

RETNINGSLINJER FOR SELSKAPSKONTROLL



Riksrevisjonen
Pilestredet 42
Postboks 8130 Dep
0032 Oslo

sentralbord 22 24 10 00
telefaks 22 24 10 01
riksrevisjonen@riksrevisjonen.no

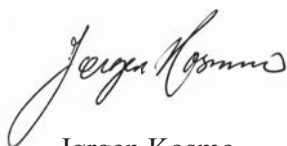
www.riksrevisjonen.no

3. utgave 2010
ISBN 978-82-8229-081-4

Forord

Retningslinjer for selskapskontroll er basert på *Standarder for revisjon i Riksrevisjonen* og skal legges til grunn for Riksrevisjonens kontroll med forvaltningen av statens interesser i selskaper m.m. fra og med 1. mai 2010.

Vedtatt 1. mars 2010.



Jørgen Kosmo
riksrevisor

Innhold

1	Innledning	7
2	Hva er selskapskontroll?	9
	2.1 Formål og hjemmel	9
	2.2 Selskaper som omfattes av Riksrevisjonens kontroll	10
	2.3 Forvaltningen av statens interesser i selskaper	10
	2.4 Kontrollperspektiver	11
	2.5 Riksrevisjonens rett til informasjon	13
3	Generelt om kontrollen	15
	3.1 Vesentlighet og risiko	15
	3.2 Plan for kontrollen	16
	3.3 Revisjonskriterier	16
	3.4 Krav til revisjonsbevis	19
	3.5 Kompetanse og kommunikasjon	20
	3.6 Kvalitetssikring.....	21
4	Planlegging og gjennomføring av årlig kontroll	23
	4.1 Innledning.....	23
	4.2 Gjennomføring	24
5	Planlegging og gjennomføring av utvidede kontroller	27
	5.1 Planlegging	27
	5.2 Gjennomføring	29
	5.2.1 Utlede revisjonskriterier	29
	5.2.2 Innhenting av revisjonsbevis	29
	5.2.3 Vurderinger	29
6	Dokumentasjon og rapportering	31
	6.1 Dokumentasjon.....	31
	6.1.1 Krav til dokumentasjon	31
	6.1.2 Rapport for utvidede kontroller	32
	6.2 Rapportering til Stortinget	34
7	Oppfølging	35

Riksrevisjonens virksomhet er hjemlet i lov om Riksrevisjonen av 7. mai 2004 nr. 21, og er regulert i instruks om Riksrevisjonens virksomhet vedtatt av Stortinget 11. mars 2004.

Internt har Riksrevisjonen utarbeidet standarder og retningslinjer for revisjonsarbeidet. Revisjonsstandardene og retningslinjene skal bidra til å gi begrepet "god revisjonsskikk i Riksrevisjonen" et innhold som er i samsvar med de kravene Riksrevisjonen stiller til gjennomføring av alle typer revisjon.

Retningslinjene for revisjon består av tre deler:

- *Retningslinjer for regnskapsrevisjon*
- *Retningslinjer for forvaltningsrevisjon*
- *Retningslinjer for selskapskontroll*

Retningslinjene bygger på revisjonsstandardene for Riksrevisjonen.¹ Hensikten med retningslinjene er å gi en innføring i Riksrevisjonens arbeidsoppgaver, gjeldende regler og bestemmelser, og metodikk for henholdsvis regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og kontroll med forvaltningen av statens interesser i selskaper m.m. Dette skal bidra til at Riksrevisjonens oppgaver blir løst på en mest mulig effektiv måte.

I tillegg til retningslinjene er det utarbeidet veiledere for enkelte områder som viser mer konkret hvordan ulike sider av kontrollen skal gjennomføres.

¹ Riksrevisjonens revisjonsstandarder er basert på INTOSAI's standarder for statlig revisjon.

2.1 Formål og hjemmel

Formålet med selskapskontrollen er å gi Stortinget et grunnlag for å ta stilling til om statens interesser i selskaper forvaltes i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger.²

Selskapskontrollen er hjemlet i lov om Riksrevisjonen § 9 annet ledd:
"Riksrevisjonen skal kontrollere forvaltningen av statens interesser i selskaper m.m. (selskapskontroll)."

Med hjemmel i lovens § 3 har Stortinget gitt utfyllende bestemmelser om selskapskontrollen i instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 5:

"Riksrevisjonen skal gjennom sin kontroll med forvaltningen av statens interesser i selskaper m.m. vurdere om statsråden har utøvet sin oppgave som forvalter av statens interesser i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger.

I kontrollen inngår de undersøkelser m.m. som anses nødvendige for at Riksrevisjonen skal kunne gi en kvalifisert vurdering av den enkelte statsråds forvaltning av statens interesser. I heleide selskaper mv. og heleide datterselskaper til disse kan kontrollen også omfatte systematiske undersøkelser av selskapets økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger.

Kontrollen etter første ledd omfatter selskaper hvor staten eier så mange aksjer at de representerer 50 prosent eller mer av stemmene, eller hvor staten på grunn av aksjeeie eller ved statlig kontroll av selskapsinteresser mv. har en dominerende innflytelse. Riksrevisjonen avgjør i det enkelte tilfelle om staten anses å ha en dominerende innflytelse.

Bestemmelsen i denne instruksen gjelder også for kontroll med statlig eierskap i selskaper i utlandet så langt dette ikke strider mot landets lov."

I henhold til ordlyden vil Riksrevisjonen også kunne føre kontroll med forvaltningen av statens interesser i heleide selskaper gjennom forvaltningsrevisjon.³

² Regjeringens (Kongens) oppgave som forvalter av statens interesser i selskaper følger av Grunnloven § 19: "Kongen vaager over, at Statens Eiendomme og Regalier anvendes og bestyres paa den af Storthinget bestemte og for Almenvæsenet nyttigste Maade." Det følger videre av Grunnloven § 12 at regjeringen fordeler ansvaret for de enkelte selskapene mellom statsrådene på den måten den finner det hensiktsmessig.

³ Ved forvaltningsrevisjon av selskaper, se *Retningslinjer for forvaltningsrevisjon*.

2.2 Selskaper som omfattes av Riksrevisjonens kontroll

Selskapene som staten har interesser i, er organisert som selvstendige rettssubjekter i en av følgende former som alle er regulert i egen lov:

- aksjeselskap/allmennaksjeselskap (regulert i lov av 13. juni 1997 nr. 44 / 13. juni 1997 nr. 45)
- statsforetak (regulert i lov av 30. august 1991 nr. 71)
- helseforetak (regulert i lov av 15. juni 2001 nr. 93)
- selskaper opprettet ved særskilt lov (særlovsselskaper)

I den videre framstillingen benyttes "selskap" om alle selskapsformene som omfattes av kontrollen.

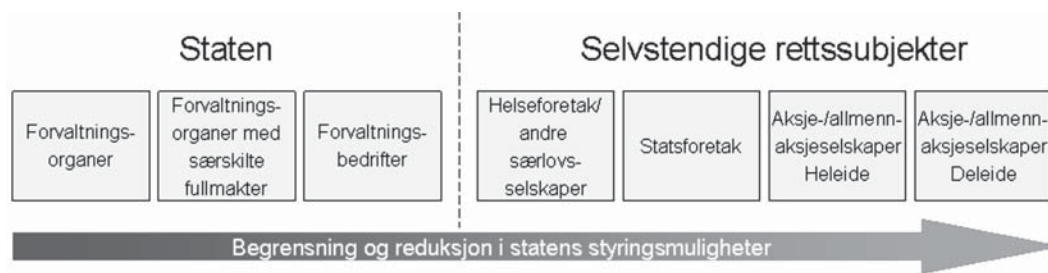
Selskapskontrollen omfatter alle heleide selskaper. Kontrollen med de deleide selskapene omfatter selskaper der staten eier så mange aksjer at den representerer 50 prosent eller mer av stemmene, eller der staten på grunn av aksjeeie eller ved statlig kontroll av selskapsinteresser mv. har dominerende innflytelse.⁴ Staten kan eie direkte ved at den selv eier et selskap helt eller delvis. Staten kan også eie indirekte ved at et selskap som staten eier helt eller delvis, har eierandeler i andre selskaper.

Departementet har plikt til å informere Riksrevisjonen om eierforhold slik at Riksrevisjonen kan vurdere om det skal gjennomføres kontroll med selskapet.⁵

2.3 Forvaltningen av statens interesser i selskaper

Selskapene som staten har interesser i, er selvstendige rettssubjekter utenfor den ordinære statsforvaltningen, jf. illustrasjonen nedenfor. Organiseringen som selvstendige rettssubjekter legger rammen for statens styringsmuligheter. Eierstyringsens form og innhold er formelt regulert i de forskjellige selskapslovene. Dette står i motsetning til den generelle myndigheten til å instruere alle virksomheter innenfor forvaltningen (forvaltningsorganer) som i prinsippet kan benyttes på en omfattende og lite regulert måte (etatsstyring).

Figur 1 Sammenhengen mellom organisasjonsform og styringsmuligheter



4 Jf. instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 5 tredje ledd.

5 Lov om Riksrevisjonen § 12 med kommentarer.

Valg av organisasjonsform legger rammen for statens styringsmuligheter overfor selskapet. De forskjellige lovene om organisasjonsform regulerer forholdet mellom eier og selskapets egne organer ved å tillegge dem forskjellig myndighet og oppgaver. Statens styringsmuligheter blir derfor i hovedsak mer begrenset desto lenger bort fra den ordinære statsforvaltningen selskapet organisasjonsmessig befinner seg.

En statsråd er ansvarlig overfor Stortinget for ethvert forhold knyttet til forvaltningen av statens interesser i selskaper m.m.⁶ Dette ansvaret omfatter i utgangspunktet også forhold som selskapenes styre og daglig leder har ansvaret for.

Eierskap er ett av flere virkemidler staten kan bruke for å realisere statlige mål. Eierskapet kan begrunnes ut fra behov for styring med samfunnsmessige interesser, blant annet sektorpolitiske, næringspolitiske eller finansielle interesser, og hensynet til forvaltningen av naturressurser. Begrunnelsen og behovet for statlig eierskap kan endres over tid og variere med hva slags virksomhet det er forutsatt at det enkelte selskapet skal drive med.

Staten kan også bruke andre virkemidler overfor selskapene i tillegg til eierskap. Dette vil særlig være aktuelt overfor selskaper som er pålagt samfunnsmessige oppgaver, eller som er opprettet som et sektorpolitisk virkemiddel. Eksempler på virkemidler kan være regulering gjennom lov og forskrift, tilskudd, konsesjoner, kjøp av tjenester, kontraktsstyring og tilsyn.

For at staten skal oppnå nødvendig legitimitet og effektivitet i løsningen av sine oppgaver, er det viktig at den skiller de ulike rollene som eier, regulator og tilsynsmyndighet.⁷ Staten som eier skal opptre profesjonelt overfor eventuelle medinvestorer og långivere og legge vekt på alle aksjonærs rettigheter.

2.4 Kontrollperspektiver

Kontrollperspektivene har sin bakgrunn i instruks for Riksrevisjonen § 5 om at selskapskontrollens oppgave er å vurdere om statens interesser i selskaper m.m. forvaltes i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger. Når det skal gjennomføres kontroll med forvaltningen av statens interesser i selskapene, er det hensiktsmessig å belyse departementsområdene og selskapene ut fra følgende kontrollperspektiver:

- 1 **Etterlevelse av lover, regler og vedtak**
- 2 **Ivaretagelse av samfunnsmessige oppgaver og sektorpolitiske mål**
- 3 **Effektiv og økonomisk forsvarlig drift**
- 4 **Korrekt informasjon til Stortinget og Riksrevisjonen**

Kontrollperspektivene er tilpasset selskaper i statlig eie, og knytter selskapenes måloppnåelse opp mot selskapets samfunnsmessige oppgaver og sektorpolitiske mål. I tillegg må selskapene ha en forsvarlig forretningsmessig drift. Kontrollperspektivene er også relevante i forbindelse med de risiko- og vesentlighetsvurderingene som gjøres i selskapskontrollen, se punkt 3.1.

⁶ Jf. Grunnloven §§ 12 og 14.

⁷ Eiermeldinger, jf. St.meld. nr. 13 (2006–2007) *Et aktivt og langsiktig eierskap*.

Etterlevelse av lover, regler og vedtak

Formålet med kontroller under dette perspektivet er å undersøke om pålagte krav i, eller utledet av, Stortingets vedtak og forutsetninger etterleves og gjennomføres. For eksempel kan dette være undersøkelse av at departementets eierstyring skjer i henhold til formelle lover mv. og innenfor de formelle kanalene som er fastsatt i selskapslovgivningen.

Det vil være aktuelt å undersøke om de mest sentrale reglene og kriteriene i den aktuelle selskapsloven er fulgt. Dette vil i hovedsak gjelde bestemmelser om selskapets kapitalgrunnlag, organisasjon, de enkelte organers rettigheter og plikter og de ansattes rettigheter. Etterlevelsen av eventuelle budsjettvedtak eller øvrige vedtak som for eksempel omhandler privatisering eller omdanning, kan også undersøkes. Også andre, mer generelle lovvedtak kan være aktuelle i undersøkelsene.

Revisor kan også undersøke om statsråden etterlever regelverk som forvaltningen selv har satt for sin virksomhet, dersom disse er knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger. Et sentralt eksempel på regelverk for forvaltningen er reglement for økonomistyring i staten. Reglementets § 10 omhandler oppfølging av statens eierinteresser m.m. Andre regulatoriske virkemidler kan blant annet være vilkår knyttet til tilskudd og tildeling av konsesjoner. Ved kontroll av bevilgede tilskudd knyttes kontrollen til formålet og vilkårene som er gitt i tilskuddsbrevet, jf. reglementets § 8.

Ivaretagelse av samfunnsmessige oppgaver og sektorpolitiske mål

Selskaper som omfattes av Riksrevisjonens kontroll, kan i større eller mindre grad og på forskjellige måter være pålagt å ivareta samfunnsmessige oppgaver og/eller sektorpolitiske mål. Det sentrale ved kontroller under dette perspektivet er å undersøke måloppnåelsen når det gjelder de sektorpolitiske målene. Undersøkelser om hvorvidt driften i selskapene er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger om pålagte oppgaver og/eller mål, vil også falle inn under dette perspektivet. Stortingsdokumenter knyttet til stiftelsen/etableringen av selskapet, budsjett dokumenter og stortingsmeldinger om berørte samfunnsområder er sentrale kilder til revisjonskriterier.

Som et ledd i kontrollen kan revisor blant annet undersøke om formålsbestemmelsen i selskapenes vedtekter er i overensstemmelse med pålagt ansvar og/eller mål, og at vedtektene for øvrig ikke inneholder bestemmelser som strider mot det samfunnsmessige ansvaret og/eller de sektorpolitiske målene som selskapet skal ivareta.

Effektiv og økonomisk forsvarlig drift

Det er lagt til grunn som en generell forutsetning fra Stortingets side at driften av selskapene skal være basert på forretningsmessige prinsipper. Kontroller innen dette perspektivet dreier seg om hvorvidt selskapene drives effektivt og økonomisk forsvarlig. Her må revisor også være oppmerksom på at styret og den daglige ledelsen har stor handlingsfrihet i de forretningsmessige disposisjonene, noe som følger av selskapslovgivningen. Det legges til grunn at kontrollen ikke må få slike former at den forretningsmessige siden av selskapenes drift vanskeliggjøres.

Hvilke undersøkelser som skal gjennomføres, er avhengig av hvilke krav som er satt til selskapets drift. Kravene om effektiv drift og forsvarlig økonomi gjelder også de selskapene som er pålagt å ivareta samfunnsmessige oppgaver og sektorpolitiske mål, blant annet gjennom krav om effektiv ressursutnyttelse og krav om måloppnåelse. En vurdering basert på bedriftsøkonomiske kriterier alene vil i disse tilfellene ikke gi et helhetlig bilde av driften, siden selskapets økonomiske ressursutnyttelse og bruk også må ses i sammenheng med selskapets oppgaver.

Korrekt informasjon til Stortinget og Riksrevisjonen

Regjeringen har et særskilt ansvar for at Stortinget gis et forsvarlig beslutningsgrunnlag. Revisor skal vurdere om det er gitt korrekt informasjon til Stortinget. Dette innebærer blant annet å vurdere om det er gitt uriktige eller villedende opplysninger til Stortinget eller dets organer, eller om det er holdt tilbake opplysninger som er av vesentlig betydning for saker som behandles i Stortinget.⁸

Revisor skal konsentrere seg om å gjennomgå og framstille hva forvaltningen har visst om saken på det aktuelle tidspunktet, og hva som er meddelt videre til Stortinget. Dersom det er klare mangler eller feil ved informasjonen, bør dette påpekes uten noen nærmere vurdering av om opplysningsplikten formelt sett er brutt.

Vurderingen av om statsrådets informasjon til Riksrevisjonen er i overensstemmelse med kravene i lov og instruks for Riksrevisjonen, faller også inn under dette kontrollperspektivet.

2.5 Riksrevisjonens rett til informasjon

Lov om Riksrevisjonen og instruks om Riksrevisjonens virksomhet har flere bestemmelser som gjelder Riksrevisjonens rett til informasjon fra statsråden, selskapet og aktører knyttet til dette. Statsrådene og selskapene er pålagt å oversende informasjon til Riksrevisjonen i henhold til instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 7.

Dersom revisor har behov for ytterligere informasjon, skal revisor selv innhente den nødvendige informasjonen.⁹ Når det gjelder de *heleide selskapene*, kan Riksrevisjonen kreve å få tilgang til alle opplysninger, redegjørelser og dokumenter og foreta de undersøkelsene som er nødvendige for å gjennomføre kontrollen.¹⁰ Relevant informasjon hentes i hovedsak inn fra departementene, styret, ledelsen, andre tilsatte og revisor i selskapene.¹¹

Adgangen til informasjon om *deleide selskaper* er mer begrenset siden det skal tas hensyn til likebehandling av aksjonærene. Riksrevisjonen har derfor bare tilgang til den informasjonen som statsråden som aksjonær har tilgang til. For å få informasjon

⁸ Jf. Innst. S. nr. 136 (2003–2004).

⁹ Dette kan dreie seg om gjenpart av korrespondanse, for eksempel rapporter, notater o.a. mellom selskapene og departementet, økonomisk informasjon, utredninger og lignende utarbeidet av departementet, selskapet eller eksterne konsulenter, møter mellom Riksrevisjonen og henholdsvis departementet, selskapet og ekstern revisor, interne notater utarbeidet av departementet osv.

¹⁰ Jf. lov om Riksrevisjonen § 12 første ledd og instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 5 annet ledd.

¹¹ Jf. lov om Riksrevisjonen § 12 annet ledd og instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 6.

om de deleide selskapene skal revisor alltid henvende seg til departementet. Når det anses som nødvendig for kontrollen, kan Riksrevisjonen også kreve at statsråden innhenter enhver informasjon som statsråden eller en statlig virksomhet som eier kan kreve tilgang til.¹²

Det kan også innhentes annen offentlig tilgjengelig informasjon som omhandler hvordan departementet og selskapet følger opp fastsatte mål og krav. Eksempler på slik informasjon er faglitteratur, artikler i media, selskapenes nettsider, offentlige statistikker, undersøkelser osv.

¹² Jf. instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 8 femte ledd.

3.1 Vesentlighet og risiko

Det arbeidet som Riksrevisjonen utfører, skal være basert på en vurdering av vesentlighet og risiko. Dette følger av revisjonsstandard 18, 19 og 22, gjengitt nedenfor. Hensikten med denne vurderingen er å sikre at Riksrevisjonen utfører effektivt og tilstrekkelig arbeid. Et viktig element i dette arbeidet er den felles overordnede risikovurderingen av det enkelte departement som gjennomføres årlig.

18	Revisor skal foreta vurderinger av vesentlighet for å kunne utføre en effektiv og tilstrekkelig revisjon.
19	Revisor skal foreta risikovurderinger for alt revisjonsarbeid som utføres i Riksrevisjonen, og vurderingene skal være et ledd i en prosess som iverksettes for å kunne utføre en effektiv og tilstrekkelig revisjon.
22	Revisor skal benytte profesjonelt skjønn for å vurdere revisjonsrisikoen og utføre de revisjonshandlingene som er nødvendige for å redusere den til et akseptabelt nivå.

Som innspill til Riksrevisjonens felles overordnede risikovurderinger foretas det vesentlighets- og risikovurderinger i selskapskontrollen. Disse vurderingene er både knyttet til statsrådets oppgave som forvalter på et overordnet og generelt nivå, og til det enkelte selskap på et operasjonelt nivå. Vurderingene skal identifisere hvilke områder som bør undersøkes nærmere, og hvilke kontroller som bør gjennomføres i forbindelse med dette.

Vesentlighet i selskapskontrollen refererer til den betydningen selskapet har for staten. Vesentligheten framkommer av en totalvurdering, der forhold som statens eierandel, selskapets samfunnsmessige betydning og økonomiske forhold inngår.

Risiko i selskapskontrollen refererer til sannsynligheten for at forvaltningen av selskapet avviker fra Stortingets vedtak og forutsetninger. Risikovurderingen innebærer å vurdere hvor sannsynlig det er at det er avvik fra de kravene som er stilt til forvaltningen av selskapene gjennom kontrollperspektivene:

- 1 Etterlevelse av lover, regler og vedtak
- 2 Ivaretagelse av samfunnsmessige oppgaver og sektorpolitiske mål
- 3 Effektiv og økonomisk forsvarlig drift
- 4 Korrekt informasjon til Stortinget og Riksrevisjonen

Hvilke forhold det er knyttet risiko til, må konkretiseres så langt som mulig, slik at risikovurderingen gir grunnlag for å avgjøre hvilke kontroller som skal gjennomføres. Vesentlighets- og risikovurderingen av det enkelte heleide selskap skal derfor også utføres som et grunnlag for å vurdere om det bør gjennomføres en utvidet undersøkelse eller eventuelt en forvaltningsrevisjon av selskapet.

Det er viktig å legge vekt på at vesentligheten og risikoen knyttet til selskapene ikke skal vurderes så strengt at det medfører relativt strengere kontroll med selskaper enn med statsforvaltningen.¹³

3.2 Plan for kontrollen

Ut fra vesentlighets- og risikovurderingene angis hvilke kontroller som bør gjennomføres i kommende periode. Riksrevisjonens revisjonsstandard 13 og 14 tar for seg revisjonsplanen:

13	Revisor skal utarbeide revisjonsplan etter gjeldende retningslinjer.
14	Revisjonsplanen skal være et hensiktsmessig styringsverktøy.

Det utarbeides planer for all kontroll. I løpet av kontrollperioden kan det oppstå forhold som gjør at omfanget og/eller innholdet i kontrollen må vurderes på nytt, se kapittel 4 og 5.

3.3 Revisjonskriterier

Revisjonskriterier er en samlebetegnelse på de kravene som gjelder for forvaltningen av statens interesser i selskaper. Det er revisjonskriteriene som danner utgangspunktet for revisors vurdering av om forvaltningen av statens interesser er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger. Som et ledd i denne kontrollen vurderes det om de statlige interessene som virksomhetene representerer, blir forvaltet økonomisk forsvarlig og i samsvar med gjeldende lover m.m. Revisor utleder de mest sentrale revisjonskriteriene i planleggingsfasen. Ytterligere utledning skjer under gjennomføringen av kontrollen.

Revisjonskriteriene i selskapskontrollen skal være:

a) Relevante

Funnene i kontrollen må kunne relateres til kriteriene.

b) Forståelige

Kriteriene må være klart uttrykt, slik at meningsinnholdet ikke kan misforstås.

c) Operasjonelle

Innhentet informasjon skal kunne vurderes på bakgrunn av kriteriene.

d) Autoritative

De skal være begrunnet og/eller utledet av autoritative kilder.

¹³ Jf. Innst. S. nr. 210 (2002–2003) der kontroll- og konstitusjonskomiteen har understreket at fristilling av statlig virksomhet ikke må svekke Riksrevisjonens og Stortingets mulighet for kontroll.

e) Reelle

De skal være i samsvar med de kravene som gjelder for kontrollobjektet innenfor den aktuelle tidsperioden.

f) Konsistente

De skal vise en logisk sammenheng og være i samsvar med revisjonskriterier Riksrevisjonen har benyttet tidligere.

g) Fullstendige

Alle revisjonskriterier som er av betydning for den aktuelle kontrollen, skal være med.

Revisjonskriteriene utledes først og fremst fra Stortingets vedtak og forutsetninger. Med *vedtak* menes alle formelle vedtak som Stortinget treffer. Dette omfatter både lovvedtak og budsjettvedtak gitt med hjemmel i Grunnloven § 75 bokstav a og d, og øvrige vedtak gitt med hjemmel i Grunnloven § 19.

Lovvedtak

Den aktuelle selskapsloven og forutsetningene for denne gir viktige føringer for forvaltningen av statens interesser, og selskapslovgivningen er derfor sentral når revisor skal utlede revisjonskriterier. Revisjonskriterier kan også utledes fra andre lover, for eksempel regnskapsloven, revisorloven og lov om offentlige anskaffelser med tilhørende forskrifter.

Den enkelte selskapsloven vil ikke alltid ha bestemmelser om det forholdet som revisor ønsker å kontrollere. I så fall må revisor vurdere om det er holdepunkter for å supplere den aktuelle selskapsloven med bestemmelsene i den alminnelige selskapslovgivningen (aksjeloven) og den praksisen som knytter seg til denne. Eventuelle holdepunkter for dette vil blant annet kunne finnes i forarbeidene til den aktuelle selskapsloven.

Budsjettvedtak

Revisjonskriteriene kan utledes fra Stortingets vedtak i forbindelse med budsjettbehandlingen og forutsetningene for disse. Budsjettvedtak omfatter vedtak om både inntekter og utgifter knyttet til selskapet, som for eksempel vedtak om utbytte og tilskudd. Gjennom bevilgningsreglementet har Stortinget vedtatt en rekke grunnleggende budsjettprinsipper som eierdepartementet må legge til grunn i sitt arbeid med budsjettet.

Utgangspunktet for fortolkningen av Stortingets budsjettvedtak er selve vedtaket om beløp, teksten knyttet til postene og kapitlene som angir bevilgningens formål, og eventuelle stikkord som er hjemlet i bevilgningsreglementet. Stortingets forutsetninger for budsjettvedtaket kan finnes ved en fortolkning av komitéinnstillingen og tilhørende fagproposisjon, jf. Finansdepartementets veileder i statlig budsjettarbeid.

Øvrige vedtak

Revisjonskriteriene kan også utledes fra øvrige stortingsvedtak om statsrådets forvaltning av statens interesser i selskapet, gitt med hjemmel i Grunnloven § 19. Dette dreier seg om vedtak knyttet til statsrådets forvaltning av statens interesser i

selskapet som ikke er lovvedtak eller budsjettvedtak, som for eksempel vedtak om omdanning.

Stortingets forutsetninger for vedtak

Det er formuleringene i det konkrete vedtaket som Stortinget har fattet, som er konstitusjonelt bindende for regjeringen. Selve vedtaket er ofte svært kort formulert. Vanligvis vil det derfor være behov for utfyllende opplysninger for å få klarhet i hvilke forutsetninger Stortinget har lagt til grunn for vedtaket. Slike opplysninger finnes først og fremst i de dokumentene vedtaket bygger på, det vil si innstillinger, proposisjoner, meldinger osv. Det må imidlertid foreligge klare holdepunkter for at et flertall på Stortinget har gått inn for et bestemt syn, før dette kan sies å være forutsatt av Stortinget.

Utgangspunktet for vedtakene er som oftest at regjeringen har lagt fram en sak for Stortinget. Proposisjoner til Stortinget fra regjeringen kan inneholde konkrete forslag til lovvedtak, vedtak om alminnelige saker eller budsjettsaker. Meldinger til Stortinget er en rapport fra regjeringen om arbeid som er gjort på et spesielt felt, eller drøfting av framtidig politikk, uten forslag til vedtak. Etter at saken er behandlet i den aktuelle fagkomiteen i Stortinget, avgir den en innstilling til Stortinget når den videre behandlingen skal skje i Stortinget. Innstillingen inneholder alltid komiteens forslag til vedtak. Sammen med proposisjoner og meldinger danner komitéinnstillingene grunnlaget for behandlingen av sakene i Stortinget. Behandlingen refereres ordrett i Stortingsforhandlinger. Her gjengis også vedtakene.

Forslagene fra regjeringen vil som regel være mer utfyllende enn påfølgende innstillinger og debatter. Forutsetningene i grunnlagsdokumentene vil derfor vanligvis være et naturlig tolkningsgrunnlag for vedtaket. Dersom regjeringen ved framleggelsen av en sak for Stortinget har angitt klare forutsetninger som Stortinget ikke har kommet nærmere inn på under sin behandling av saken, må disse kunne antas å være lagt til grunn også av Stortinget, selv om dette ikke uttrykkes eksplisitt.

Komitéuttalelser i innstillingen er ikke en del av vedtaket, men vil kunne inneholde Stortingets forutsetninger for vedtaket. Innstillinger fra komiteene inneholder merknader fra den samlede komiteen og eventuelt fra vekslende flertall og mindretall. Tilsvarende kan innstillingens forslag til Stortingets vedtak være delt i forslag fra mindretall og komiteens samlede tilrådning. Når dette tolkes, skal de synspunktene som har størst tilslutning, også tillegges størst vekt, det vil si at enstemmige komitéuttalelser går foran flertallssyn osv.

Vanligvis må merknader i innstillingene tillegges større vekt enn uttalelser i debatten i Stortinget som leder fram til votering. I debatten vil det som sies, ofte først og fremst kunne tilskrives den enkelte representant. Uttalelser som blir avgitt under debatten, kan imidlertid også gjøre forutsetningene for vedtaket tydeligere. Dersom en statsråd sier at en komitémerknad eller uttalelser fra representanter under debatten vil bli fulgt, må dette legges til grunn.

Stortingets forutsetninger vil også kunne omfatte andre typer føringer og signaler enn forutsetninger som er direkte knyttet til et formelt substansvedtak, som for eksempel merknader i forbindelse med at en stortingsmelding vedtas.

Forvaltningens målsettinger og regelverk

Revisor kan bruke målsettinger og regelverk som forvaltningen selv har satt for sin virksomhet, som revisjonskriterier dersom de er knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger. Det vil si at regelverket og målsettingene må være en konkretisering av Stortingets vedtak og forutsetninger, slik at eventuelle brudd på regelverket og målsettingene vil føre til manglende oppfølging av Stortingets vedtak og forutsetninger.

Reglement for økonomistyring i staten, som er fastsatt ved kongelig resolusjon, er et eksempel på et regelverk for forvaltningen som er knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger gjennom bevilgningsreglementet. Ifølge § 1 har reglementet for økonomistyring blant annet som formål å sikre at statlige midler brukes, og inntekter oppnås i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger. § 10 i reglementet er spesielt relevant for forvaltningen av statens eierinteresser i selskaper. I § 10 første ledd stilles det krav om at det skal utarbeides skriftlige retningslinjer for hvordan styrings- og kontrollmyndigheten skal utøves overfor hvert selskap, og at Riksrevisjonen skal få tilsendt en kopi av disse retningslinjene. I § 10 annet ledd gis det en oversikt over hva staten skal legge særlig vekt på i sin eierstyring. I reglementets § 8 settes kravene til innhold i tilskuddsbrev og oppfølging av tilskuddet.

Dersom forvaltningens målsettinger og regelverk ikke i tilstrekkelig grad er knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger, må målsettingene og regelverket betraktes som faktagrunnlag heller enn som revisjonskriterier. Revisor må i så fall vurdere om forvaltningens målsettinger og regelverk er i overensstemmelse med allmenne faglige standarder.

Allmenne faglige standarder

Revisor kan utlede revisjonskriterier med utgangspunkt i generelle faglige standarder, blant annet de som er fastsatt gjennom internasjonalt revisjonsfaglig samarbeid. Disse revisjonskriteriene bør i særlig grad bygge på autoritative kilder og være allment aksepterte. I selskapskontrollen kan anerkjente nasjonale og internasjonale standarder, anbefalinger og uttalelser om eierstyring og selskapsledelse ("corporate governance") være sentrale.

3.4 Krav til revisjonsbevis

Revisjonsbevis er den dokumentasjonen revisor har framskaffet for å kunne trekke konklusjoner i forbindelse med kontrollen. Riksrevisjonens revisjonsstandard 23 tar for seg revisjonsbevis:

23

Revisor skal innhente tilstrekkelige, nødvendige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å kunne konkludere i forhold til målet eller problemstillingen.

For å kunne vurdere om det foreligger avvik eller svakheter i forvaltningen av et selskap, må revisor hente inn informasjon som dokumenterer hvordan Stortingets vedtak og forutsetninger følges opp av forvalter (departementet eller eventuelt et underliggende forvaltningsorgan) og av selskapet. En vesentlig del av kontrollen

består i å framskaffe den informasjonen som er nødvendig for å kunne gjennomføre vurderingen, og å gå gjennom og systematisere innhentet informasjon.

Omfanget av innhentede revisjonsbevis skal være tilstrekkelig. Samtidig skal revisjonsbevisene være hensiktsmessige. Hensiktsmessigheten vurderes ut fra revisjonsbevisenes kvalitet, det vil si deres relevans og pålitelighet. Revisor skal også vurdere om det bør hentes inn revisjonsbevis fra forskjellige kilder eller av forskjellig type for å underbygge ett og samme funn. Revisjonsbevis som er basert på informasjon fra flere kilder, gir vanligvis et sterkere bevisgrunnlag. Revisor skal likevel ikke hente inn mer informasjon enn nødvendig for å kunne utføre kontrollen.

I selskapskontrollen utgjør skriftlig informasjon som mottas eller innhentes fra departementer og selskaper, vanligvis hoveddelen av dokumentasjonen som revisjonsbevisene bygger på. Muntlige kilder kan også benyttes i kontrollen, men er sjelden den mest sentrale kilden til informasjon.

Hvis revisor skal benytte arbeid som er utført av ekstern faglig ekspertise, skal resultatene fra dette arbeidet vurderes ut fra Riksrevisjonens revisjonsstandard 20 om bruk av andre revisorer og eksperters arbeid:

20

Dersom revisor benytter arbeid utført av andre, skal revisor gjennomgå og vurdere om utført arbeid er tilfredsstillende for revisjonens formål, og oppfyller kravene til revisjonsbevis.

3.5 Kompetanse og kommunikasjon

Revisor må ha tilstrekkelig kompetanse og erfaring, og tilgang til de hjelpemidlene som til enhver tid trengs for å utøve revisjonen effektivt og med god kvalitet. Dette følger av Riksrevisjonens revisjonsstandard 4:

4

Riksrevisjonen og revisor skal ha den nødvendige kompetanse.

Revisor skal ha en kompetanse som er i samsvar med revisjonsoppgavens omfang og kompleksitet. Revisor skal kjenne til hovedtrekkene i selskapene og sektoren som skal kontrolleres. Dette vil omfatte kunnskap om oppgaver, mål og prioriteringer for selskapet og kunnskap om ansvarlig departement og forvaltningens virkemiddelbruk. Revisor må oppdatere seg i takt med utviklingen innenfor sitt fagområde, og det er svært viktig for kontrollen at revisor får mulighet til dette.

Ved oppstart av en utvidet kontroll, skal eierdepartementet og det aktuelle selskapet informeres om undersøkelsens mål og problemstillinger. Departementet kan komme med innspill i forbindelse med dette, og grunnlaget for revisjonskriteriene kan diskuteres. Det er viktig at departementet blir informert om funnene og resultatene i kontrollen. Se også kapittel 6 om rapportering.

I kontrollen må revisor sørge for god og tilstrekkelig kommunikasjon med departementet og selskapene. Dersom informasjonen som skal innhentes, foreligger

både i departementet og i selskapet, skal revisor sende sin forespørsel til departementet. Forespørselen sendes direkte til selskapet bare for innhenting av informasjon som selskapet, eller andre på vegne av dette, har utarbeidet og ikke har oversendt departementet. Dette kan for eksempel være informasjon fra ekstern revisor. Revisor skal også ta kontakt med selskapet dersom det er aktuelt å få i stand et møte mellom Riksrevisjonen og selskapet. Ved henvendelser til selskapet skal det alltid sendes kopi av brevet til det departementet som forvalter interessene i selskapet. Dersom det er aktuelt med et møte mellom Riksrevisjonen og aktører knyttet til selskapet, som for eksempel ekstern revisor, bør revisor ta kontakt med selskapet og få det til å videreformidle forespørselen.

3.6 Kvalitetssikring

Alle kontroller skal kvalitetssikres. I alle fasene av kontrollen har både den enkelte revisor, seksjonsleder og avdelingsledelsen ansvar for at arbeidet kvalitetssikres i samsvar med Riksrevisjonens standarder. Dette kommer fram i Riksrevisjonens revisjonsstandard 28 om kvalitetssikring av revisjonsarbeidet:

28

Seksjoner og avdelinger skal gjennomføre kvalitetssikring som er hensiktsmessig for de enkelte revisjonsoppgavene og gjennomføringen av disse.

Kvalitetssikring innebærer blant annet å se til at arbeidet utføres med utgangspunkt i vesentlighets- og risikovurderinger og i henhold til gjeldende planer. Dette innebærer også å sikre at revisjonskriteriene og de innsamlede revisjonsbevisene bidrar til at målet med kontrollen nås, og at vurderingene blir dokumentert med tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

Det er viktig at den informasjonen som benyttes som revisjonsbevis, er dokumentert og verifisert skriftlig av kilden / den kontrollerte virksomheten.

4.1 Innledning

Formålet med den årlige kontrollen er å gjøre revisor i stand til å konstatere og dokumentere eventuelle avvik i forvaltningen av selskapet, særlig knyttet til kontrollperspektiv 1 og 4 om etterlevelse og korrekt informasjon, jf. punkt 2.4. Det skal årlig foretas en gjennomgang av det enkelte selskap som er underlagt selskapskontrollen. Basert på denne gjennomgangen skal revisor gi en oppsummering og konklusjon om forvaltningen av selskapet, og gi anbefalinger om eventuell oppfølging av selskapet som innspill til FOR.¹⁴

I tillegg til å avdekke eventuelle avvik og være et ledd i risiko- og vesentlighetsvurderingene er denne gjennomgangen med på å bygge opp og vedlikeholde kompetansen om selskapet.

Ved å planlegge kontrollen med utgangspunkt i de fire kontrollperspektivene sikrer man at de ulike sidene ved selskapet og statens forvaltning av det blir fanget opp. Det skal utarbeides en plan for den årlige kontrollen.

Statsrådets rapportering til Riksrevisjonen

I henhold til instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 7 skal statsråden senest en måned etter at generalforsamling, foretaksmøte eller lignende er avholdt, oversende følgende dokumenter til Riksrevisjonen:

- virksomhetens årsregnskap og eventuelle konsernregnskap med revisors beretning
- styrets årsberetning
- protokoller/referater fra møter i virksomhetens styrende og kontrollerende organer vedrørende behandlingen og fastsettelsen av selskapets årsoppgjør, og
- statsrådets beretning om forvaltningen av statens interesser i den enkelte virksomhet eller det enkelte konsern. Det gis særskilt beretning for hver virksomhet eller hvert konsern. Riksrevisjonen kan gi nærmere retningslinjer for hvilke forhold m.m. beretningen fra statsråden skal omhandle

Departementet blir i et årlig brev meddelt om hvilke forhold som statsrådets beretning for det enkelte selskap eller konsern skal inneholde.¹⁵ Revisor skal foreta en individuell vurdering av selskapene som bakgrunn for informasjonsinnhenting om det enkelte selskap.

¹⁴ FOR er en felles overordnet risikovurdering som utarbeides for det enkelte departement, og som gjelder for alle revisjonstypene.

¹⁵ Jf. instruksens § 7 punkt d) siste setning.

Beretningen skal inneholde nødvendig og tilstrekkelig informasjon og vurderinger til at eierstyringen kan måles opp mot kontrollperspektivene. Beretningen kan også gi en redegjørelse for utvalgte emner, som for eksempel statens eierpolitikk.

4.2 Gjennomføring

For alle selskaper skal revisor gå gjennom relevante stortingsdokumenter, statsrådets beretning for selskapet, årsrapport, styrets og ekstern revisors beretning, og innkalling og protokoll fra generalforsamling/foretaksmøte. For de selskapene det er aktuelt, skal også statsregnskapet gjennomgå i samsvar med gjeldende rutiner i selskapskontrollen.

Heleide selskaper skal rutinemessig oversende utskrifter av møteprotokoller i samtlige styrende og kontrollerende organer i selskapet.¹⁶

For heleide selskaper skal det gjøres en vurdering av om selskapsansvarlig revisor skal være til stede på generalforsamlingen som ledd i informasjonsinnhenting og kompetanseoppbygging. Riksrevisjonen skal varsles og har rett til å være til stede i generalforsamling, foretaksmøte eller andre organer med tilsvarende eier- eller kontrollfunksjon i *heleide selskaper*.¹⁷ I *deleide selskaper* har Riksrevisjonen rett til å være til stede i generalforsamlinger eller andre organer med tilsvarende eier- eller kontrollfunksjon sammen med den som representerer de statlige eierinteressene.¹⁸

Ved gjennomgang av selskapets dokumenter skal revisor vurdere følgende emner:

- at innkalling og protokoll til generalforsamling/foretaksmøte er i samsvar med den aktuelle selskapsloven
- at styret er sammensatt i henhold til den aktuelle selskapslovens bestemmelser
- at statsrådets forvaltning gjennom året er i samsvar med den aktuelle selskapsloven og statens prinsipper for godt eierskap
- at statsråden i sin beretning redegjør for de emnene Riksrevisjonen har bedt om redegjørelse for og vurdering av
- at selskapets årsrapportering og styrets og ekstern revisors beretning er i samsvar med gjeldende regelverk
- at ekstern revisors engasjementstid og godtgjørelse (forholdet mellom rådgivning og revisjon) er i samsvar med gjeldende regelverk

Basert på vesentlighets- og risikovurderinger av selskapet kan det også i den årlige kontrollen være aktuelt å se nærmere på for eksempel selskapets økonomiske utvikling, sammenslåing/avvikling av selskaper, eiers oppfølging av styret (styreevaluering og styrets uavhengighet, kompetanse og kapasitet) og selskapets internkontroll. Disse temaene kan i noen tilfeller vurderes til å være så omfattende at det bør gjennomføres en utvidet kontroll, se kapittel 5.

¹⁶ Jf. instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 8 annet ledd.

¹⁷ Jf. lov om Riksrevisjonen § 13 første ledd.

¹⁸ Jf. lov om Riksrevisjonen § 13 annet ledd.

Oppsummering av kontrollen

Dersom det konstateres at det foreligger et avvik, skal revisor vurdere om avviket er så vesentlig at det skal rapporteres til Stortinget. I vurderingen av hvor vesentlig et avvik er, må revisor blant annet legge vekt på om avviket er et direkte brudd på Stortingets vedtak og forutsetninger, avvikets samfunnsmessige, prinsipielle og økonomiske betydning, om det samme avviket har forekommet flere ganger, og om det for samme selskap er funnet avvik på andre områder. Kontrollen oppsummeres og rapporteres i en intern rapport i den form som besluttes for kontrollperioden.

Dersom risikovurderingene viser at enkelte områder/selskaper bør undersøkes nærmere, vil dette vanligvis skje gjennom en utvidet kontroll. Hovedformålet med utvidede kontroller er å undersøke om statens eierinteresser forvaltes på en god måte. Kontrollene er særlig knyttet til kontrollperspektiv 2 og 3 om ivaretagelse av samfunnsmessige oppgaver og sektorpolitiske mål, og effektiv og økonomisk forsvarlig drift, jf. punkt 2.4. Aktuelle temaer for kontrollene kan være måloppnåelse, overordnet styring, eierinteresser, samfunnsinteresser og virkemiddelbruk. Se også punkt 2.3.

De utvidede kontrollene skal være utledet fra Riksrevisjonens felles overordnede risikovurderinger. I tillegg kan utvidede kontroller foretas etter forespørsel fra Stortinget eller etter tips til Riksrevisjonen.

5.1 Planlegging

Det skal utarbeides en plan for hver utvidet kontroll. Planen skal bidra til at kontrollen blir gjennomført på en faglig tilfredsstillende og effektiv måte, og den skal gi et godt grunnlag for styring og oppfølging av arbeidet med kontrollen.¹⁹ Planen skal godkjennes av avdelingsledelsen.

Under kontrollen kan det oppstå forhold som gjør det nødvendig å vurdere omfanget og/eller innholdet i kontrollen på nytt, for eksempel kan foreløpige funn tilsi at problemstillinger og revisjonskriterier bør endres. Eventuelle vesentlige endringer i kontrollen skal avklares med avdelingsledelsen.

Planen for utvidede kontroller bør utarbeides etter følgende mal, og den skal vanligvis inneholde alle disse elementene:

- 1 Begrunnelse for valg av kontrollområde
- 2 Mål og problemstillinger
- 3 Revisjonskriterier
- 4 Metodisk tilnærming
- 5 Organisering og ressursbehov
- 6 Milepæler og framdrift

1 Begrunnelse for valg av kontrollområde

Planen skal kort beskrive kontrollområdet og gjøre rede for hvorfor det er besluttet å gjennomføre en utvidet kontroll på området. Det skal gå fram av planen hvilke

¹⁹ Jf. Riksrevisjonens revisjonsstandarder nr. 13 og 14; se punkt 3.2.

vesentlighets- og risikovurderinger som er lagt til grunn. Beskrivelsen av kontrollområdet skal inneholde en omtale av selskapet (eventuelt selskapene) og en spesifisering av hvilket (eventuelt hvilke) eierdepartement kontrollen omfatter.

Bakgrunnsomtalen skal lede fram mot beskrivelsen av undersøkelsens mål og problemstillinger. Det må komme tydelig fram hvorfor det aktuelle området har blitt valgt ut for kontroll.

2 Mål og problemstillinger

Planen skal beskrive målet for kontrollen og angi hvilke problemstillinger og eventuelle delproblemstillinger som skal besvares for at målet for kontrollen skal nås.

3 Revisjonskriterier

Planen skal angi de sentrale revisjonskriteriene og kildene til disse. Det er tilstrekkelig at kriteriene framstilles kortfattet og punktvis. Se punkt 3.3 for krav til revisjonskriteriene.

4 Metodisk tilnærming og gjennomføring

Planen skal beskrive hvilke metoder som skal brukes, og hvordan kontrollen skal gjennomføres. De metodiske valgene som er gjort, skal begrunnes. Dette innebærer at følgende informasjon skal framgå av planen:

- hvilke opplysninger som skal samles inn (inkludert kilder og utvalg)
- hvordan opplysningene skal samles inn
- hvordan opplysningene skal analyseres

Planen skal også beskrive hvordan dialogen med departement og selskap er planlagt.

5 Organisering og ressursbehov

Planen skal vise hvilken seksjon som har ansvaret for kontrollen, hvem som skal delta i arbeidet, og hvilken rolle disse skal ha. Planen skal også vise hvor mange dagsverk kontrollen antas å kreve totalt, og antall dagsverk per person. Dette inkluderer dagsverk til metoderådgiver og kvalitetssikring i seksjon og avdeling.

I den grad det er aktuelt, bør man i planen ta med vesentlige kostnader knyttet til kontrollen, for eksempel utgifter til reiser eller eksterne konsulenter.

6 Milepæler og framdrift

Planen skal inneholde en framdriftsplan som gir oversikt over milepæler og viktige aktiviteter knyttet til den enkelte milepælen. Milepælsplanen skal angi sentrale delmål for kontrollen og dato for når de enkelte delmålene skal være nådd.

Milepælsplanen skal minimum vise når:

- planen skal være godkjent
- datainnsamlingen skal være fullført
- rapporten skal leveres til seksjonen
- rapporten skal leveres til avdelingen
- rapporten skal sendes til departementet for kommentarer

5.2 Gjennomføring

5.2.1 Utlede revisjonskriterier

Revisor skal utlede revisjonskriterier i samsvar med beskrivelsen i punkt 3.3, hvis dette ikke allerede er gjort i tilstrekkelig grad i forbindelse med utarbeidelsen av planen for den utvidede kontrollen.

5.2.2 Innhenting av revisjonsbevis

I gjennomføringsfasen skal revisor hente inn revisjonsbevis som kan belyse målet for kontrollen og underbygge vurderingene, jf. Riksrevisjonens revisjonsstandard 23. Se punkt 3.4.

Revisor må benytte en formålstjenlig metode for å hente inn data som er nødvendig for å belyse problemstillingene. Eksempler på mulige metoder og informasjonskilder i utvidede kontroller er:

- dokumenter
- intervjuer
- spørreundersøkelser
- regnskapsdata og registerdata
- annen statistikk
- observasjon

Revisjonsbevis kan være primærdata som er hentet inn av revisor selv, eller allerede foreliggende data (sekundærdata). Det er hensiktsmessig å skaffe en oversikt over hvilke data som allerede foreligger, før en eventuell egen informasjonsinnsamling settes i gang. Ved bruk av sekundærdata må revisor ta spesielt hensyn til kravet om tilstrekkelighet og hensiktsmessighet.

5.2.3 Vurderinger

Grunnlaget for revisors vurderinger er å sammenholde faktabeskrivelsen med revisjonskriteriene. På denne måten skal revisor få fram eventuelle kritikkverdige forhold som kontrollen har avdekket. Vurderingene må ikke gå lenger enn det er grunnlag for, og de må være logisk avledet av de sentrale funnene og dokumentasjonen som kontrollen inneholder.

6.1 Dokumentasjon

6.1.1 Krav til dokumentasjon

I henhold til god revisjonsskikk i Riksrevisjonen skal revisor dokumentere kontrollarbeidet og oppbevare arbeidspapirene på en forsvarlig måte, slik at det er mulig å etterprøve kontrollen.

Riksrevisjonens revisjonsstandard 25, 26 og 27 om dokumentasjon tar for seg dette:

25	Revisor skal dokumentere forhold som er viktige for å underbygge Riksrevisjonens interne og eksterne rapportering. Dokumentasjonen er også bevis for at revisjonen er utført i henhold til god revisjonsskikk i Riksrevisjonen.
26	Omfanget og innholdet av dokumentasjonen skal være tilstrekkelig og detaljert for å kunne gi en totalforståelse av utført revisjon og konklusjon basert på innhentede revisjonsbevis. Enhver revisjon skal dokumenteres etter gjeldende retningslinjer.
27	Det skal iverksettes rutiner for å sikre at dokumentasjonen blir forsvarlig behandlet, oppbevart og arkivert for en periode som er tilstrekkelig for å dekke Riksrevisjonens behov, og i samsvar med instruksjer og lovbestemte krav. Dokumentasjonen er Riksrevisjonens eiendom.

Revisor skal kunne redegjøre for og dokumentere all kontroll som er gjennomført i kontrollperioden.²⁰ Revisor må kunne dokumentere revisjonsbevisene som ligger til grunn for faktabeskrivelsene og vurderingene. Dette gjelder for eksempel henvisninger til dokumenter, svar på spørreskjemaer, notater etter egne undersøkelser, utskrifter av intervjuer, eventuelle vurderinger av andres arbeid og de konklusjonene som er trukket på grunnlag av dette. Revisor må også kunne dokumentere alle viktige valg som er tatt under revisjonen, spesielt revisjonsplaner og eventuelle beslutninger om å endre disse.

Det er viktig at revisor sørger for en oversiktlig arkivering av det innsamlede materialet, jf. Riksrevisjonens arkivinstruks, slik at det enkelt lar seg gjøre å finne fram til grunnlagsmaterialet for en utarbeidet rapport. De innsamlede dataene som blir brukt i en utvidet kontroll, er å betrakte som bevis i revisjonsmessig forstand og skal dermed arkiveres ifølge gjeldende retningslinjer.

²⁰ For de kontrollhandlingene som ikke rapporteres eksternt, utarbeides det intern rapport i samsvar med planen.

Oppbevaring av innhentet informasjon

Det skal finnes elektroniske permanentmapper, årsmapper og mapper for utvidede kontroller / øvrige kontroller.

Permanentmappene skal inneholde informasjon om selskapene av varig/langsiktig karakter, for eksempel stiftelsesdokumenter, foretaksopplysninger, vedtekter, aktuelle lover, retningslinjer og instruksjoner. De skal videre inneholde en oversikt over stortingsdokumenter og øvrige styringsdokumenter som gir overordnede føringer for forvaltningen av selskapet. Innholdet ajourføres løpende.

Årsmappene skal inneholde årets arbeidspapirer og skal, sammen med permanentmappene, utgjøre et komplett informasjonssett for det enkelte selskap. Mappene ajourføres løpende og skal omfatte dokumenter som innhentes fra departementet og selskapet (jf. punkt 3.5), planer, notater og eventuelt andre dokumenter som benyttes som dokumentasjon på kontrollen.

Mapper for utvidede kontroller skal inneholde plan, arbeidspapirer, innsamlede data og rapport av kontrollen.

Mapper for øvrige kontroller, som for eksempel tverrsektorielle undersøkelser, skal inneholde planer, arbeidspapirer, innsamlede data og rapport av kontrollen.

6.1.2 Rapport for utvidede kontroller

Alle utvidede kontroller som gjennomføres, skal dokumenteres med en rapport. De viktigste kravene til en god rapport er:

- at all informasjon i rapporten er relevant
- at problemstillingene er besvart
- at det går klart fram hva som er fakta, revisjonskriterier og vurderinger
- at rapporten er leservennlig

Relevans

All informasjon i rapporten skal være relevant for leseren ut fra kontrollens mål og problemstillinger.

Skille mellom fakta, revisjonskriterier og vurderinger

Det skal komme tydelig fram hva som er fakta, revisjonskriterier og Riksrevisjonens vurderinger. I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å skille mellom fakta og vurderinger, eller det kan oppstå uenighet med departementet eller det kontrollerte selskapet om dette. Det kan være tilfeller der det er nødvendig med fortolkninger, og der Riksrevisjonen kan ha en annen oppfatning enn departementet eller det kontrollerte selskapet. Hvis det er tvil om hva som er fakta, må dette tas opp med departementet eller selskapet. Eventuell uenighet skal omtales i kontrollrapporten.

Rapportens struktur

1 *Innledning*

Innledningen skal presentere kontrollens mål og problemstillinger og hvilke vesentlighets- og risikovurderinger som ligger til grunn for disse. I tillegg skal innledningen gi den bakgrunnsinformasjonen om selskapet og temaet som er nødvendig for at leseren skal forstå rapporten og hensikten med undersøkelsen. Videre skal innledningen gjøre rede for de viktigste revisjonskriteriene, hvilke kilder og metoder som er brukt, og for dialogen med departementet i løpet av undersøkelsen.

2 *Resultatet av undersøkelsen – beskrivelse av fakta*

Resultatdelen skal på en nøytral måte beskrive fakta og resultater innenfor det kontrollerte området. Denne delen av rapporten skal ikke inneholde vurderinger eller revisors egne oppfatninger. Når resultatdelen utarbeides, bør revisor gå rett på framstillingen av faktaopplysningene og kritikkverdige forhold uten å ta med generelle innledninger eller revisjonskriterier. Revisor må dokumentere fakta med nøyaktige og tydelige henvisninger til hvor opplysningene er hentet fra. Faktaene i rapporten skal være underbygd med tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

3 *Riksrevisjonens vurderinger*

I vurderingene skal revisor angi hva som er Riksrevisjonens vurdering av de eventuelle kritikkverdige forholdene som kontrollen har avdekket. Vurderingene skal framstå som helhetlige. Funnene skal vurderes etter hvor viktige de er. Som regel vil det ikke være nødvendig å ta med alle forholdene fra resultatdelen i vurderingsdelen.

Oversendelse av rapportutkast til departementet

Etter at utkastet til rapport er godkjent av avdelingsledelsen, sendes den til det aktuelle departementet for kommentarer. Det er departementet som avgjør om det vil hente inn kommentarer fra selskapet som er omfattet av kontrollen. Eventuelle tilbakemeldinger fra selskapet formidles til Riksrevisjonen via departementet. På bakgrunn av kommentarene fra departementet og selskapet skal revisor gjøre de nødvendige justeringene. Revisor skal ikke uten videre ta inn alle departementets endringsforslag i rapporten. Klare faktafeil, åpenbare feilvurderinger og misforståelser skal rettes opp. Hvis departementet har et annet syn enn revisor på vesentlige forhold i sakens fakta, skal dette komme fram i saksframstillingen.

Utvidede kontroller som ikke rapporteres til Stortinget, skal avsluttes ved å sende brev til departementet om at saken er avsluttet. Hovedkriteriet for at kontrollrapporten ikke skal sendes til Stortinget som en egen sak, er at den omfatter mindre vesentlige funn, at selskapet og departementet allerede har gjort nødvendige forbedringer, eller at Stortinget er orientert eller i nærmeste framtid vil bli orientert om planlagte tiltak som kan gjøre rapporten mindre relevant.

6.2 Rapportering til Stortinget

Riksrevisjonen skal rapportere årlig om resultatet av kontrollen med forvaltningen av statens interesser i selskaper fra foregående regnskapsår.²¹ Formålet med rapporteringen til Stortinget er å belyse forhold som er av betydning for å vurdere departementenes forvaltning og eierskap av selskapene. Denne rapporteringen gis i Dokument 3:2.

Riksrevisjonens revisjonsstandarder 29 og 30 tar for seg rapportering:

29	Rapporteringen skal ha en form og et innhold som framstiller alle relevante forhold. Det skal klart og tydelig komme fram eventuelle kritikkverdige forhold revisjonen har avdekket. Framstillingen skal være uavhengig, objektiv og konstruktiv. Revisjonsbevisene og gjennomføringen av revisjonen skal presenteres slik at det åpner for kontroll og etterprøving.
30	Riksrevisjonen rapporterer til Stortinget og meddeler resultatet av revisjonen til virksomhetene og overordnet departement etter gjeldende retningslinjer.

Dokument 3:2 er bygd opp slik at eventuelle ulike syn mellom Riksrevisjonen og forvaltningen skal komme til uttrykk og veies mot hverandre på en nøytral måte. Først redegjøres det for resultater av kontrollen på administrativt nivå, før Riksrevisjonens kollegium kommer med sine bemerkninger. Den ansvarlige statsråden svarer så på Riksrevisjonens bemerkninger, før Riksrevisjonens kollegium kommer med sin endelige uttalelse. Se også malen for rapportering av selskapskontrollen til Stortinget.

²¹ Jf. instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 15.

Alle saker som rapporteres til Stortinget i Dokument 3:2, skal følges opp. Oppfølgingen skal integreres i den årlige virksomhetsplanleggingen. Formålet med oppfølgingen er å se om avvikene som ble avdekket av kontrollen, er fulgt opp av departementet og selskapet.

Tidspunkt og framgangsmåte for oppfølging skal vurderes i forbindelse med planlegging av kontrollen og tas inn i avdelingsplanen. Vanligvis vil oppfølgingen begynne 14–16 måneder etter at saken ble rapportert til Stortinget. Det må vurderes hvilken framgangsmåte som er mest hensiktsmessig i hvert tilfelle. En sak kan følges opp på én eller flere av følgende måter:

- 1 *Brev til departementet*
Oppfølgingen kan gjennomføres ved at det sendes brev til departementet med spørsmål om hva som har blitt gjort for å rette opp avvik, og hva som er status på området. På bakgrunn av departementets svar skal det vurderes om det bør hentes inn nærmere informasjon fra departement og selskap, om det bør settes i gang videre undersøkelser, eller om svaret fra departementet gir tilstrekkelig grunnlag til å avgjøre om saken skal følges opp videre, eller om den skal avsluttes.
- 2 *Oppfølging som del av årlig kontroll*
Oppfølgingen kan integreres som en del av den årlige kontrollen, for eksempel ved at statsråden, i brev om statsrådets beretning bes om en særskilt redegjørelse for den aktuelle oppfølgingssaken.
- 3 *Oppfølging gjennom ny utvidet kontroll*
Oppfølgingen kan gjennomføres som en ny utvidet kontroll. Beslutningen om det skal settes i gang en ny utvidet kontroll, skal tas med utgangspunkt i en vurdering av vesentlighet og risiko.
- 4 *Oppfølging gjennom forvaltningsrevisjon*
Funnene i en utvidet kontroll kan tilsi at det er nødvendig å gjennomføre en mer omfattende undersøkelse på området, og det kan da være aktuelt å gjennomføre en forvaltningsrevisjon. Beslutningen om det skal settes i gang en forvaltningsrevisjon, skal tas med utgangspunkt i en vurdering av vesentlighet og risiko.

Rapporteringen av oppfølgingen er avhengig av hvilken framgangsmåte som er valgt:

- *Brev til departementet eller årlig kontroll:* På bakgrunn av innhentet informasjon gjøres det en vurdering av om departementets oppfølging er tilstrekkelig, og om avvikene er rettet opp. Hvis avvikene ikke er rettet opp, kan det være nødvendig å følge saken videre. Resultatet av oppfølgingen rapporteres i Dokument 3:2.

Oppfølgingen rapporteres ikke til Stortinget hvis den viser at departementet og selskapet har rettet opp avvikene. Hvis departementet har vært involvert i oppfølgingen av saken, skal departementet informeres per brev hvis saken avsluttes uten å bli rapportert til Stortinget.

- *Utvidet kontroll:* Resultatet av oppfølgingen rapporteres i Dokument 3:2 sammen med de andre utvidede kontrollene.
- *Forvaltningsrevisjon:* Resultatet av oppfølgingen rapporteres som en vanlig forvaltningsrevisjon i Dokument 3.