interesse for planlegging og/eller gjennomføring av revisjonen eller for konklusjoner/rapport.

4.5 Revisjonsteam og kompetanse

INTOSAI's grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/39: Revisor bør ha eller ha tilgang til nødvendig kompetanse.

Revisjonsteamet skal samlet ha eller ha tilgang til nødvendig kompetanse, kunnskap, ferdigheter, 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 vurdere om 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).⁵⁶

⁵⁵ Stillingsbeskrivelse seksjonsleder/avdelingsdirektør, datert 5. mai 2013.

⁵⁶ ISSAI 100/39.

4.6 Vesentlighet

Gjennom hele revisjonen skal revisor vurdere vesentlighet. Vesentlighet uttrykkes ofte i kvantitative

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/41: 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.

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 nødvendig informasjon til å trekke en konklusjon. Å fastsette vesentlighet innebærer at revisor anvender sitt profesjonelle skjønn for å vurdere tiltenkt brukers informasjonsbehov.

I planleggingsfasen bruker revisor vesentlighetsvurderingen i utarbeidelsen av problemstillingene og omfanget av revisjonen. I gjennomføringen av revisjonen gjør revisor løpende vurderinger av omfanget og kvaliteten på revisjonsbevisene. I konklusjonsfasen benytter revisor vesentlighet for vurdering av konklusjonens form eller ordlyd.

Vesentlighetsbegrepet brukes forskjellig i de ulike revisjonstypene, og dette forklares nærmere i de faglige retningslinjene.

4.7 Revisjonsrisiko

INTOSAIs grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/40: Revisor bør håndtere risikoen for å avgi en feilaktig konklusjon.

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 ivarettatt, for å redusere eller håndtere risikoen for å trekke feilaktige konklusjoner.

For å redusere revisjonsrisiko til et akseptabelt lavt nivå vurderer revisor om det er hentet inn hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis som grunnlag for konklusjonen. Når revisor avgir en konklusjon med moderat sikkerhet, aksepteres en høyere revisjonsrisiko enn ved betryggende sikkerhet.

Revisjonsrisiko kan også illustreres med revisjonsrisikomodellen som oftest brukes i forbindelse med attestasjonsoppdrag:

Revisjonsrisiko = iboende risiko x kontrollrisiko x oppdagelsesrisiko

Iboende risiko: muligheten for vesentlig feil før eventuelle kontroller tas i betraktning.

Kontrollrisiko: risikoen for at vesentlige feil ikke forhindres eller avdekkes og korrigeres i rett tid av enhetens interne kontroll.

Oppdagelsesrisiko: risikoen for at revisjonshandlingene som utføres av revisor for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, ikke avdekker vesentlige feil som foreligger.



Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver

Revisjonsrisikomodellen beskrives nærmere i *faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse*.

4.8 Dokumentasjon

INTOSAI's grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/42: Revisor bør utarbeide revisjonsdokumentasjon som er tilstrekkelig detaljert til å gi en klar forståelse av utførte arbeid, revisjonsbevis og revisjonens konklusjoner.

Revisor skal dokumentere forhold som er viktige for å underbygge Riksrevisjonens konklusjoner. Omfanget av og innholdet i dokumentasjonen skal være så tilstrekkelig og detaljert 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. Revisjonsdokumentasjonen skal inkludere revisjonsstrategi (hva man gjør) og plan (hvordan man gjør det), metodene for innhenting av revisjonsbevis og revisjonsbevisene som underbygger revisjonsresultatene.⁵⁷ Dette kan være ett dokument eller flere separate dokumenter som henger sammen.

Riksrevisjonsloven pålegger Riksrevisjonen å sikre at den innhentede informasjonen blir behandlet i tråd med lovpålagte krav og på en slik måte at kravene til konfidensialitet, integritet og tilgjengelighet blir tilstrekkelig ivaretatt.⁵⁸ For å sikre korrekt informasjonshåndtering kan det være aktuelt for Riksrevisjonen å benytte særskilt unntakshjemmel for innsyn eller intern skjerming ved innhenting av drifts- og forretningshemmeligheter etter forvaltningsloven, sensitive personopplysninger etter personopplysningsloven, innsideinformasjon etter verdipapirhandeloven eller gradert informasjon etter sikkerhetsloven. Riksrevisjonens instruks for informasjonssikkerhet beskriver hvordan disse kravene skal etterleves for å ivareta kravene.⁵⁹ ⁶⁰ I selskapskontrollen er det særlig viktig å sikre at lovbestemt taushetsbelagt informasjon fra selskapene håndteres korrekt og ikke gjøres kjent for uvedkommende.

⁵⁷ ISSAI 100/42.

⁵⁸ Riksrevisjonsloven §§ 15–17.

⁵⁹ Instruks for informasjonssikkerhet i Riksrevisjonen (2004).

⁶⁰ ISSAI 140 Kvalitetssikring for Riksrevisjoner, hovedelement 5 om utføring av revisjoner og balansere krav til konfidensialitet, side 20.

4.9 Revisjonskommunikasjon

Lov om Riksrevisjonen

§ 11: Riksrevisjonen skal rapportere resultatene av sin revisjon og kontroll til Stortinget. Før en sak rapporteres til Stortinget skal Riksrevisjonens bemerkninger forelegges ansvarlig statsråd til uttalelse.

INTOSAI's grunnprinsipper for offentlig revisjon

ISSAI 100/43: 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 forhold om revisjonen gjennom hele revisjonsprosessen.⁶¹

Prosedyrer og revisjonskriterier må være klart kommunisert til forvaltningen. All kommunikasjon skal være balansert og følge anbefalingene for klart språk. Ved rapportering av revisjonsfunn skal revisor ivareta prinsippet for kontradiksjon⁶² og Riksrevisjonens veiledersrolle.

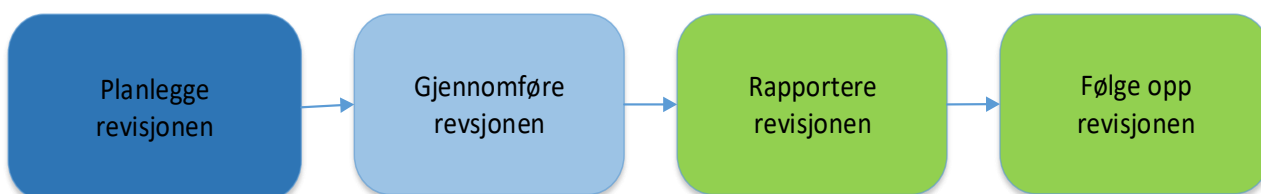
5 Generelle krav til revisjonsprosessen

INTOSAI's 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 saksforholdet (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 6) som samsvarer med ISSAI-rammeverket:

Figur 6 Revisjonsprosessen



⁶¹ ISSAI 100/43.

⁶² Riksrevisjonsloven § 11.



Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver

Revisor skal forsikre seg om 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, og kontaktpersoner. Revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten eller saksforholdet som skal revideres, inkludert en forståelse av virksomhetens omgivelser, mål og aktiviteter, samt intern kontroll, finansielle og operasjonelle prosesser, og undersøke potensielle kilder til revisjonsbevis. Revisor skal gjennomføre risikovurderinger eller problemanalyser og justere dem ved behov gjennom revisjonen opp mot innhentet revisjonsbevis.⁶³

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, tillatelser eller virksomheter som har myndighet av ikke-økonomisk art, hvor aktører kan ha interesse av å påvirke beslutninger eller handlinger.

Risikoen for at det skal foreligge misligheter som er relevant for revisjonsmålet, identifiseres og vurderes i alle typer revisjon i Riksrevisjonen. I Riksrevisjonens vurdering av internkontrollen legges det særlig vekt på om virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler, blant annet for å bidra til å forebygge og avdekke misligheter. Revisor har også dialog med relevante parter om forebygging og avdekking av misligheter. Resultatet av dialogen skal dokumenteres i revisjonsdokumentasjonen. Riksrevisjonen mottar tips om mulige økonomiske misligheter både skriftlig og muntlig, og de håndteres i samsvar med Riksrevisjonens rutiner og retningslinjer.⁶⁴

Revisor skal gjennomføre revisjonshandlinger som gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, og vurdere disse for å trekke konklusjoner i rapporten.⁶⁵ Rapporten som avgis, kan ha ulik form og ulikt innhold avhengig av type oppdrag, tiltenkt bruker, anvendt standard og Riksrevisjonens mandat.

Riksrevisjonen følger opp hvordan den ansvarlige parten følger opp svakhetene som blir påvist i revisjonsrapporten. I oppfølgingen legges det vekt på om den reviderte enheten har fulgt opp de påviste svakhetene på en god nok måte. Utilstrekkelig eller for dårlig oppfølging kan medføre ny rapport fra Riksrevisjonen.⁶⁶

De ulike faglige retningslinjene som er utarbeidet for Riksrevisjonens revisjons- og kontrolloppgaver, beskriver disse fasene nærmere for hver av de ulike oppgavene.

⁶³ ISSAI 100/44–46.

⁶⁴ Innst. S. nr. 195 (2005–2006) *Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om Riksrevisjonens melding om virksomheten i 2005*, kapittel 1.3.5 om revisjon og misligheter, side 3, og ISSAI 100/47.

⁶⁵ ISSAI 100/49 og 50.

⁶⁶ ISSAI 100/51.