



# Faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon



# Faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon

---

## Forord

Riksrevisjonens oppgaver følger av Grunnloven § 75k, lov om Riksrevisjonen av 7. mai nr. 21 (riksrevisjonsloven) og instruks om Riksrevisjonens virksomhet av 11. mars 2004 (instruksen). 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.

Riksrevisjonens *faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon* i regnskapsrevisjon skal legges til grunn fra og med 1. mai 2020.

Vedtatt i Riksrevisjonen 29. januar 2020

Per-Kristian Foss

riksrevisor



# Faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon

---

## Innhold

<b>1</b>	<b>Innledning</b> .....	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>Hva er etterlevelsesrevisjon?</b> .....	<b>4</b>
<b>3</b>	<b>Valg av etterlevelsesrevisjoner</b> .....	<b>5</b>
<b>4</b>	<b>Grunnelementer i etterlevelsesrevisjon</b> .....	<b>6</b>
4.1	Trepartsforholdet i revisjon – tiltenkt bruker, ansvarlig part og revisor .....	6
4.2	Saksforhold og saksforholdsinformasjon .....	6
4.3	Revisjonskriterier .....	7
4.4	Type oppdrag – direkte rapporteringsoppdrag .....	9
4.5	Grad av sikkerhet for konklusjonen - Betyggende sikkerhet .....	9
<b>5</b>	<b>Generelle krav til etterlevelsesrevisjon</b> .....	<b>10</b>
5.1	Etikk, objektivitet og uavhengighet .....	10
5.2	Profesjonelt skjønn og skepsis .....	10
5.3	Kvalitetssikring .....	11
5.4	Revisjonsteam og kompetanse .....	11
5.5	Vesentlighet .....	12
5.6	Revisjonsrisiko .....	12
5.7	Mislighetsrisiko .....	13
5.8	Dokumentasjon .....	14
5.9	Revisjonskommunikasjon .....	14
<b>6</b>	<b>Krav til etterlevelsesrevisjonsprosessen</b> .....	<b>15</b>
6.1	Planlegging .....	15
6.2	Gjennomføring .....	20
6.3	Rapportering .....	22
6.4	Oppfølging .....	24

## 1 Innledning

Disse retningslinjene (*faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon*) handler om etterlevelsesrevisjoner (direkte rapporteringsoppdrag) som rapporteres til Stortinget, jf. instruksens § 3b. Ved Stortingets behandling av instruksens § 3b ble det forutsatt at det nærmere innholdet i revisjonsprosessen blir regulert av Riksrevisjonens standarder og retningslinjer for revisjonsarbeidet som følger av riksrevisjonsloven § 10.<sup>1</sup> I riksrevisjonsloven § 10 går det fram at revisjonen skal planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, instruks og god revisjonsskikk i Riksrevisjonen krever. Retningslinjene gir en framstilling av revisjonsprosessen for etterlevelsesrevisjoner i Riksrevisjonen der grunnelementer, generelle prinsipper, faglige krav og revisjonsprosessen inngår.

Profesjonelle standarder er viktige for troverdighet, åpenhet, kvalitet og profesjonalitet i offentlig revisjon.<sup>2</sup> I Riksrevisjonen er det besluttet å bruke den internasjonale standarden for riksrevisjoner ISSAI 4000 *Compliance Audit Standard* for etterlevelsesrevisjoner i regnskapsrevisjon.<sup>3</sup> Alle faglige krav i ISSAI 4000 gjelder for Riksrevisjonens etterlevelsesrevisjoner med unntak av kravene for revisjonsretter, attestasjonsoppdrag, utforming av en mening og gjennomføring av revisjon med moderat sikkerhet.<sup>4</sup> Gjeldende faglige krav i ISSAI 4000 går fram av disse retningslinjene og er tilpasset Riksrevisjonens mandat i lov og instruks. Forklaringene til kravene er satt inn i en kontekstuell ramme der elementene i revisjonens trepartsforhold med revisor, tiltenkt bruker og ansvarlig part<sup>5</sup> er beskrevet. Roller og ansvar for kvalitet i revisjonsprosessen går fram av *riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

## 2 Hva er etterlevelsesrevisjon?

ISSAI 4000<sup>6</sup>/23 definerer formålet med etterlevelsesrevisjon på følgende måte:

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

I tråd med lov og instruks betyr dette at Riksrevisjonen skal kontrollere at Stortingets vedtak og forutsetninger for bevilgningene er fulgt, og at lover og regler er overholdt (kontroll av disposisjonene).

Med de statlige enhetene i etterlevelsesrevisjon menes departement, underliggende virksomheter som er regnskapspliktige til staten, herunder ordinære forvaltningsorganer, forvaltningsorganer med særskilte fullmakter, forvaltningsbedrifter, statlige fond og andre organer eller virksomheter som er fastsatt i særlig lov.

### Hjemmel for å gjennomføre etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon

Ifølge instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 3 (med hjemmel i rrevl. §§ 1, 3 og § 9 første ledd) skal Riksrevisjonen «ved revisjon av regnskapene kontrollere om regnskapet gir et riktig bilde av den økonomiske virksomhet, herunder:

- a) bekrefte at regnskapet ikke inneholder vesentlig feil og mangler og,
- b) kontrollere om de 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».

### Avgrensninger mot andre revisjons- og kontrolloppgaver i Riksrevisjonen

Finansiell revisjon (instruksens § 3a) og en uttalelse om eventuelle brudd på administrative bestemmelse om økonomistyring i staten som gis i eget avsnitt i beretningen (instruksens § 3b), er nærmere forklart i *faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse*.

<sup>1</sup> Innst. S. nr. 136 (2003–2004) om instruks om Riksrevisjonens virksomhet pkt. 2.3 side 3.

<sup>2</sup> ISSAI 4000/1.

<sup>3</sup> Beslutning i Riksrevisjonens topplergruppe 6. april 2017.

<sup>4</sup> ISSAI 4000/14.

<sup>5</sup> ISSAI 100/25.

<sup>6</sup> ISSAI 4000/23–26.

Revisjon av statsregnskapet (rrevl. § 9 første ledd) og selskapskontroll (rrevl. § 9 andre ledd) følger ISSAI 4000, og blir ytterligere forklart i *faglige retningslinjer for selskapskontroll* og *faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet*.

Dersom revisjonen er en systematisk undersøkelse av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger (rrevl. § 9, tredje ledd) legges *faglige retningslinjer for forvaltningsrevisjon* til grunn, og kravene i ISSAI 3000 gjelder for denne oppgaven.

## 3 Valg av etterlevelsesrevisjoner

### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

Etterlevelsesrevisjon i disse retningslinjene gjennomføres som direkte rapporteringsoppdrag. Basert på sektoroverrakingen velger Riksrevisjonen revisjonsprosjekter ut fra risiko og vesentlighet. Når revisor skal identifisere etterlevelsesrevisjoner, bør vesentlige områder som har høy konsekvens, og områder med høy sannsynlighet for manglende etterlevelse analyseres og vurderes. Eksempel på vesentlige områder som har høy konsekvens for manglende etterlevelse kan være følgende:

- 1) vesentlig beløpsmessig verdi
  - prosjekter med betydelig offentlige midler
  - områder med store beløpsmessige overføringer og tilskudd
  
- 2) vesentlig ut fra sammenheng (kontekst)
  - områder som Stortinget har interesser for eller forventninger til
  - områder som har konsekvenser for borgerne
  - lover og regler som Stortinget er opptatt av
  - normer og standarder for god økonomiforvaltning
  - rettigheter til borgere og offentlige organer
  
- 3) vesentlig i sin natur
  - områder det er knyttet høy mislighetsrisiko til

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
- informasjon om risiko for manglende etterlevelse gitt av tredjepart

## 4 Grunnelementer i etterlevelsesrevisjon

I forkant av en etterlevelsesrevisjon skal revisor identifisere og dokumentere grunnelementene i en revisjon. Grunnelementene er trepartsforholdet, saksforholdet, revisjonskriterier, type oppdrag og sikkerhetsnivå i revisjonen,<sup>7</sup> og disse er nærmere forklart i kapittel 3 i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

### 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.

Tiltenkt bruker er den som er mottaker av etterlevelsesrevisjonsrapportene, og i etterlevelsesrevisjon er det Stortinget som er tiltenkt bruker.<sup>8</sup> Selv om Stortinget er den primære brukeren, kan resultatene også være nyttige for regjeringen, forvaltningen og borgerne, og viktig for å forbedre statsforvaltningens arbeid.<sup>9</sup>

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.

Begrepet *revisor* viser til alle i Riksrevisjonen som har en rolle i planlegging, gjennomføring, rapportering og oppfølging av revisjonen, fra riksrevisor til medarbeider.<sup>10</sup> Roller og ansvar for revisjonsarbeidet omtales nærmere i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

### 4.2 Saksforhold og saksforholdsinformasjon

#### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

Et saksforhold i etterlevelsesrevisjon i Riksrevisjonen er disposisjoner (som for eksempel aktiviteter, finansielle transaksjoner eller informasjon) som statsforvaltningen gjennomfører, og som skal måles opp mot revisjonskriterier. Et hensiktsmessig saksforhold er identifiserbart, det kan måles opp mot kriterier, og revisor kan gjennomføre revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Saksforholdet i en etterlevelsesrevisjon defineres gjennom målet for den enkelte revisjon.<sup>11</sup> Problemstillingene er hovedspørsmålene som skal besvares og dekker revisjonens mål fullt ut. Det kan gå flere år fra et bevilgningsvedtak er fattet, til midlene benyttes. Tilsvarende vil revisjon av lovvedtak kunne gå utover det enkelte budsjettår. Det vil derfor ikke alltid være slik at saksforholdet avgrenses til et årlig perspektiv.

<sup>7</sup> ISSAI 400/27.

<sup>8</sup> Dette går fram av riksrevisjonslovens §§ 1 og 9 første ledd.

<sup>9</sup> INTOSAI P 12/prinsipp 3, punkt 4, ISSAI 100/25.

<sup>10</sup> ISSAI 100/25.

<sup>11</sup> ISSAI 400/33–34.

I etterlevelsesrevisjon skal revisor vurdere saksforholdet gjennom å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis og måle revisjonsbevisene opp mot revisjonskriteriene. Resultatet av denne målingen utgjør saksforholdsinformasjonen.

## 4.3 Revisjonskriterier

### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/110: Revisor skal i forkant av revisjonen identifisere relevante revisjonskriterier som skal danne grunnlag for konklusjonen av saksforholdet

Revisjonskriteriene i etterlevelsesrevisjon er målestokken som brukes for å kontrollere om saksforholdet er i samsvar med kriteriene.<sup>12</sup> Kriteriene er styrende for hvilke revisjonsbevis Riksrevisjonen henter inn og benytter som grunnlag for revisjonens funn og konklusjoner. Derfor er etterlevelse av revisjonskriteriene selve målet i en etterlevelsesrevisjon. Revisjonskriteriene utledes fra Stortingets vedtak og forutsetninger, der blant annet gjeldende budsjettvedtak, lover, forskrifter, retningslinjer, normer og standarder for statlig økonomiforvaltning inngår.<sup>13</sup>

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 lovvedtak<sup>14</sup>

Stortingsvedtak kan igjen deles inn i ulike underkategorier:<sup>15</sup>

- Budsjettvedtak: Stortinget er gjennom Grunnloven § 75 bokstav d tillagt myndigheten til å bevilge de midlene som må til for å dekke statens utgifter. Stortingets budsjettvedtak kan deles inn i to hovedkategorier: bevilgningsvedtak og romertallsvedtak.
  - «Bevilgningsvedtak» er vedtak knyttet til de enkelte utgifts- og inntekstpostene 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 fatte en rekke andre typer 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, og vedtak om utsettelse.

Det er viktig at utledningen av revisjonskriteriene gir et klart og entydig uttrykk for hva Riksrevisjonen evaluerer og måler saksforholdet opp mot, slik at både revisjonen og forvaltningen vet hva de har å forholde seg til. 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.<sup>16</sup> En uttalelse fra en stortingskomité i

<sup>12</sup> ISSAI 400/31.

<sup>13</sup> Instruks § 3b og ISSAI 4000/113.

<sup>14</sup> Stortingets forretningsorden § 31 (5).

<sup>15</sup> Veileder om forholdet til Stortinget fra Statsministerens kontor, kapittel 4 om Stortingets vedtak.

<sup>16</sup> Innst. S. nr. 187 (2004–2005) om bevilgningsreglementet, «3.2.4 Merknader til § 5 Bevilgningsvedtak» og «3.2.4.2 Komiteens merknader».

budsjettinnstillingen er ikke konstitusjonelt bindende dersom den ikke er fulgt opp med et vedtak i Stortinget.<sup>17</sup>

Revisjonskriterier i en etterlevelsesrevisjon må være utledet i tråd med kravene til egnethet, slik at ikke enhver konklusjon er åpen for individuell tolkning og misforståelse.<sup>18</sup> De utledede revisjonskriteriene vurderes derfor opp mot følgende karakteristika for egnethet:<sup>19</sup>

- **Relevante:** Dette betyr at kriteriene omhandler saksforholdet og ansvarlig part (og revidert enhet). 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*.<sup>20</sup> 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 oppfølging 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.<sup>21</sup> 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 når/hvis internt regelverk i forvaltningen blir benyttet som revisjonskriterier. Riksrevisjonen kan da oppfattes som 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. Utledningen 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 (og revidert enhet) eller forvalter av regelverket i forkant av revisjonen.

- **Pålitelige:** Pålitelige revisjonskriterier betyr at en annen revisor under samme omstendighet kommer fram til 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.

<sup>17</sup> Innst. S. nr. 277 (1976–77). Dette ble generelt fastslått i Utenriks- og konstitusjonskomiteens innstilling om Ingvaldsen-utvalget, utredning om Stortingets konstitusjonelle kontroll.

<sup>18</sup> ISSAI 400/31.

<sup>19</sup> ISSAI 4000/118.

<sup>20</sup> Dokument nr. 14 (2002–2003), punkt 5.3.5, side 69, og Innst. 47 S (2012–2013), kapittel 2.2.1, side 6.

<sup>21</sup> Dokument nr. 14 (2002–2003) fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon, punkt 5.3.5, side 69, og ISSAI 400/29.



- **Forståelige:** Forståelige revisjonskriterier betyr at det skal være lett for leseren å forstå sammenhengen mellom revisjonskriteriene, mål og problemstillinger.
- **Nyttige:** Nyttige revisjonskriterier betyr at kriteriene skal bidra til at funn og konklusjoner dekker Stortingets (tiltenkt brukers) informasjonsbehov.<sup>22</sup>
- **Sammenlignbare:** Sammenlignbare revisjonskriterier betyr at kriteriene bør være i samsvar med kriterier revisjonen tidligere har benyttet av tilsvarende reviderte enhet eller lignende saksforhold, dersom kriteriene fortsatt er relevante.
- **Akseptable:** Akseptable revisjonskriterier skal anses som akseptable av lovgiver, ansvarlig part, uavhengige eksperter på området, media og offentligheten.

I Riksrevisjonen kan internasjonale anerkjente standarder eller rammeverk brukes som revisjonskriterier hvis forvaltningen generelt er enig om at disse standardene representerer god praksis.<sup>23</sup> Først da vil standardene oppfattes som legitime og akseptable.

Hvis revisor likevel 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.<sup>24</sup>

- **Tilgjengelige:** Tilgjengelige revisjonskriterier betyr at kriteriene skal være tilgjengelige for 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 både revisjon og forvaltning vet hvilke kriterier de har å forholde seg til.<sup>25</sup> De revisjonskriteriene som benyttes, og kilden for dem, skal beskrives slik at det kommer klart fram hva som er grunnlaget for revisjonsarbeidet. Kildene til kriteriene skal være offentlig tilgjengelige for allmennheten.

#### 4.4 Type oppdrag – direkte rapporteringsoppdrag<sup>26</sup>

Etterlevelsesrevisjon i Riksrevisjonen er et direkte rapporteringsoppdrag og er vurdert som den best egnede type oppdrag for å ivareta Stortingets informasjonsbehov ved manglende etterlevelse av revisjonskriteriene. 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 Grad av sikkerhet for konklusjonen - Betyggende sikkerhet<sup>27</sup>

Konklusjonene i etterlevelsesrevisjoner gis med betryggende sikkerhet for å ivareta Stortingets informasjonsbehov. Betyggende sikkerhet betyr at konklusjonen i rapporten er av høy grad av sikkerhet, men ikke absolutt.<sup>28</sup> For å oppnå betryggende sikkerhet i konklusjonen skal revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå.

<sup>22</sup> Innst. S. nr. 210 (2002–2003) om utredning av Stortingets kontrollfunksjon, kapittel 5.4 Komiteens merknader, side 23.

<sup>23</sup> Dokument nr. 14 (2002–2003) fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon, punkt 5.3.5, side 68.

<sup>24</sup> Innst. S. nr. 136 (2003–2004) om instruks om Riksrevisjonens virksomhet, kapittel 2.8 Komiteens merknader, side 4.

<sup>25</sup> Innst. S. nr. 210 (2002–2003) om utredning av Stortingets kontrollfunksjon, kapittel 5.4 Komiteens merknader, side 24.

<sup>26</sup> ISSAI 100/29.

<sup>27</sup> ISSAI 400/41 og ISSAI 4000/121.

<sup>28</sup> ISSAI 4000/33–34, ISSAI 4000/38, ISSAI 4000/123, ISSAI 4000/146, ISSAI 4000/158, ISSAI 4000/190 og ISSAI 4000/200.

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 opp mot kriteriene.

## 5 Generelle krav til etterlevelsesrevisjon

Generelle krav til etterlevelsesrevisjon 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 revisjons- og kontrolloppgaver*.

### 5.1 Etikk, objektivitet og uavhengighet

#### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/45: Revisor skal etterleve relevante retningslinjer om objektivitet og etikk, og som samsvarer med ISSAI-ene 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 ha tillit til etterlevelsesrevisjonene i Riksrevisjonen, skal revisor gjennom revisjonsprosessen være objektiv, uavhengig og etterleve *riksrevisjonens etiske retningslinjer*.

Revisor må sørge for at kommunikasjon gjennom revisjonen med ansvarlig part og revidert enhet ikke svekker tilliten til Riksrevisjon. Revisor må unngå unødig innflytelse fra enkeltaktører, opprettholde sin objektivitet og utarbeide en balansert rapport som blir sett på som upartisk av tredjepart.

Riksrevisjonen har egne etiske retningslinjer, og objektivitet og uavhengighet for den enkelte medarbeider i revisjonen dokumenteres for hver enkelt etterlevelsesrevisjon.

### 5.2 Profesjonelt skjønn og skepsis

#### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

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

Revisor skal gjennom revisjonen utvise tilbørlig integritet og aktsomhet, slik at revisor opptrer 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 må til enhver tid ha tilstrekkelig kompetanse og erfaring til å utøve sitt profesjonelle skjønn.<sup>29</sup>

Profesjonell skepsis innebærer å opprettholde en åpen og objektiv holdning gjennom revisjonsprosessen og være oppmerksom på forhold som kan indikere mulig manglende etterlevelse på grunn av feil eller misligheter.<sup>30</sup> Utøvelse av profesjonell skepsis innebærer at revisor trekker konklusjoner ut fra de revisjonsbevis som er innhentet og unngår personlig forutinntatthet.<sup>31</sup>

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 instruks og relevante faglige standarder, og at rapportene passer inn i sammenhengen.

Riksrevisjonen har et kvalitetssikringssystem som er basert på ISSAI 140. Kvalitetssikringssystemet sikrer at etterlevelsesrevisjoner utføres i samsvar med lov, instruks og ISSAI 4000. Roller og ansvar i kvalitetssikringssystemet går fram av *riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjon og kontrolloppgaver*.

I kvalitetssikringssystemet inngår blant annet uavhengig kvalitetskontroll for hver enkelt revisjonsrapport. Kvalitetssikringen gjennomføres og dokumenteres gjennom hele revisjonsprosessen for å sikre den samlede kvaliteten på revisjonen. 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.

## 5.4 Revisjonsteam og kompetanse

### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

Revisjonsteamet skal gjennom revisjonen samlet ha tilgang til nødvendige kompetanse, kunnskap og ferdigheter til å utføre revisjonen i samsvar med faglige standarder. Nærmeste leder i linjen gjør en vurdering av om revisjonsteamet har tilgang til nødvendig og tilstrekkelig kompetanse til å gjennomføre revisjonen.

<sup>29</sup> ISSAI 4000/72.

<sup>30</sup> ISSAI 4000/78.

<sup>31</sup> ISSAI 4000/79.



# Faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon

I etterlevelsesrevisjon vurderes det spesielt om revisjonsteamet samlet har forståelse for revidert virksomhet, kompetanse om metoder og teknikker som benyttes for innsamling av data, analyse av data, juridisk kompetanse og erfaring med å gjennomføre og rapportere revisjoner innenfor gjeldende standard.<sup>32</sup>

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 utføre spesifikt arbeid. Dette kan være vanskelige og omstridte spørsmål der Riksrevisjonen trenger virksomhetsspesifikk, juridisk eller metodisk kompetanse.<sup>33</sup> 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).<sup>34</sup>

## 5.5 Vesentlighet

### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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. Vesentlighetsvurderinger gjennom revisjonsprosessen innebærer å vurdere om forhold som rapporteres, kan påvirke Stortingets beslutninger. Vesentlighet betraktes ofte i form av beløpsmessig verdi, men har også 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.<sup>35</sup> Revisor skal vurdere vesentligheten i det bestemte saksforholdet for å kunne utarbeide mål for revisjonen.

Når revisjonskriteriene tar utgangspunkt i hvorvidt statsforvaltningen har fulgt opp Stortingets vedtak og forutsetninger, vil tolkningen av kildene til revisjonskriterier og Stortingets uttalelse til dem være viktige forhold ved vurdering av vesentlighet gjennom revisjonen. Revisors vurdering av vesentlighet må fange opp forskjellen mellom kritikkverdige avvik på Stortingets vedtak og forutsetninger og avvik på interne administrative regelverk.

## 5.6 Revisjonsrisiko

### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

<sup>32</sup> ISSAI 4000/87.

<sup>33</sup> ISSAI 4000/75.

<sup>34</sup> ISSAI 4000/88.

<sup>35</sup> ISSAI 400/47.

Revisjonsrisiko er risikoen for at revisor avgir feil konklusjon i den endelige revisjonsrapporten som oversendes Stortinget. Revisjonen skal gjennomføres som en systematisk prosess<sup>36</sup> for å redusere denne risikoen, og revisor kan benytte revisjonsrisikomodellen<sup>37</sup> gjennom revisjonen.

For å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå må revisor vurdere om revisjonsteamet har tilstrekkelig ressurser i rett tid og kompetanse til å gjennomføre revisjonen innen angitt tidsramme.

Dersom revisor vurderer at det ikke er mulig å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, må revisor vurdere hvordan dette skal håndteres. Mulige løsninger å stoppe revisjonen eller omarbeide revisjonen slik at revisjonsrisikoen reduseres.

Riksrevisjonen har også utarbeidet en prosedyre for å avslutte revisjoner i revisjonsprosessen når man ikke lenger ser at revisjonen er aktuell og relevant. Eksempler på årsaker til å avslutte en revisjon kan være at den har blitt av mindreinteresse for Stortinget, at tidspunktet ikke lenger er riktig, at det mangler kompetanse og ressurser til å gjennomføre revisjonen, at det mangler revisjonskriterier og at informasjonen allerede er kjent for Stortinget.

## 5.7 Mislighetsrisiko

### 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 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.

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.

Avdekking av misligheter er ikke hovedmålet med etterlevelsesrevisjon, men revisor bør inkludere risikoen for misligheter i risikovurderingene og være oppmerksom på indikasjoner på misligheter ved gjennomføringen av revisjonen.<sup>38</sup> Etterlevelsesrevisjoner 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.

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 bør vurdere risikoen for.

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.

<sup>36</sup> ISSAI 100/18.

<sup>37</sup> Revisjonsrisiko = iboende risiko x kontrollrisiko x oppdagelsesrisiko.

<sup>38</sup> ISSAI 400/55.

## 5.8 Dokumentasjon

### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/89: Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjon som er tilstrekkelig detaljert til å gi en klar forståelse av utført arbeid, revisjonsbevis 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 etterprøvable måte. Revisjonsarbeidet i en etterlevelsesrevisjon dokumenteres i Riksrevisjonens eget revisjonsstøtteverktøy, der blant annet mal for revisjonsstrategi og -plan, arbeidspapir og rapport ivaretar kravene til dokumentasjon for en etterlevelsesrevisjon.

Foreligger det endringer i revisjonsstrategi og plan, skal dette dokumenteres,<sup>39</sup> slik at det er en rød tråd mellom planlegging og gjennomføring. Eventuelle uenigheter i revisjonsteamet og mellom ledelsen og teamet skal dokumenteres i revisjonsdokumentasjonen.

## 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 vesentlige forhold som identifiseres gjennom revisjonen skal også kommuniseres til enheten dersom det er direkte relevant.

ISSAI 4000/188: Revisor skal kommunisere sikkerhetsnivået på en gjennomsiktig måte.

For å utvikle konstruktiv kommunikasjon er det viktig at ansvarlig part og revidert enhet blir holdt løpende informert om alle forhold vedrørende revisjonen og til rett tid.<sup>40</sup> Revisor vurderer tidspunktet for kommunikasjon og om kommunikasjonen gjennomføres muntlig eller skriftlig, eventuelt begge deler.

Forholdene som formidles skriftlig til ansvarlig part omfatter hva som skal revideres, avgrensingen i revisjonen, målet med revisjonen, revisjonskriterier, problemstillinger, metode, funn og konklusjoner. Kommunikasjon av disse forholdene kan bidra til å oppnå gjensidig forståelse av revisjonsprosessen og revisjonen.<sup>41</sup>

Forhold som ikke regnes som vesentlige nok til å bli omtalt i rapporten, kan kommuniseres til ledelsen i virksomheten via brev eller møter.<sup>42</sup> Ved å kommunisere slike funn kan revisor bidra til at manglende etterlevelse blir rettet opp, og at ansvarlig part og revidert enhet etterlever lover og regler i framtiden.

<sup>39</sup> ISSAI 4000/94 og ISSAI 4000/141.

<sup>40</sup> ISSAI 100/43.

<sup>41</sup> ISSAI 4000/97.

<sup>42</sup> ISSAI 4000/100.

Riksrevisjonens skriftlige og muntlige kommunikasjon skal ivareta

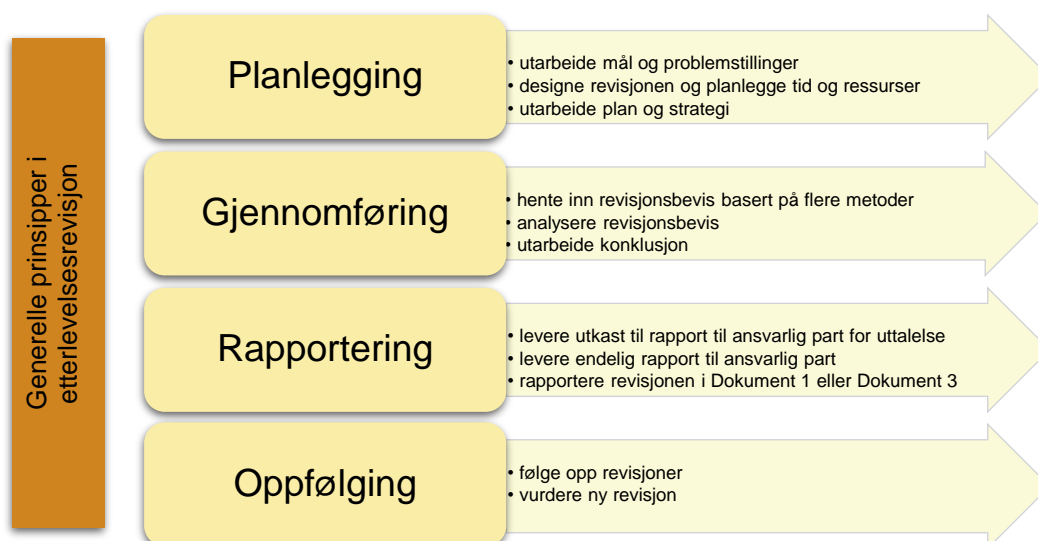
- det kontradiktoriske prinsipp<sup>43</sup>
- balanse i framstillingen
- tydelig og klart språk
- revisjonens veilederrolle

## 6 Krav til etterlevelsesrevisjonsprosessen

En etterlevelsesrevisjon er en systematisk prosess der revisor innhenter og vurderer bevis opp mot identifiserte kriterier.<sup>44</sup>

Etterlevelsesrevisjon i Riksrevisjonen omfatter følgende faser, som samsvarer med riksrevisjonloven § 10 og ISSAI 4000:

Figur 1: Revisjonsprosessen



### 6.1 Planlegging

Planleggingsfasen danner grunnlag for god styring i gjennomføring av revisjonen. Fasen sikrer at ledelse, revisor 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 avgi en konklusjon med betryggende sikkerhet.<sup>45</sup>

<sup>43</sup> Riksrevisjonsloven § 11 andre ledd: Før en sak rapporteres til Stortinget, skal Riksrevisjonens bemerkninger forelegges ansvarlig statsråd til uttalelse og ISSAI 4000/202.

<sup>44</sup> ISSAI 400/42.

<sup>45</sup> ISSAI 400/50.



# Faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon

## Forstå saksforholdet

### **INTOSAIs rinsipper for etterlevelsesrevisjon**

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

For å kunne forstå saksforholdet og utarbeide mål for revisjonen må revisor tydeliggjøre hvem som er ansvarlig part, identifisere passende revisjonskriterier og utarbeide en risikovurdering i planleggingsfasen.

### **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.

I planleggingsfasen skal revisor forstå ansvarlig parts og revidert enhets omgivelser og hvordan det kan påvirke saksforholdet.<sup>46</sup> Revisor må være kjent med hvilke lover og regler ansvarlig part og revidert enhet er underlagt, og hvordan styring, drift og intern kontroll knyttet til saksforholdet er gjennomført. Revisor skal lese aktuelle dokumenter og kommunisere med ansvarlig part og revidert enhet i planleggingsfasen for å opparbeide en slik forståelse.<sup>47</sup> 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 vedrøre flere ansvarlige parter og reviderte enheter. I disse tilfellene må revisor opparbeide seg en forståelse av hvilke roller og delegert myndighet de har i saksforholdet.

## Revisjonskriterier

I planleggingsfasen skal revisor utlede de identifiserte revisjonskriteriene, og revisjonskriteriene skal kommuniseres med ansvarlig part før gjennomføringen av revisjonen starter. Utkast til revisjonskriteriene sendes ansvarlig part (departement) for uttalelse i planleggingsfasen. Revisjonskriteriene er nærmere forklart i kapittel 5, «Grunnelementer i etterlevelsesrevisjon».

## Risikovurdering i planleggingsfasen

### **INTOSAIs prinsipper for etterlevelsesrevisjon**

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

<sup>46</sup> ISSAI 4000/132.

<sup>47</sup> ISSAI 4000/133.





# Faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon

Ved å kartlegge saksforholdet og trepartsforholdet vil man kunne definere tydeligere hvilke risikoer og områder innenfor saksforholdet som kan være vesentlige for revisjonen. Dette skal bidra til å avgrense og identifisere mål og problemstillinger.

Når revisor har opparbeidet seg mer kunnskap om risikoer, kan forventede funn beskrives. Ved å beskrive forventede funn er det lettere for ledelse, revisor og revisjonsteam å forstå hvilke funn man forventer å finne i revisjonen, og dermed vurdere hva som er vesentlig innenfor saksforholdet, og rette revisjonsmålet deretter.

## Vurdere mislighetsrisiko i planleggingsfasen

### **INTOSAI's prinsipper for etterlevelsesrevisjon**

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

I planleggingsfasen av revisjonen skal revisjonsteamet også vurdere risikoen for misligheter og dokumentere dette. Se nærmere om mislighetsrisiko i kapittel 6, «Krav til etterlevelsesrevisjonsprosessen».

## Mål og problemstillinger

### **INTOSAI's prinsipper for etterlevelsesrevisjon**

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

Ved å utarbeide mål og problemstillinger kan revisor systematisere og konkretisere revisjonen. Målet skal angi konkret hva revisjonen skal måle etterlevelsen av, og hvilket område som skal revideres. Målet konkretiserer også hvilken risiko som er identifisert for manglende etterlevelse av revisjonskriterier og revisors vurdering av Stortingets informasjonsbehov. Det skal komme fram av målet hvilket revisjonsobjekt revisjonen er rettet mot. De sentrale revisjonskriteriene kan gå fram av målformuleringen der det er hensiktsmessig. Målet skal formuleres slik at det etter gjennomføringen er mulig å fastslå om målet med revisjonen er nådd.

I etterlevelsesrevisjon i Riksrevisjonen utarbeides det problemstillinger for å strukturere og konkretisere målet med revisjonen. Problemstillingene må være dekkende for hele målet med revisjonen.

## Metoder og teknikker

### **Faglige krav i etterlevelsesrevisjon**

ISSAI 4000/158: Revisor skal velge en kombinasjon av revisjonsteknikker 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 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 teknikkene 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 konklusjonene. Revisjonen skal planlegges med at revisor skal avgi en konklusjon med betryggende sikkerhet opp mot målet med revisjonen.

Revisor kombinerer og sammenligner revisjonsbevis fra ulike kilder ved bruk av forskjellige metoder/teknikker.<sup>48</sup> Dette kalles metodetriangulering og skal bidra til at revisor i etterlevelsesrevisjoner konkluderer med betryggende sikkerhet. Aktuelle metoder/teknikker<sup>49</sup> som kan benyttes for å hente inn revisjonsbevis, er for eksempel følgende:

- **Dokumentanalyse** er å analysere eksterne og interne dokumenter, regnskapsmateriale enten i elektronisk form eller annet media, eller en fysisk undersøkelse av en eiendel.
- **Intervju 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. Spørreundersøkelse benyttes for å samle inn data fra et stort antall respondenter.
- **Test av kontroll** er å teste (manuelle eller automatiserte) kontroller 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.
- **Eksterne bekreftelser** er at revisor mottar skriftlige uttalelser fra en tredjepart.
- **Substanstesting** er å teste detaljert en transaksjon eller aktivitet opp mot revisjonskriterier.

## Statistiske utvalg

### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

Målet med revisjonen og problemstillingene er styrende for hvilken populasjon og hvilket utvalg revisor eventuelt skal bruke for å hente inn tilstrekkelige 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.

### Ressurs- og tidsplanlegging

For å få en god gjennomføringsfase må det planlegges med hvilke ressurser som trengs i revisjonsarbeidet. I revisjonsplanen beskrives hvilke kunnskaper, hvilke ferdigheter og hvilken kompetanse som er nødvendig for å fullføre revisjonen.<sup>50</sup> Er det områder i revisjonen hvor teamet ikke har tilstrekkelig kompetanse, skal det komme fram om revisjonen trenger eksterne eller interne eksperter som kan gi råd eller utføre spesifikt

<sup>48</sup> ISSAI 4000/159.

<sup>49</sup> ISSAI 4000/159–169.

<sup>50</sup> ISSAI 400/45.



# Faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon

arbeid. Eventuelle kostnader i forbindelse med revisjonsoppdraget bør også identifiseres og beskrives i planleggingsfasen.

Ledelsen skal også i hver etterlevelsesrevisjon i planleggingsfasen vurdere og dokumentere om medlemmene i revisjonsteamet er uavhengige og objektive, og at medlemmene i revisjonsteamet etterlever *riksrevisjonens etiske retningslinjer*.

Revisor bør ha en tidsplan for revisjonsarbeidet og det er naturlig å dele revisjonsløpet inn i planlegging, gjennomføring og rapportering. Revisor bør 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 må ledelsen også vurdere om teamet har tilstrekkelige ressurser til rett tid for å gjennomføre revisjonen innen angitt tidsramme (gjennomføringsrisiko).

## Akseptabel revisjonsrisiko

I planleggingsfasen skal revisor ut fra sitt profesjonelle skjønn begrunne at etterlevelsesrevisjonen er planlagt med akseptabel revisjonsrisiko for å kunne konkludere med betryggende sikkerhet. Eksempler på forhold som kan hindre revisor i å konkludere med betryggende sikkerhet, kan være dårlig datakvalitet, utilgjengelige data, mangel på særskilt kompetanse i prosjektgruppen og mangel på ressurser til rett tid.

## 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.

I planleggingsfasen skal revisjonsstrategi og revisjonsplan utarbeides og dokumenteres.<sup>51</sup> En revisjonsstrategi i Riksrevisjonen beskriver og dokumenterer saksforholdet, trepartsforholdet, vesentlighet og risiko og revisjonskriteriene som til sammen skal bidra til at revisor kommer fram til riktig mål og riktige problemstillinger 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 kan revisor oppdatere revisjonsstrategi og -plan hvis det er behov.<sup>52</sup> Dette må imidlertid avklares og godkjennes av ledelsen.

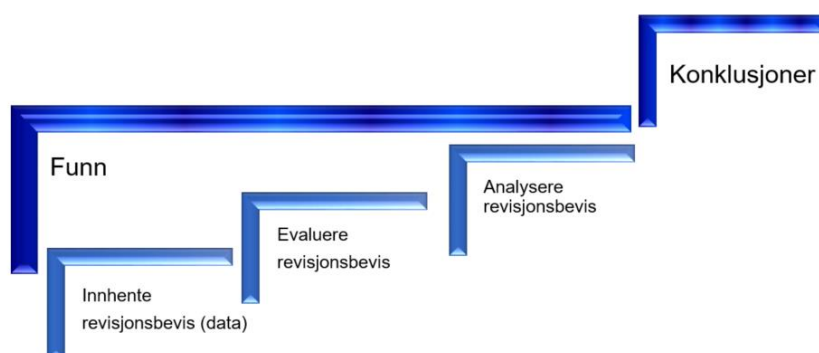
<sup>51</sup> ISSAI 4000/137.

<sup>52</sup> ISSAI 4000/141.

## 6.2 Gjennomføring

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

Figur 2: Modell for funn



### Innhente og evaluere revisjonsbevis

#### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

Revisjonsbevis er enhver informasjon som brukes for å avgjøre om saksforholdet er i overensstemmelse med revisjonskriteriene.<sup>53</sup> Gjennom revisjonen innhentes tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som grunnlag for å konkludere med betryggende sikkerhet. Tilstrekkelig revisjonsbevis er målet på mengden av revisjonsbevis som trengs for å støtte opp om revisjonsfunnene og konklusjonen.<sup>54</sup> Hensiktsmessig revisjonsbevis er målet på kvaliteten av revisjonsbevisene og omfatter relevans, holdbarhet og pålitelighet.<sup>55</sup> Påliteligheten til revisjonsbevisene er påvirket av kilden, ekstern eller intern, og om det er visuelt, skriftlig eller muntlig.

Revisor gjennomfører de planlagte metodene for å innhente bevis som er fastsatt i revisjonsplanen, og for å besvare målet med revisjonen. Revisor må kombinere og sammenlikne bevis fra ulike kilder og benytte ulike teknikker og metoder for å oppnå kravene til tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.<sup>56</sup> Revisor vil oppnå økt sikkerhet når revisjonsbevis som er 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,

<sup>53</sup> ISSAI 100/49.

<sup>54</sup> ISSAI 4000/147.

<sup>55</sup> ISSAI 4000/148.

<sup>56</sup> ISSAI 4000/159.

må revisor avgjøre hvilke tilleggshandlinger som er nødvendige for at informasjon skal kunne brukes som revisjonsbevis. Revisor kan både skriftlig og muntlig innhente revisjonsbevis.

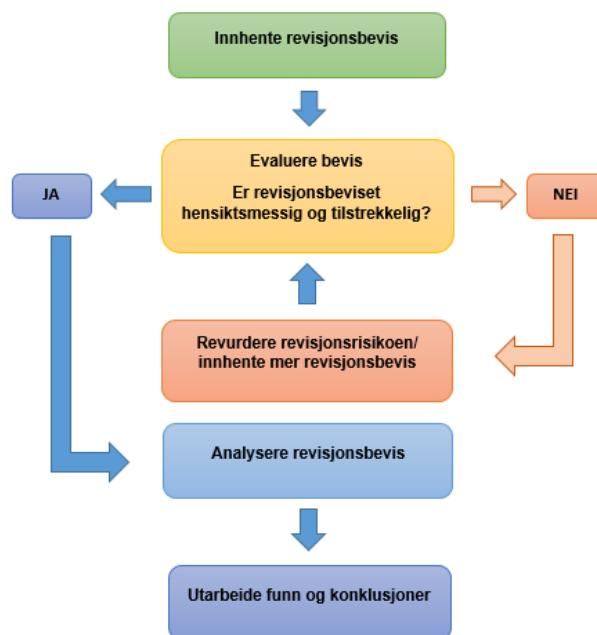
### Evaluering av revisjonsbevis

For å komme fram til en balansert og objektiv vurdering innebærer evalueringen at alle innhentede bevis vurderes.<sup>57</sup> Gjennom å vurdere omfanget av revisjonshandlinger som er gjennomført, avgjør revisor om revisjonen har tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Hvis omfanget av revisjonsbevisene ikke er hensiktsmessige, kan revisor vurdere å gjennomføre flere revisjonshandlinger eller modifisere konklusjonen på grunn av begrensninger i omfanget av bevis.<sup>58</sup> Det er viktig at revisor innretter bevisinnhenting/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 konkludere om revisjonskriteriene er etterlevd eller ikke.

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.<sup>59</sup> Omfanget av bevis avhenger av revisjonsrisikoen og av kvaliteten på bevisene. Prosessen med å hente inn bevis, analysere bevis og utarbeide funn og konklusjoner er forklart i figur 3.

**Figur 3: Prosess fra innhenting av revisjonsbevis til utarbeidelse av konklusjon**



<sup>57</sup> ISSAI 4000/182.

<sup>58</sup> ISSAI 4000/183.

<sup>59</sup> ISSAI 4000/150.

## Analyse av 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).

Analyse av revisjonsbevis handler om revisors vurdering, tolking og forståelse av sammenhenger av den innhentede informasjonen. I analysearbeidet kan revisor strukturere, kode og identifisere mønster ved for eksempel å bruke analyseverktøy eller visuelle framstillinger. Revisjonsfunn (saksforholdsinformasjon) i etterlevelsesrevisjon (direkte rapporteringsoppdrag) er revisjonsbevis og analyse av revisjonsbevis opp mot revisjonskriteriene

## Utarbeide funn og konklusjon

### **Faglige krav i etterlevelsesrevisjon**

ISSAI 4000/184: Basert på revisjonsfunn og vesentlighet, skal revisor utarbeide en konklusjon om saksforholdet i det vesentligste er etterlevd i henhold til gjeldende revisjonskriterier.

I konklusjonsfasen vurderer revisor revisjonsfunnene og benytter sitt profesjonelle skjønn for å vurdere om det er grunnlag for å avgi en konklusjon med betryggende sikkerhet. En konklusjon er en samlet faglig slutning av om saksforholdet er i tråd med revisjonskriteriene.

Revisor bør kommunisere med ansvarlig part (og revidert enhet) for å avklare eventuelle misforståelser og korrigere eventuelle feil før endelig konklusjon trekkes. Dette gjøres ved å forklare hvordan revisor har kommet fram til revisjonsfunnene, at konklusjonene er utarbeidet på en balansert og begrunnet måte, og hvordan revisor har konkludert, basert på revisjonsfunnene.<sup>60</sup>

## Dokumentasjon

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

## **6.3 Rapportering**

Ifølge riksrevisjonsloven § 11 skal Riksrevisjonen rapportere om resultatene av revisjon og kontroll til Stortinget. Fordi Riksrevisjonen er Stortingets kontrollorgan, er det viktig at Riksrevisjonen innretter virksomheten med sikte på å dekke Stortingets behov.<sup>61</sup> Det er av direkte interesse for Stortinget å motta rapporter fra revisjoner som viser at Stortingets vedtak og forutsetninger ikke er etterlevd av forvaltningen, siden dette kan føre til etterfølgende parlamentarisk vurdering og kritikk.<sup>62</sup>

<sup>60</sup> ISSAI 4000/97, 4000/98 og 4000/189.

<sup>61</sup> Innst. S. nr. 210 (2002–2003) om utredning av Stortingets kontrollfunksjon, kapittel 5.4, «Komiteens merknader», side 23.

<sup>62</sup> Dokument nr. 14 (2002–2003) fra utvalget om å utrede Stortingets kontrollfunksjon, punkt 5.3.5, side 67.

## Prinsipper for etterlevelsesrevisjonsrapporter

### Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

En etterlevelsesrapport i Riksrevisjonen skal utarbeides etter følgende prinsipper:

- **Fullstendighetsprinsippet** innebærer at revisor vurderer alle relevante revisjonsfunn, både positive og negative, før rapporten utstedes.<sup>63</sup>
- **Objektivitetsprinsippet** innebærer at revisor anvender profesjonelt skjønn og skepsis for å sikre at rapporten er basert på innhentet revisjonsbevis, og at revisjonsfunn og konklusjoner presenteres på en relevant, rettferdig og balansert måte.<sup>64</sup>
- **Aktualitetsprinsippet** innebærer å utarbeide rapporten til rett tid for å være relevant for tiltenkt bruker.<sup>65</sup> Riksrevisjonen publiserer etterlevelsesrapportene på Riksrevisjonens nettside samme dag som offentliggjøring og oversendelse til Stortinget gjennom Riksrevisjonens dokumentserie.
- **Nøyaktighetsprinsippet** innebærer at innhentet informasjon er avstemt med revidert enhet.<sup>66</sup>
- **Kontradiksjonsprinsippet** innebærer å innarbeide svar fra ansvarlig part på en hensiktsmessig måte og gi tilsvaret og vurderinger av svaret.<sup>67</sup> 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 offentlighet<sup>68</sup> for å bevare muligheten for ansvarlig part til å uttale seg før saken sendes til Stortinget.

## 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 følgende:

- **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.

<sup>63</sup> ISSAI 4000/205.

<sup>64</sup> ISSAI 4000/206.

<sup>65</sup> ISSAI 4000/207.

<sup>66</sup> ISSAI 4000/208.

<sup>67</sup> ISSAI 4000/209.

<sup>68</sup> Rrevl. § 18.

- **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.<sup>69</sup> 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 det enkelte revisjonskriterier.
- **Konklusjon:** I Riksrevisjonens rapporter skal det avgis 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 skal avgis med betryggende sikkerhet.

Riksrevisjonen har ikke med anbefalinger i etterlevelsesrevisjonsrapporten, fordi anbefalinger beskrives i rapporten til Stortinget.

### Rapportering til Stortinget

Riksrevisjonen rapporterer årlig til Stortinget (Dokument 1) som skal gi en helhetlig framstilling av relevant og aktuell informasjon om departementenes (ansvarlig part) disponering av gitte bevilgninger og gjennomføring av budsjett. Etterlevelsesrevisjoner rapporteres normalt i Dokument 1, men enkelte etterlevelsesrevisjoner kan også rapporteres som enkeltsaker som egne rapporter gjennom Dokument 3-serien ut fra Riksrevisjonens vurdering.

## 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.

Etterlevelsesrevisjoner skal bidra til at Stortinget får informasjon og samtidig bidra til endringer og forbedringer i statsforvaltningen. Å følge opp revisjoner som er gjennomført, er et viktig bidrag til forandringer, og Riksrevisjonen skal ha et system for å vurdere hvilke etterlevelsesrevisjoner i Riksrevisjonen som skal følges opp, og når. Behovet for oppfølging av tidligere rapporterte avvik avhenger av type saksforhold, den manglende etterlevelsen som er avdekket, og omstendighetene rundt revisjonen.<sup>70</sup> Stortingets oppfølging av Riksrevisjonens rapporter må også tas med i betraktning. Manglende tiltak på området kan gi grunnlag for en ny revisjonsrapport. Riksrevisjonen følger normalt opp en etterlevelsesrevisjon innen tre år etter at saken er behandlet av Stortinget.

<sup>69</sup> ISSAI 4000/212.

<sup>70</sup> ISSAI 4000/235