



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

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 kontrollopgaver 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 revisjon av statsregnskapet* 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 revisjon av statsregnskapet

Innhold

1	Innledning	4
2	Hva er statsregnskapet, og hva er statsregnskapsrevisjon?	4
3	Grunnelementer i revisjon av statsregnskapet	5
3.1	Trepartsforholdet i revisjon – tiltenkt bruker, ansvarlig part og revisor	5
3.2	Saksforhold og saksforholdsinformasjon	6
3.3	Revisjonskriterier	6
3.4	Type oppdrag – attestasjonsoppdrag	7
3.5	Grad av sikkerhet for konklusjonen - Betyggende sikkerhet	7
4	Generelle krav til revisjon av statsregnskapet	8
4.1	Etikk, objektivitet og uavhengighet	8
4.2	Profesjonelt skjønn og skepsis	8
4.3	Kvalitetssikring	9
4.4	Revisjonsteam og kompetanse.....	9
4.5	Vesentlighet	10
4.6	Revisjonsrisiko	10
4.7	Mislighetsrisiko.....	11
4.8	Dokumentasjon	11
4.9	Revisjonskommunikasjon	12
5	Krav til revisjonsprosessen for revisjon av statsregnskapet	13
5.1	Planlegging	13
5.2	Gjennomføring av revisjonen	16
5.3	Rapportering	19
5.4	Oppfølging	20



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

1 Innledning

Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet er utformet i henhold til Riksrevisjonens lov og instruks, og i tråd med INTOSAIs internasjonale rammeverk og standarder for riksrevisjoner.

Alle faglige krav i ISSAI 4000 gjelder for Riksrevisjonens revisjon av statsregnskapet, med unntak av det som gjelder for revisjonsretter, gjennomføring av revisjon med moderat sikkerhet og direkte rapporteringsoppdrag. Forklaringene til kravene er satt inn i en kontekstuell ramme der elementene i revisjonens trepartsforhold med revisor, tiltenkt bruker og ansvarlig part er beskrevet. Retningslinjene gir en framstilling av revisjonsprosessen for revisjon av statsregnskapet der grunnelementer, generelle prinsipper, faglige krav og revisjonsprosessen inngår.

2 Hva er statsregnskapet, og hva er statsregnskapsrevisjon?

Statsregnskapet presenteres i en egen stortingsmelding som Finansdepartementet legger fram for Stortinget innen 1. mai hvert år. Meldingen har fast nummerering: Meld. St. 3. Den utarbeides med grunnlag i rapportering fra statlige virksomheter og fagdepartement. Rapporteringen sendes Direktoratet for økonomistyring (DFØ) som forvalter statsregnskapet. Statsregnskapet skal inneholde et bevilgningsregnskap og et kapitalregnskap.

Revisjon av statsregnskapet er å kontrollere om statsregnskapet er i henhold til bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§ 13) og utfyllende rundskriv. Riksrevisjonen er Stortingets kontrollorgan og leverer hvert år en erklæring om revisjon av statsregnskapet. Revisjonsomfanget er alle kapitler, poster, konti og annen pliktig rapportering som inngår i statsregnskapet.

Revisjon av statsregnskapet bygger på den finansielle revisjonen av departementene og de underliggende virksomhetene (ISSAI 2000). I den finansielle revisjonen inngår også eventuelt uttalelse om administrativt regelverk med betydning for økonomistyringen i staten. Det vises til *faglige retningslinjer for finansiell revisjon*. I statsregnskapsrevisjonen må det også ta hensyn til resultatet av gjennomførte etterlevelsesrevisjoner i regnskapsrevisjonen som omfatter etterlevelse av Stortingets vedtak og forutsetninger, herunder budsjettvedtak (at bevilgningene er brukt som vedtatt og forutsatt), jf. *faglige retningslinjer for etterlevelse i regnskapsrevisjonen*. Funn avdekket gjennom disse revisjonene med konsekvenser for statsregnskapet må vurderes i forhold til betydningen for hvert departementsområde og for statsregnskapet totalt.

Formålet med statsregnskapsrevisjonen

Stortinget har behov for å få informasjon om at statsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil og manglende etterlevelse av bevilgningsreglementet § 13 og utfyllende bestemmelser.

Formålet med revisjon av statsregnskapet i Riksrevisjonen er derfor å bidra til å sikre tillit til at den årlige meldingen om statsregnskapet (Meld. St. 3) ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (etter bevilgningsreglementets krav), herunder vesentlige feil i statens inntekter, utgifter, finansielle eiendeler og gjeld.

Hjemmel for statsregnskapsrevisjonen

Riksrevisjonen skal hvert år revidere statsregnskapet med hjemmel i Grunnlovens § 75k om at Stortinget skal utnevne fem revisorer som årlig skal gjennomse statens regnskaper og bekjentgjøre ekstrakter av dem ved trykken.

Ifølge lov om Riksrevisjonen § 9 skal Riksrevisjonen «foreta revisjon av statsregnskapet», jf. instruksens § 3.

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».

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

Etterlevelserevisjon i regnskapsrevisjon, som er et direkte rapporteringsoppdrag i henhold til ISSAI 4000 (internasjonal standard for etterlevelserevisjon) og som rapporteres til Stortinget i henhold til instruks § 3b, er nærmere forklart i *faglige retningslinjer for etterlevelserevisjon i regnskapsrevisjon*.

Denne retningslinjen omhandler revisjon av det sammenstilte statsregnskapet. Resultatet rapporteres hvert år i Dokument 1 som en erklæring om revisjon av statsregnskapet og regnskapet for administrasjon av Svalbard. Revisjonen løses som ett attestasjonsoppdrag i henhold til ISSAI 4000 (internasjonal standard for etterlevelserevisjon).

3 Grunnelementer i revisjon av statsregnskapet

I forkant av en statsregnskapsrevisjon skal revisor identifisere og dokumentere grunnelementene i en revisjon. Grunnelementene er trepartsforholdet, saksforholdet, revisjonskriterier, type oppdrag og sikkerhetsnivå i revisjonen,¹ og disse er nærmere forklart i kapittel 3 i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

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

Faglige krav i etterlevelserevisjon

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.

Tiltent bruker av statsregnskapsrevisjonen er Stortinget. Dette går fram av riksrevisjonsloven §§ 1 og 9 første ledd.

Ansvarlige parter for statsregnskapsrevisjonen er den enkelte statsråd som er konstitusjonelt ansvarlig for sine kapitler, poster og konti som inngår i statsregnskapet. Finansdepartementet har et særskilt ansvar for avslutningsposter og den årlige utarbeidelsen og oversendelsen av statsregnskapet til Stortinget innen fastsatt frist.

Begrepet revisor viser til Riksrevisjonen, representert med «lederen i Kollegiet (Riksrevisor), som delegerer myndighet for gjennomføring av revisjonen² til alle i Riksrevisjonen som har en rolle i planlegging,

¹ ISSAI 400/27.

² Riksrevisjonsloven § 4, instruks § 1 og ISSAI 100/25.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

gjennomføring, rapportering og oppfølging av revisjonen.³ Alle ekspedisjonssjefene har ansvar for gjennomføringen av statsregnskapsrevisjonen på sine departementsområder.⁴

Roller og ansvar for revisjonsarbeidet omtales nærmere i de overordnede retningslinjene.

3.2 Saksforhold og saksforholdsinformasjon

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

Saksforholdet i statsregnskapsrevisjonen er alle transaksjonene i statsregnskapet. Den årlige oppstillingen av statsregnskapet (Meld. St. 3) er den saksforholdsinformasjonen som Riksrevisjonen skal kontrollere og avgjøre en erklæring på. Den årlige oppstillingen av statsregnskapet inneholder et bevilgningsregnskap og et kapitalregnskap og viser gjennomføringen av statsbudsjettet for ett år av gangen.

Bevilgningsregnskapet viser statens totale inntekter og utgifter og skal under hver post i budsjettet vise regnskapsførte beløp, overføring fra forrige år, total bevilgning i budsjettåret og overført beløp til neste år. Kapitalregnskapet viser statens finansielle eiendeler og gjeld ved utgangen av regnskapsåret. I tillegg utarbeides det oversikter som viser samtykker til unntak fra bevilgningsreglementet samt samtykker til låneopptak.

3.3 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.⁵ Kriteriene er styrende for hvilke revisjonsbevis Riksrevisjonen innhenter og benytter som grunnlag for revisjonens funn og konklusjoner.

Revisjonskriteriene for måling av de finansielle aktivitetene som reflekteres i den årlige oppstillingen av statsregnskapet, er bevilgningsreglementets bestemmelser med utfyllende rundskriv. Bevilgningsreglementet er vedtatt av Stortinget 26. mai 2005 på grunnlag av St.prp. nr. 48 (2004–2005), jf. Innst. S. nr. 187 (2004–2005). Etter bevilgningsreglementet § 13 sjuende ledd kan Kongen gi utfyllende bestemmelser om føring av statsregnskapet. Ved kongelig resolusjon av 2. desember 2005 er denne fullmakten delegert til Finansdepartementet. Med hjemmel i resolusjonen fastsetter Finansdepartementet i R-110 fullmakter til å gjøre unntak fra enkelte av bevilgningsreglementets hovedprinsipper.

Departementene skal i tilknytning til bevilgningsregnskapet gi Riksrevisjonen forklaringer om ikke uvesentlige avvik mellom bevilgning- og regnskapstall, jf. bevilgningsreglementet § 13.

³ ISSAI 100/25.

⁴ Ansvarsfordeling statsregnskapet (Grunndata).

⁵ ISSAI 400/31.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Revisjonskriteriene er dermed relevante, fullstendige, pålitelige, nøytrale, forståelige, nyttige, sammenlignbare, akseptable og tilgjengelige.⁶ En nærmere beskrivelse av egnethet for revisjonskriterier finnes i *faglig retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon*.

Kriteriene dekker hovedprinsippene som gjelder for statsbudsjettet og statsregnskapet, jf. bevilgningsreglementet § 3:

- Ettårsprinsippet
- Fullstendighetsprinsippet
- Kontantprinsippet
- bruttoprinsippet

Prinsippene er utdypet i «veileder i statlig budsjettarbeid» punkt 2.2.2.

Det er et grunnleggende prinsipp at bevilgningsreglementet skal følges hvis ikke Stortinget uttrykkelig vedtar noe annet. Unntak for bestemmelsene i bevilgningsreglementet i enkeltsaker skal derfor fattes av Stortinget, jf. bevilgningsreglementet § 2. Hovedtyngden av slike unntak er ulike fullmakter som hjemler brudd på hovedprinsippene. Supplerende informasjon om gjennomføringen av budsjettet går fram av de årlige fagproposisjonene for departementene.

Nærmere beskrivelse av kriterier og prinsipper for føring av statsregnskapet dokumenteres i NYS i en årlig revisjonsstrategi under fanen Statsregnskapet – Statsregnskapet totalt 20xx.

3.4 Type oppdrag – attestasjonsoppdrag

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

ISSAI 4000/40:I et attestasjonsoppdrag må den ansvarlige parten måle saksforholdet opp mot kriteriene og presentere saksforholdsinformasjonen som revisor deretter samler tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis om for å gi et rimelig grunnlag for å danne en konklusjon. Konklusjonen kommer til uttrykk i form av funn, konklusjoner, anbefalinger eller en mening.

Statsregnskapsrevisjonen er alltid et attestasjonsoppdrag. Det sammenstilte statsregnskapet utarbeides på grunnlag av pliktig rapportering av regnskapstall fra ansvarlig part. Revisor vurderer om oppstillingene av statsregnskapet (saksforholdsinformasjonen) er korrekt basert på innhentede tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

3.5 Grad av sikkerhet for konklusjonen - Betyggende sikkerhet

Stortingets behov som tiltenkt bruker dekkes gjennom Riksrevisjonens mening i erklæringen om revisjon av statsregnskapet med betryggende sikkerhetsnivå i henhold til ISSAI 4000.⁷

Betryggende sikkerhet betyr at konklusjonen i erklæringen om revisjon av statsregnskapet er avgitt med høy grad av sikkerhet. Revisjon av statsregnskapet er ett attestasjonsoppdrag, og Riksrevisjonen avgir en mening om at statsregnskapet er / ikke er i samsvar med revisjonskriteriene.⁸

⁶ ISSAI 4000/118.

⁷ ISSAI 4000/33-34, ISSAI 4000/123, ISSAI 4000/146, ISSAI 4000/158 og ISSAI 4000/191.

⁸ Jf. ISSAI 4000/41.

4 Generelle krav til revisjon av statsregnskapet

Generelle krav til revisjon av statsregnskapet 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*.

4.1 Etikk, objektivitet og uavhengighet

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

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

For at Stortinget, allmennheten og ansvarlig part skal ha tillit til revisjon av statsregnskapet, 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.

Etikk, objektivitet og uavhengighet er nærmere beskrevet i *riksrevisjonens egne etiske retningslinjer*.

4.2 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 utvise tilbørlig integritet og aktsomhet gjennom revisjonen, slik at revisor opptrer uavhengig og objektivt. Revisor er forpliktet til å oppføre seg på en profesjonell måte, og til å benytte anerkjente standarder, metoder og teknikker i arbeidet. Arbeidet skal utføres på en kompetent og upartisk måte. Revisor må ha tilstrekkelig kompetanse og erfaring⁹, og ha tilgang på de verktøyene som det til enhver tid er behov for, for å utøve sitt profesjonelle skjønn.

⁹ ISSAI 4000/72.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Profesjonell skepsis innebærer å opprettholde en åpen og objektiv holdning og være oppmerksom på forhold som kan indikere mulig manglende etterlevelse på grunn av feil eller misligheter.¹⁰ Utøvelse av profesjonell skepsis innebærer at revisor unngår personlig forutinntatthet og trekker konklusjoner ut fra de revisjonsbevisene som er innhentet.¹¹

Revisor må ha en profesjonell skeptisk holdning gjennom hele revisjonen og kritisk vurdere om informasjonen som revisor har hentet inn, kan inneholde vesentlige feil og mangler. Når revisor vurderer revisjonsbevis, må påliteligheten til revisjonsbevisene vurderes.

4.3 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, der roller og ansvar er klart definert. Hver avdeling/seksjon som har revisjonsansvaret for den enkelte kapittel og post i bevilgningsregnskapet, konto i kapitalregnskapet og særskilt rapportering under sitt departementsområde har det overordnede ansvaret for kvaliteten på den gjennomførte revisjonen av statsregnskapet. I tillegg har den enkelte revisor et selvstendig ansvar for kvalitet i sin del av arbeidet gjennom hele revisjonsprosessen. Nærmeste overordnede i linjen har ansvar for å kvalitetssikre revisjonsarbeidet, jf. kapittel 5 i *riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

Formålet med kvalitetssikringssystemet er å sikre at revisjonen er i samsvar med de faglige kravene i disse retningslinjene, og at revisjonens funn og konklusjoner er korrekt. Kvalitetssikring gjennomføres og dokumenteres gjennom hele revisjonsprosessen for å sikre den samlede kvaliteten på revisjonen. Dette gjøres for å sikre at prosessen for kvalitetssikring skjer på en åpen og etterprøvbart måte, og for å påse at revisjonsrisiko holdes på et akseptabelt lavt nivå.

4.4 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 samlet gjennom hele revisjonen ha 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 nødvendig og tilstrekkelig kompetanse til å gjennomføre revisjonen.

¹⁰ ISSAI 4000/78.

¹¹ ISSAI 4000/79.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Det vurderes om revisjonsteamet samlet har kompetanse på statsregnskapet, kompetanse om metoder og teknikker som benyttes for innsamling av revisjonsbevis, analyse av revisjonsbevis, juridisk kompetanse og erfaring med å gjennomføre og rapportere revisjoner innenfor gjeldende standard.¹²

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.

Statsregnskapsrevisjonen krever at de som skal gjennomføre oppgavene, har grunnleggende kompetanse om prinsippene i bevilgningsreglementet og om hjemler for unntak fra bestemmelsene i bevilgningsreglementet.

4.5 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 i statsregnskapsrevisjonen kan både ha kvalitative (for eksempel vesentlige brudd på bevilgningsreglementet) og kvantitative (vesentlige beløpsmessige feil i statsregnskapet) aspekter.

Vesentlige funn fra den finansielle revisjonen og etterlevelsesrevisjoner må også vurderes opp mot vesentligheten på statsregnskapsnivå. Revisor utøver sitt profesjonelle skjønn i konklusjonsfasen når revisor skal vurdere om beløpsmessig vesentlige feil og brudd på bevilgningsreglementets bestemmelser har betydning for konklusjonen på erklæring om revisjon av statsregnskapet. Vurderingen baseres på om feilene er av en slik betydning at Stortinget bør bli informert om det og Riksrevisjonen må konkludere på om hele eller deler av statsregnskapet inneholder vesentlige feil og mangler.

4.6 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.

Revisjonsrisiko er risikoen for at revisor avgir feilaktig konklusjon i erklæringen om revisjon av statsregnskapet. Dette gjelder også risiko for at forhold i virksomhetsregnskapene ikke blir avdekket eller funn som ikke blir behandlet, og dermed ikke vurdert i revisjon av statsregnskapet.

¹² ISSAI 4000/87.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Statsregnskapsrevisjonen er et attestasjonsoppdrag som bruker revisjonsrisikomodellen for å evaluere revisjonsrisikoen.¹³ Revisjonsrisikomodellen er nærmere beskrevet i *riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

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.

Revisjonsrisikoen håndteres gjennom felles revisjonshandlinger, veiledning fra statsregnskapsgruppa til virksomhetsrevisorer/departementsrevisor og kommunikasjon med departementsrevisor gjennom året.

4.7 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.

Virksomhetsrevisor i finansiell revisjon og revisorer som reviderer etterlevelsesrevisjon, vurderer og dokumenterer mislighetsrisiko i sin revisjonsdokumentasjon. Dersom det avdekkes mislighetsrisiko med betydning for statsregnskapet, må risikoen rapporteres til statsregnskapsrevisjonen.

4.8 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 etterprøvbar måte. Revisjonsarbeidet i revisjon av statsregnskapet dokumenteres i Riksrevisjonens eget revisjonsstøtteverktøy, der blant annet mal for revisjonsstrategi og -plan, arbeidspapir og erklæringen om revisjon av statsregnskapet ivaretar kravene til dokumentasjon for et attestasjonsoppdrag etter ISSAI 4000.

¹³ Jf. ISSAI 4000/54.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Foreligger det endringer i revisjonen i forhold til revisjonsstrategi og plan, bør dette dokumenteres, slik at det er en rød tråd mellom planlegging og gjennomføring.

4.9 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.

Nødvendig kommunikasjon med Finansdepartementet som ansvarlig for avleggelsen av statsregnskapet og DFØ som forvalter statsregnskapet gjennomføres årlig og etter behov.

I planleggingsfasen utarbeides det et felles dokument hvor det utledes og identifiseres felles revisjonskriterier. Revisjonskriteriene er godt kjent og akseptert av ansvarlig part/revidert enhet.

Feil og mangler som avdekkes i den finansielle revisjonen (virksomhetsregnskapet), og som kan ha konsekvenser for statsregnskapet, må identifiseres og tas inn og vurderes i statsregnskapsrevisjonen.

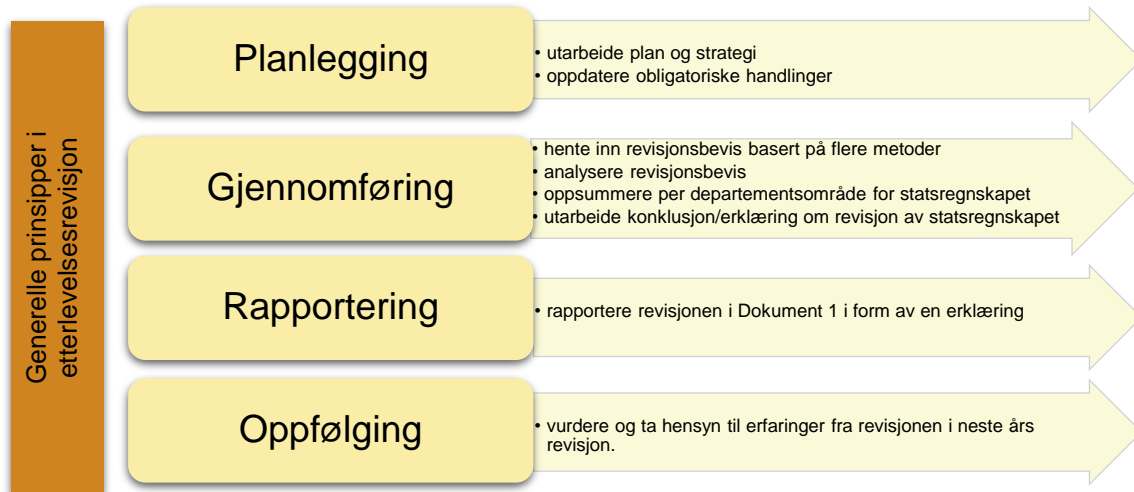
Eventuelle revisjonsfunns må kommuniseres med ansvarlig departement.

5 Krav til revisjonsprosessen for revisjon av statsregnskapet

Revisjon av statsregnskapet er en systematisk prosess der revisor innhenter og vurderer bevis opp mot identifiserte kriterier.¹⁴

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

Figur 1: Revisjonsprosessen



5.1 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. Revisjon av statsregnskapet planlegges alltid som et attestasjonsoppdrag med et betryggende sikkerhetsnivå.¹⁵

Forstå saksforholdet og revisjonskriteriene

INTOSAI's prinsipper for etterlevelserevisjon

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

Revisjon av statsregnskapet er et årlig attestasjonsoppdrag hvor de ulike elementene som skal identifiseres og gjennomarbeides i forhold til revisjonsprosessen er beskrevet i retningslinjene. Disse elementene er i all hovedsak identiske fra år til år.

Tiltenkt bruker av statsregnskapsrevisjonen er Stortinget, og ansvarlig part er den enkelte statsråd. Finansdepartementet har et særskilt ansvar for avleggelsen av statsregnskapet.

¹⁴ ISSAI 400/42.

¹⁵ ISSAI 400/50.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

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 sitt departementsområde, altså skaffe seg oversikt over hvilke kapitler, poster, konti og pliktig rapportering som inngår i revisjonen, og hvilke vedtak og endringer i statsbudsjettet som kan påvirke revisjonen av statsregnskapet.¹⁶ Revisor (i virksomhetsrevisjonen) må være kjent med hvilke lover og regler den reviderte enheten er underlagt, hvordan styring og drift gjennomføres, og enhetens internkontroll knyttet til rapporteringen av statsregnskapet. Revisor bør lese aktuelle dokumenter om enheten og kommunisere med revidert enhet i planleggingsfasen for å opparbeide en slik forståelse.¹⁷

Revisjonen av statsregnskapet skal gjennomføres som et eget revisjonsoppdrag med faste handlinger og bygger i tillegg på revisjonen av virksomhetsregnskapene.

Revisjonen av statsregnskapet kartlegges og dokumenteres i et eget felles overordnet oppdrag for at ledelse og revisjonsteam skal ha en felles forståelse for hva som inngår i revisjon av statsregnskapet.

I planleggingsfasen utarbeides det et felles dokument hvor det utledes og identifiseres felles revisjonskriterier. Revisjonskriteriene for revisjon av statsregnskapet er faste for hvert år og er bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§ 13) og utfyllende rundskriv. Revisjonskriteriene er godt kjent og akseptert av ansvarlige parter (statsrådene) siden dette gjennomføres hvert år.

Risikovurdering i planleggingsfasen

INTOSAI s prinsipper for etterlevelsesrevisjon

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

Under kartleggingen og beskrivelsen av statsregnskapsrevisjonen i det overordnede felles oppdraget, er det definert hvilke risikoer som skal dekkes av revisjonen. I risikovurderingene er mulige avvik¹⁸ og betydningen av mulige avvik beskrevet. I risikovurderingen vurderes iboende risiko, mislighetsrisiko, og gjennom forståelse av intern kontroll vurderes kontrollrisiko (revisjonsrisikomodellen).

Det viktigste er å identifisere forhold og elementer som avviker, sammenlignet med tidligere år. Videre å gjennomarbeide det identifiserte avviket fra tidligere år, med hovedmål om å avklare betydningen for elementene i revisjonsprosessen og for planleggingen og gjennomføringen av revisjonen av statsregnskapet.

Mål og problemstillinger

Revisjon av statsregnskapet er et attestasjonsoppdrag, og målet med revisjonen er å kontrollere at ikke statsregnskapet inneholder vesentlige og feil mangler i henhold til bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§ 13) og utfyllende rundskriv, herunder vesentlige feil og mangler i statens inntekter, utgifter, finansielle eiendeler og gjeld.

¹⁶ ISSAI 4000/132.

¹⁷ ISSAI 4000/133

¹⁸ ISSAI 4000/140 d.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

For å svare på målet med revisjonen må revisor identifisere og utarbeide revisjonshandlinger som til sammen sikrer at revisor avgir en erklæring om statsregnskapet med betryggende sikkerhet. Revisor utarbeider effektive revisjonshandlinger i planleggingsfasen ved å forstå saksforholdet, identifisere revisjonskriterier, vurdere vesentlighet og risiko.

Siden statsregnskapet er et fast attestasjonsoppdrag er det også mest effektivt å bygge på tidligere års dokumentasjon av grunnelementene i revisjonen. Revisjonen bygger også på tidligere års risikovurderinger og vesentlighetsvurderinger, men teamet gjør en vurdering om det foreligger vesentlige endringer slik at man må justere revisjonshandlingene. Derfor er revisjonshandlingene i statsregnskapet nokså like for hvert år. Revisjonshandlingene skal bidra til at revisor kan avgi en erklæring om at statsregnskapet inneholder eller ikke inneholder vesentlige feil og mangler i henhold til bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§ 13) og utfyllende rundskriv, herunder vesentlige feil og mangler i statens inntekter, utgifter, finansielle eiendeler og gjeld.

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 de obligatoriske revisjonshandlingene er styrende for hvilke metoder og teknikker revisor skal bruke for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige bevis for å konkludere med betryggende sikkerhet. Metoder og teknikker er nærmere beskrevet i *faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon*.

Organisering, ressurser- og tidsplanlegging

For å få en god gjennomføring må det planlegges med hvilke ressurser det er behov for i revisjonsarbeidet. Se figur 2, som viser hvordan organiseringen er i gjennomføringen av revisjonen.

Den overordnede planleggingen for gjennomføringen av statsregnskapsrevisjonen fastsettes og kommuniseres til de ansvarlige for gjennomføring av statsregnskapsrevisjonen i god tid, med frister for leveranser av revisjonsgrunnlag, interne og eksterne rapporteringsfrister. Det er opp til ansvarlig for hvert departementsområde hvordan ansvaret og ressursene per departementsområde planlegges, slik at det er mulig å gjennomføre revisjonen innen en angitt tidsramme.

Organisering, ansvar for tilrettelegging og revisjonsansvar for statsregnskapsrevisjonen går nærmere fram av årlig revisjonsstrategi/-plan.

Akseptabel revisjonsrisiko

På det overordnede revisjonsoppdraget vurderes akseptabel revisjonsrisiko samlet for hele statsregnskapet. Revisor skal ut fra sitt profesjonelle skjønn vurdere og dokumentere at revisjonen er planlagt med akseptabel revisjonsrisiko. Dette er dokumentert i revisjonstrategi og plan for revisjon av statsregnskapet.

Se *faglige retningslinjer for den finansielle revisjonen* om vurdering av akseptabel risiko i revisjon av en virksomhet.

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 den overordnede revisjonsstrategien for revisjonen av statsregnskapet beskrives og dokumenteres vurderingene ut fra vesentlighet og risiko, trepartsforholdet, saksforholdet, revisjonskriteriene, mål for revisjonen og begrunnelsen for de obligatoriske felleshandlingene. I revisjonsstrategien/planen beskrives det hvilke revisjonshandlinger som skal gjennomføres, og hvordan dette skal gjøres ved hjelp av metoder/teknikker for å sikre betryggende sikkerhet. Organisering av revisjonen, ressurser og tidsplan skal også gå fram av revisjonsplanen.

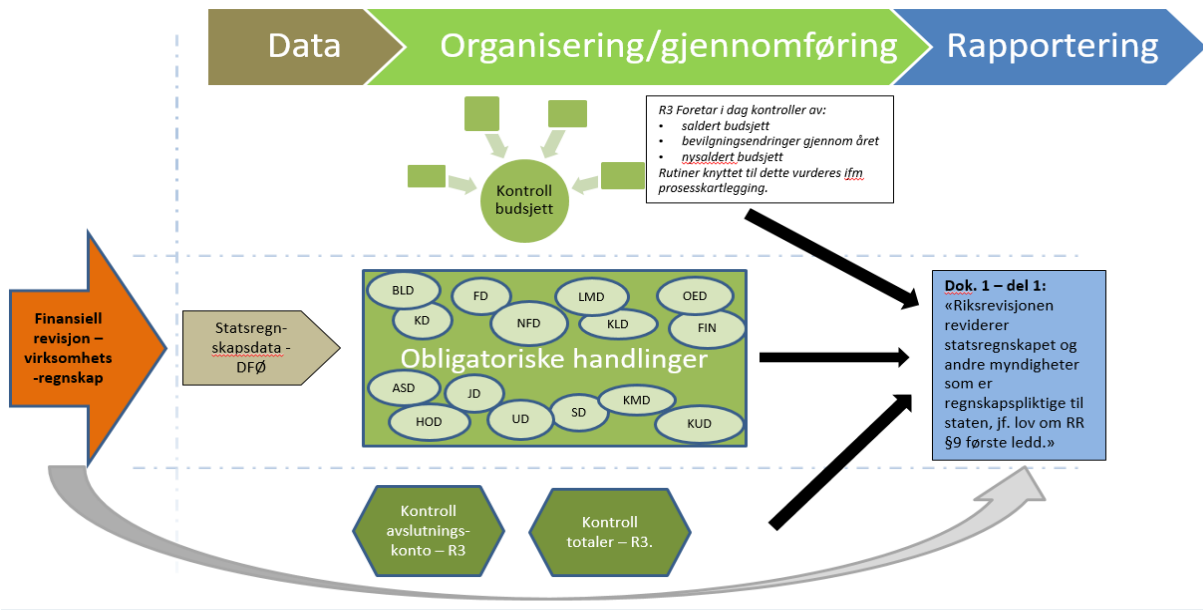
Revisjonen av statsregnskapet er planlagt for å kunne dekke målet med å avgi en erklæring med betryggende sikkerhet.¹⁹ Revisjonsstrategi og revisjonsplan i Riksrevisjonen skal samlet sett ivareta kravene for planleggingsfasen for attestasjonsoppdrag i henhold til ISSAI 4000.

5.2 Gjennomføring av revisjonen

Ved gjennomføring av planlagte revisjonshandlinger innhenter, evaluerer og analyserer revisor revisjonsbevis og dokumenterer funn som danner grunnlag for meningen i erklæringen om revisjon av statsregnskapet. Figur 2 viser hvordan gjennomføringsfasen blir gjennomført.

¹⁹ ISSAI 400/50.

Figur 2: Overordnet figur som viser gjennomføringen av statsregnskapsrevisjonen



Endelig statsregnskapsdata fra DFØ oversendes Riksrevisjonen i siste halvdel av mars. På det tidspunktet revisjonen av statsregnskapet gjennomføres, har revisor tilgjengelig kvalitetssikret data fra DFØ som viser bevilgningsregnskapet, kapitalregnskapet, hjemmeloversikten og overføring av ubrukt bevilgning og post- og stikkordbetegnelse. I tillegg har revisor forklaringene fra statsråden og gjenparter av den pliktige rapporteringen fra hvert departement inn til DFØ, slik det går fram av årlig rundskriv.

Stortingsmeldingen er ikke tilgjengelig før den er framlagt for Stortinget, vanligvis i slutten av april. Derfor må revisor sette sammen alle nødvendige opplysninger og grunnlag for å kunne gjennomføre statsregnskapsrevisjonen på sitt departementsområde.

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.²⁰ Gjennom revisjonen hentes det inn tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som grunnlag for å avgi en mening i erklæringen med betryggende sikkerhet.

Virksomhetenes årsregnskap skal utarbeides etter de samme grunnleggende prinsipper som gjelder for statsregnskapet, jf. bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 3.4.2. Brudd på disse prinsippene i årsregnskapene må virksomhetsrevisor rapportere til statsregnskapsrevisor og betydningen for statsregnskapet må vurderes.

²⁰ ISSAI 100/49.

For å komme fram til en balansert og objektiv vurdering innebærer evalueringen at alle innhentede bevis vurderes.²¹ Gjennom å vurdere omfanget av revisjonshandlinger som er gjennomført, avgjør revisor om revisjonen har tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

Se detaljer om innhenting og evaluering av tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis i *faglige retningslinjer for etterlevelserevisjon*.

Analyse av revisjonsbevis

Faglige krav i etterlevelserevisjon

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 tolking og forståelse av sammenhenger av innhentet revisjonsbevis opp mot revisjonskriterier. I statsregnskapsrevisjonen oppsummeres og analyseres revisjonsbevisene per departementsområde.

Funn fra revisjon av virksomhetsregnskapene som omfatter kontroll av virksomhetenes overholdelse av administrativt regelverk for økonomistyring i staten og funn fra etterlevelserevisjoner som har betydning revisjonskriteriene og bevilgede midler i statsregnskapet, skal også vurderes, og det skal analyseres om de har betydning for revisors mening per departementsområde.

Videre oppsummeres og analyseres revisjonsbevisene totalt for samtlige departementsområder per revisjonshandling for å avdekke tverrgående svakheter som har betydning for statsregnskapet totalt.

I forklaringene til statsregnskapet må departementene vise til hjemmelsgrunnlaget og påvise at de foretatte disposisjonene ligger innenfor fullmaktene, jf. R-110 punkt 2.7.3.

Departementenes forklaringer til statsregnskapet er en viktig informasjonskilde til om budsjettet er gjennomført i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger. Det skal gis nødvendige forklaringer om ikke uvesentlige avvik mellom bevilgning og regnskapstall. Statsråden skal blant annet forklare avvik som skyldes endringer i tiltakenes/ytelsenes sammensetning, omfang eller kvalitet, redegjøre for vesentlige endringer i framdriften for investeringsprosjekter og vesentlige endringer i tidspunkt for iverksetting av nye tiltak.

For å forstå og vurdere innholdet i forklaringene er det nødvendig å kjenne bevilgningsvedtakene. Årets forklaringer bør vurderes opp mot tidligere års forklaringer. Riksrevisjonen kan ved behov hente inn tilleggsforklaringer. For å analysere og vurdere forklaringene bør det etableres samarbeid og erfaringsutveksling mellom statsregnskapsrevisor, virksomhetsrevisor og sektoransvarlig på departementsområdet.

Utarbeide konklusjon

Faglige krav i etterlevelserevisjon

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 ut fra sitt profesjonelle skjønn for å vurdere om det er grunnlag for å avgi en konklusjon med betryggende sikkerhet. En konklusjon er en samlet vurdering av om statsregnskapet er i

²¹ ISSAI 4000/182.

tråd med revisjonskriteriene, først per departementsområde og deretter for statsregnskapet totalt. Revisors konklusjon i revisjon av statsregnskapet avgis som en mening i erklæring om revisjon av statsregnskapet. Revisor per departementsområde bør kommunisere med departementet i konklusjonsfasen for å avklare eventuelle misforståelser og korrigere eventuelle feil.

Dokumentasjon

I gjennomføringsfasen må resultatene av revisjonshandlingene for å innhente revisjonsbevis beskrives og resultatene av evalueringen og analysen dokumenteres. Vurderinger som er gjort i revisjonsprosessen, må også dokumenteres. Den underliggende revisjonskommunikasjon og revisjonsdokumentasjon må ha en slik kvalitet at det er mulig å omtale eventuelle funn i Dokument 1.

5.3 Rapportering

Riksrevisjonens lov og instruks

§ 11 Riksrevisjonen skal rapportere resultatene av revisjon og kontroll til Stortinget.

Instruksen § 15 Riksrevisjonen årlig skal oversende til Stortinget en rapport som skal inneholde:

- resultatet av revisjonen av foregående års statsregnskap, underliggende virksomheters regnskaper og regnskap for administrasjonen av Svalbard.

Faglige krav i etterlevelserevisjon

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

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.

Revisjonen av statsregnskapet rapporteres årlig i Dokument 1. Det utarbeides en erklæring om revisjon av statsregnskapet og regnskapet for administrasjon av Svalbard. Det uttrykkes en mening i erklæringen, altså en skriftlig uttalelse fra revisor som uttrykkes i standardisert form enten umodifisert eller modifisert.²²

Revisors mening om hvorvidt statsregnskapet inneholder eller ikke inneholder vesentlige feil og mangler i henhold til bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§13) og utfyllende rundskriv, herunder vesentlige feil og mangler i statens inntekter, utgifter, finansielle eiendeler og gjeld.

Innholdet i erklæringen samsvarer med ISSAI 4000/218, som har følgende krav:

- **Tittel:** erklæring om revisjon av statsregnskapet
- **Beskrivelse av saksforholdsinformasjonen:** en beskrivelse av hva oppstillingen av statsregnskapet er
- **Revisjonsomfanget og avgrensning:** en beskrivelse av hva som blir kontrollert, og i hvilken tidsperiode
- **Ansvarlig parter og revisor:** en beskrivelse av hvem som har ansvar for de ulike delene av statsregnskapet
- **Revisjonskriterier:** beskriver de ulike revisjonskriteriene som er brukt for å måle saksforholdet, som er bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§13) og utfyllende rundskriv
- **Sammendrag:** et kort sammendrag av de handlingene som er gjennomført, og de metodene som er brukt

²² ISSAI 4000/192.

- **Revisors erklæring:** erklæring om hvorvidt statsregnskapet inneholder eller ikke inneholder vesentlige feil og mangler i henhold til bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§13) og utfyllende rundskriv, herunder vesentlige feil og mangler i statens inntekter, utgifter, finansielle eiendeler og gjeld
- **Rapportdato og signatur**

Erklæringen om revisjon av statsregnskapet inkluderer ikke anbefalinger.²³

5.4 Oppfølging

Faglige krav i etterlevelsesrevisjon

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

I tilfeller der Riksrevisjonen må konkludere på deler (departementsvis) eller hele erklæringen om revisjon av statsregnskapet med manglende etterlevelse, skal Riksrevisjonen følge opp dette forholdet ved neste års revisjon.

²³ ISSAI 4000/220.