

Faglige retningslinjer for

Finansiell revisjon og administrativ uttalelse



Faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse

Forord

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

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

Riksrevisjonens *faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse* ble lagt til grunn fra og med 1. mai 2020.

Dette er versjon 3.0 av retningslinjene.

Vedtatt av Riksrevisjonens kollegium 20. juni 2023



Faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse

Innhold

Forord

Versjonslogg	3
1 Innledning	4
2 Hva er finansiell revisjon?	5
3 Grunnelementer i finansiell revisjon	6
3.1 Type oppdrag	6
3.2 Trepartsforholdet	6
3.3 Saksforhold, revisjonskriterier og saksforholdsinformasjon jf. ISSAI 2000	6
3.4 Sikkerhetsnivå i revisjonen	7
4 Generelle krav til finansiell revisjon	8
4.1 Etikk og uavhengighet	8
4.2 Kvalitetssikring	8
4.3 Revisjonsteam og kompetanse	8
4.4 Revisjonsrisiko	8
4.5 Profesjonelt skjønn og skepsis	9
4.6 Vesentlighet	9
4.7 Kommunikasjon	10
4.8 Dokumentasjon	10
4.9 Rapportering	10
5 Krav til revisjonsprosessen	11
5.1 Oppdragsansvarlig revisor (ekspedisjonssjef)	11
5.2 Seksjonsleder	12
5.3 Prosessen i en finansiell revisjon	15
5.4 Planleggings- og risikovurderingsfasen	16
5.5 Gjennomføringsfase	19
5.6 Ferdigstillelse av revisjonen og utstedelse av revisjonsberetning	20
5.7 Konklusjoner og rapportering til revisjon av statsregnskapet	23
5.8 Kvalitetskontroll	24
5.9 Rapportering til Stortinget	24



Faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse

Versjonslogg

Følgende endringer som er foretatt vises nedenfor i versjonsloggen:

Dato	Versjon	Hva er endret?
29.01.2020	1.0	Første versjon av retningslinjer.
04.05.2022	2.0	Forordet er oppdatert og Riksrevisjonens kollegium vedtar retningslinjene.
20.05. 2023	3.0	Oppdatert basert på resultater fra Toppledelsens Etterfølgende Kontroll (TEK).



1 Innledning

Riksrevisjonen har mandat til å utføre finansiell revisjon i tråd med lov og instruks for Riksrevisjonen. Revisjonen skal planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, instruks og god revisjonsskikk krever.

Disse faglige retningslinjene for finansiell revisjon og administrativ uttalelse er utarbeidet for å sikre at den finansielle revisjonen følger kravene i ISSAI-ene. Retningslinjer for revisjon er et krav i ISSAI 140 om kvalitetskontroll og inngår som en del av Riksrevisjonens kvalitetssikringssystem for finansiell revisjon.

Disse retningslinjene gir en overordnet framstilling av generelle krav, grunnelementer og krav til revisjonsprosessen som gjelder for finansiell revisjon fra Riksrevisjonen.

Det finnes flere underliggende prosedyredokumenter med detaljerte krav til gjennomføringen av finansiell revisjon.

2 Hva er finansiell revisjon?

Formålet med finansiell revisjon er å øke de tiltenkte brukernes tillit til regnskapet.¹

Riksrevisjonens oppgaver ved regnskapsrevisjon er beskrevet i Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver. De er gitt i *lov om Riksrevisjonen* § 9. Dette er videre utdypet i *instruks om Riksrevisjonens virksomhet* § 3 Revisjonens innhold, hvor bekreftelsen i bokstav a vil resultere i at formålet nås:

Riksrevisjonen skal ved revisjon av regnskapene kontrollere om regnskapet gir et riktig bilde av den økonomiske virksomhet, herunder:

a) bekrefte at regnskapene ikke inneholder vesentlige feil og mangler

Dette innebærer å kontrollere og avgi uttalelse om hvorvidt regnskapet til det enkelte departement og den enkelte statlige virksomhet gir et dekkende bilde av den økonomiske virksomheten for regnskapsåret. Kontrollen utføres som finansiell revisjon i tråd med internasjonale revisjonsstandarder for offentlig revisjon ISSAI 2000-serien og rapporteres i en revisjonsberetning til virksomhetsledelsen, med kopi til det ansvarlige departementet og eventuelle styrer.

Paragrafen fortsetter slik:

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.

Denne oppgaven er i Riksrevisjonen delt i to revisjonsprosesser med hvert sitt rapporteringsmål, hvorav kun den første omfattes av disse retningslinjene:

- Uttalelsen om eventuelle vesentlige brudd på administrative bestemmelser om økonomistyring i staten, som nærmere definert i «Veileder til statlig budsjettarbeid» punkt 4.2.2.1. Formålet med uttalelsen er å informere om hvorvidt bruken av bevilgningene i det alt vesentlige er innenfor gjeldende regelverk. Dersom det ikke er identifisert indikasjoner på slike brudd, bekrefter uttalelsen dette. Uttalelsen gis i eget avsnitt i revisjonsberetningen for finansiell revisjon og gjennomføres i praksis også i sammenheng med den finansielle revisjonen.
- Etterlevelsesrevisjoner gjennomføres i tråd med *faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon*.

I tillegg til kontrollene etter bokstavene a og b ovenfor veileder Riksrevisjonen forvaltningen i regnskapsspørsmål med den hensikt å forebygge og forhindre feil i regnskapene. Dette er hjemlet i *lov om Riksrevisjonen* § 9 femte ledd.

¹ ISSAI 2200/3

3 Grunnelementer i finansiell revisjon

3.1 Type oppdrag

Finansiell revisjon er definert som et *attestasjonsoppdrag* da finansiell revisjon baserer seg på finansiell informasjon som er presentert av ansvarlig part.²

3.2 Trepartsforholdet

Attestasjonsoppdraget involverer minst tre separate parter. Revisor, ansvarlig part og tiltenkt bruker jf. ISSAI 200.

Riksrevisjonen er *revisor*. Begrepet *revisor* viser til alle i Riksrevisjonen som har en rolle i planlegging, gjennomføring, rapportering og oppfølging av forvaltningsrevisjoner, fra riksrevisor til medarbeider. Roller og ansvar for revisjonsarbeidet omtales nærmere i Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrollopgaver, og under «krav til revisjonsprosessen».

Riksrevisjonen er ekstern revisor for finansiell revisjon av virksomhetene. Det er virksomhetsledelsen som avlegger årsregnskapet og er ansvarlig for de finansielle aktivitetene som reflekteres i årsregnskapet, og den er derfor ansvarlig part i trepartsforholdet.

Virksomheten, overordnet departementet og Stortinget er tiltenkte brukere av revisjonsberetningen og videre rapportering – se kapittel 5.8 Rapportering til Stortinget.

3.3 Saksforhold, revisjonskriterier og saksforholdsinformasjon jf. ISSAI 2000

Saksforholdet er de finansielle aktivitetene som reflekteres i årsregnskapet.

Revisjonskriteriene er målestokken som *saksforholdet* måles opp mot. I finansiell revisjon er revisjonskriteriene det finansielle rammeverket som anvendes av virksomheten. Dette er normalt økonomireglementet for virksomheter som rapporterer etter kontantprinsippet og i tillegg statlige regnskapsstandarter (SRS) for virksomheter som rapporterer etter periodiseringsprinsippet. Dette inkluderer presentasjon av årsregnskapet med tilleggsopplysninger.

Virksomheten utarbeider årsregnskapet ved å registrere, måle og presentere de finansielle aktivitetene ved å anvende det finansielle rammeverket. Årsregnskapet som virksomheten utarbeider og avlegger, er *saksforholdsinformasjonen*.

I uttalelsen om administrative bestemmelser om økonomistyring i staten er *trepartsforholdet* det samme. *Revisjonskriteriene* er de administrative bestemmelsene som skal etterleves, *saksforholdet* er de aktivitetene det stilles krav om i det aktuelle regelverket. *Saksforholdsinformasjon* er vurderingen av om de administrative bestemmelsene er fulgt.

² ISSAI 100/30



3.4 Sikkerhetsnivå i revisjonen

Revisor innhenter inn tilstrekkelige og hensiktsmessige bevis for å danne seg en mening om årsregnskapet. Revisor uttrykker en mening med *betryggende sikkerhet*³ om årsregnskapet i revisjonsberetningen.

Betryggende sikkerhet er et høyt, men ikke absolutt sikkerhetsnivå. Den oppnås når revisor har innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå. En finansiell revisjon som er gjennomført i tråd med kravene i ISSAI 2000-serien, gjør revisor i stand til å uttale seg om regnskapet med betryggende sikkerhet.

Moderat sikkerhet er et lavere sikkerhetsnivå enn betryggende sikkerhet. Den oppnås når revisor har utført begrensede handlinger for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå. Begrensede handlinger kan for eksempel være analyser som er enklere og mer overordnede enn analyser som ville ha gitt betryggende sikkerhet. Uttalelser med moderat sikkerhet er i form av negativ bekreftelse, altså at revisor ikke er kjent med forhold som tilsier at saksforholdet er i strid med kriteriene.

³ ISSAI 200/25

4 Generelle krav til finansiell revisjon

Kravene til etikk, uavhengighet, kvalitetssikring av revisjonsoppdrag og å sikre at revisjonsteamet har riktig kompetanse for å gjennomføre revisjonsoppdraget er *nødvendige forutsetninger* for å gjennomføre en revisjon.

De etiske retningslinjene for Riksrevisjonen og Riksrevisjonens kvalitetssikringssystem er omtalt i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

Kravene er videre beskrevet i kapittel 5 «*Krav til revisjonsprosessen*».

4.1 Etikk og uavhengighet

Revisor må etterleve etiske krav som er relevante for revisjonen av regnskapet, herunder kravene til uavhengighet.⁴

4.2 Kvalitetssikring

Revisors mål er å innføre kvalitetssikringsrutiner på revisjonsoppdragsnivå som gir revisor betryggende sikkerhet for at revisjonen utføres i samsvar med profesjonsstandardene og gjeldende regulatoriske og juridiske krav, og at revisjonsberetningen som avgis, er hensiktsmessig ut fra omstendighetene.⁵

Oppdragsansvarlig revisor skal ta ansvaret for den totale kvaliteten på de enkelte revisjonsoppdragene som revisor er tildelt.⁶

4.3 Revisjonsteam og kompetanse

Oppdragsansvarlig revisor skal forsikre seg om at revisjonsteamet, og revisors eventuelle eksperter som ikke er en del av revisjonsteamet, samlet har tilstrekkelige ferdigheter og kompetanse til å utføre revisjonsoppdraget i samsvar med profesjonsstandarder og regulatoriske og gjeldende lovmessige og regulatoriske krav, og avgis en revisjonsberetning som er hensiktsmessig ut fra omstendighetene.⁷

4.4 Revisjonsrisiko

Revisjonsrisiko er risikoen for at revisor gir uttrykk for en uriktig mening i revisjonsberetningen når årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.⁸

⁴ ISSAI 2200/14

⁵ ISSAI 2200/6

⁶ ISSAI 2200/8

⁷ ISSAI 2200/14

⁸ ISSAI 2200/5



Faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse

Revisjonsrisiko = iboende risiko × kontrollrisiko × oppdagelsesrisiko

Iboende risiko: muligheten for at en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning kan inneholde feilinformasjon som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, før eventuelle tilhørende kontroller tas i betraktning.

Kontrollrisiko: risikoen for at feilinformasjon som kan forekomme i en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning, og som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, ikke forhindres eller avdekkes og korrigeres i rett tid av enhetens interne kontroll.

Oppdagelsesrisiko: risikoen for at revisjonshandlingene som utføres av revisor for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, ikke vil avdekke eksisterende feilinformasjon som kan være vesentlig, enten alene eller sammen med annen feilinformasjon.

Særskilt risiko er definert som en identifisert og anslått risiko for vesentlig feilinformasjon som etter revisors skjønn krever spesiell revisjonsmessig oppmerksomhet.⁹

4.5 Profesjonelt skjønn og skepsis

Revisor skal planlegge og gjennomføre en revisjon med profesjonell skepsis og være innforstått med at det kan foreligge omstendigheter som kan medføre at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.¹⁰

Revisor skal utøve profesjonelt skjønn ved planlegging og gjennomføring av revisjon av et regnskap.¹¹

Profesjonelt skjønn er definert som anvendelse av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdraget.¹²

Profesjonell skepsis er definert som en holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og vurderer revisjonsbevisene kritisk.¹³

Revisor må utøve profesjonelt skjønn og ha en profesjonell skeptisk holdning gjennom hele revisjonen.

4.6 Vesentlighet

Vesentlighetskonseptet anvendes av revisor både ved planlegging, utføring av revisjonen, ved evaluering av virkningen av identifisert feilinformasjon på revisjonen og av eventuelle ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet, og ved utarbeidelsen av en konklusjon i revisjonsberetningen.¹⁴

Feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlig dersom den enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke beslutningene som fattes av brukere på grunnlag av regnskapet. I staten kan slike

⁹ ISSAI 2315/4

¹⁰ ISSAI 2200/15

¹¹ ISSAI 2200/15

¹² ISSAI 2200/13

¹³ ISSAI 2200/13

¹⁴ ISSAI 2320/5



Faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse

beslutninger ofte også være av ikke-økonomisk art. I tillegg til virksomheten selv er de primære, tiltenkte brukerne av regnskapene Stortinget og overordnet departementet. Vesentligheten bidrar til å fastsette omfanget for revisjonen og bistår i den skjønnsmessige vurderingen av hvor omfattende revisjonen skal være. Dette vil også danne grunnlag for å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon og for å fastsette type, tidspunkt og omfang av revisjonshandlinger for planleggings- og gjennomføringsfasen.

Ved utarbeidelsen av den overordnede revisjonsstrategien skal revisor fastsette vesentlighet for regnskapet totalt sett.¹⁵

4.7 Kommunikasjon

Revisor skal ta standpunkt til hvilke(n) person(er) i enhetens styrings- og kontrollstruktur han skal kommunisere med.¹⁶

4.8 Dokumentasjon

Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjon i rett tid.¹⁷

Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjon på en slik måte at en erfaren revisor som tidligere ikke har hatt tilknytning til revisjonsoppdraget, forstår typen, tidspunkt for og omfanget av revisjonshandlingene som er utført for å oppfylle ISSAI-standardene og gjeldende lovmessige og regulatoriske krav, resultatene av gjennomførte revisjonshandlinger, de innhentede revisjonsbevisene og vesentlige forhold som avdekkes under revisjonen, konklusjonene på dem og viktige profesjonelle vurderinger som er gjort for å komme fram til disse konklusjonene.¹⁸

Kravene til dokumentasjon gjelder hele revisjonsprosessen og er et viktig grunnlag for kvalitetssikringen.

4.9 Rapportering

Revisor skal danne seg en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering¹⁹ og gi klart uttrykk for denne meningen gjennom en skriftlig beretning.²⁰

¹⁵ ISSAI 2320/10

¹⁶ ISSAI 2260/15

¹⁷ ISSAI 2230/7

¹⁸ ISSAI 2230/8

¹⁹ ISSAI 2700/10

²⁰ ISSAI 700/6

5 Krav til revisjonsprosessen

I riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver er Riksrevisjonens kvalitetssikringssystem beskrevet. I dette avsnittet beskrives ansvaret for det enkelte revisjonsoppdrag og kvalitetssikringen av oppdraget.

Oppdragsansvarlig revisors ansvar for kvalitetskontroll er omtalt i ISSAI 2220 Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper.

5.1 Oppdragsansvarlig revisor (ekspedisjonssjef)

Ekspedisjonssjef er oppdragsansvarlig revisor.

Oppdragsansvarlig revisor har ansvaret for den totale kvaliteten på det enkelte revisjonsoppdrag, herunder revisjonens utførelse og revisjonsberetningen som avgis på vegne av Riksrevisjonen. Oppdragsansvarlig revisor har ansvaret for innholdet i revisjonsberetningen og at den avgis med betryggende sikkerhet.

Oppdragsansvarlig revisor har ansvar for å påse at revisjonsteamet har tilstrekkelig kapasitet og kompetanse, at revisjonsoppdragene styres, utføres, følges opp og dokumenteres i samsvar med lov, ISSAI-ene og Riksrevisjonens retningslinjer, og at revisjonen ikke skjer i strid med kravene om uavhengighet eller andre etiske krav. Oppdragsansvarlig revisor har det overordnede ansvaret, men den operasjonelle og daglige veiledning- og kvalitetssikring av det enkelte revisjonsoppdrag er delegert til seksjonsleder.

Oppdragsansvarlig revisor har det overordnede ansvaret for den faglige støtten og oppfølgingen av revisjonsteamet. Dette skal bidra til at revisjonen er basert på en god forståelse av virksomheten, dens prosesser og sentrale risikoer inkludert oppfølging av svakheter fra forrige år.

På eller før datoen for revisjonsberetningen skal oppdragsansvarlig revisor:

- kvalitetssikre (gjennomgå) revisjonsdokumentasjonen
- diskutere med revisjonsteamet for å forsikre seg om at det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, med særlig vekt på de særskilte risikoene, inkludert oppfølging av svakheter fra forrige år, til å underbygge konklusjonene som er trukket
- forsikre seg om at revisjonsberetningen kan avgis, og at revisjonsberetningen er hensiktsmessig
- sikre at revisjonsfunnene er reflektert i konklusjonene

Kvalitetssikringen må innrettes slik at den er hensiktsmessig ut fra risikoen på det enkelte oppdrag, og minst i henhold til ISSAI 2220.A18:

- kritiske vurderingsområder, særlig de som er knyttet til vanskelige eller omstridte spørsmål som er identifisert under revisjonsoppdraget
- særskilte risikoer
- andre områder som oppdragsansvarlig revisor anser som viktige

Oppdragsansvarlig revisor har ansvar for selv å inneha den nødvendige kompetansen på ISSAI-standardene for finansiell revisjon og Riksrevisjonens faglige retningslinjer for finansiell revisjon, og for selv å inneha den nødvendige kapasiteten, slik at hun/han har en reell mulighet til å etterleve de kravene som stilles til

oppdragsansvarliges involvering i revisjonen, og det må sikres at hennes/hans involvering er behørig dokumentert.

Oppdragsansvarlig revisor har det overordnede ansvaret for at revisjonsteamet gjennomfører hensiktsmessig konsultasjon ved vanskelige eller omstridte spørsmål, og at det er sikret gode diskusjoner blant medlemmer av revisjonsteamene, slik at mindre erfarne medlemmer kan ta opp spørsmål med mer erfarne medlemmer, og at deltakere i revisjonsteamet kan ha en åpen dialog med oppdragsledelsen.

Oppdragsansvarlig revisor har det overordnede ansvaret for at eventuelle uenigheter innad i revisjonsteamet eller mellom revisjonsteamet og andre som er konsultert, er håndtert på en tilfredsstillende måte, og at håndteringen er behørig dokumentert.

Det er oppdragsansvarlig revisors overordnede ansvar å påse at det gjennomføres uavhengig kvalitetskontroll (oppdragskontroll, jf. ISSAI 2220) for relevante oppdrag han/hun har ansvar for, som nærmere definert i rutine for uavhengig kvalitetskontroll i finansiell revisjon. Dette omfatter å

- forsikre seg om at det er utnevnt en oppdragskontrollør
- diskutere vesentlige forhold som kommer fram under revisjonsoppdraget, herunder de som identifiseres under oppdragskontrollen, med oppdragskontrolløren
- ikke datere revisjonsberetningen før oppdragskontrollen er fullført

Det er utarbeidet egen prosedyre for uavhengig kvalitetskontroll (oppdragskontroll) som beskriver forholdet mellom avdelingsledelsen og uavhengig kvalitetskontrollør.

5.2 Seksjonsleder

Seksjonslederen har ansvar for veiledning og løpende kvalitetssikring i alle fasene i revisjonsoppdraget. Seksjonslederen sikrer at det enkelte team har tilstrekkelig kapasitet og kompetanse, og innretter involveringen etter det.

Seksjonslederen har det operative ansvaret for omfanget og framdriften og for at revisjonsoppdragene organiseres, styres, følges opp og utføres i samsvar med lov, ISSAI-ene og Riksrevisjonens retningslinjer. Det operative ansvaret omfatter også å bidra til å sikre en enhetlig revisjon og likeartet praksis av ISSAI-ene i Riksrevisjonen, at like funn vurderes likt, og å bidra til at ressursene og kompetansen styres der risikoen er størst på tvers av seksjonene og avdelingene for håndtering av Riksrevisjonens samlede risiko på best mulig måte. Når seksjonsleder identifiserer områder der det er behov for samhandling på tvers, eller ser at en slik samhandling har potensial for å effektivisere revisjonen, bringer seksjonslederen de aktuelle seksjonene og avdelingene sammen for å finne løsninger.

Seksjonslederen skal sikre grunnlaget for at oppdragsansvarlig revisor med betryggende sikkerhet kan avgi revisjonsberetning. Seksjonslederen sikrer at det utførte arbeidet er hensiktsmessig dokumentert og underbygger revisjonens konklusjoner.

Seksjonslederen har god innsikt i revisjonsoppdragene og gir løpende faglig veiledning og støtte til revisjonsteamene. Seksjonslederen veileder teamene for å sikre den «røde tråden» i revisjonen, fra virksomhetsforståelse, sentrale prosesser, risikovurdering, planlagt angrepsvinkel og gjennomføring til konklusjon. Den løpende veiledningen skal også sikre rett kvalitet og framdrift i revisjonen.

De viktigste revisjonshandlingene gjennomføres i samspill med virksomheten, ute hos virksomheten. Som hovedregel skal seksjonslederen derfor oppfordre til at revisjonen foregår fysisk ute hos virksomhetene, når dette er hensiktsmessig. Omfanget av seksjonslederens deltakelse ute i virksomhetene, som veileder og kvalitetssikrer på stedet under selve revisjonen vil være avhengig av kompleksiteten og risikoen ved revisjonen, og revisjonsteamets kompetanse og kapasitet.

5.2.1 Seksjonslederens rolle som operativt faglig ansvarlig, støtte og veileder

Seksjonslederen ser helheten i revisjonsarbeidet. Seksjonsleder legger vekt på å gi konstruktive, faglig gode og rettidige tilbakemeldinger.

Seksjonslederen gir teamet den nødvendige støtten for håndtering av særskilte risikoer, herunder vurdering og håndtering av risikoen for misligheter i samsvar med ISSAI 2240, og skjønnsmessige vurderinger som må foretas – særlig med hensyn til vesentlighet og særskilte risikoer. Ved behov bistår også seksjonslederen teamet konkret ved andre problemstillinger, og involverer ekspedisjonssjefen der det er nødvendig.

Seksjonslederen fattet nødvendige beslutninger i det enkelte oppdrags revisjonsløp når det oppstår behov, enten det gjelder faglige spørsmål eller ressurser/framdrift, om nødvendig i samråd med ekspedisjonssjefen.

Seksjonslederen sikrer at viktig uenighet innad i revisjonsteamet og/eller med den teamet har konsultert, blir brakt opp til ekspedisjonssjefen for avklaring og håndtering, samt dokumentert.

5.2.2 Seksjonslederens rolle som kvalitetssikrer

Seksjonslederen sikrer blant annet at teamet har tilegnet seg god nok forståelse av virksomheten, dens prosesser og de relevante risikoene som har betydning for regnskapet og revisjonen, inkludert avdekkede svakheter fra sist år. Seksjonsleder sikrer videre at den planlagte angrepsvinkelen for revisjonen er basert på denne kunnskapen, at den er egnet for å oppnå betryggende sikkerhet, og at teamlederen har god styring og ledelse av oppdraget.

Seksjonslederen følger opp at det gjennomføres tilfredsstillende og rettidig kvalitetskontroll av revisjonsarbeidet, og at kvalitetskontrollen er dokumentert. Seksjonslederen vil normalt ikke gjennomgå all revisjonsdokumentasjon, men det som anses som nødvendig for å sikre at det gjennomføres en effektiv revisjon, inkludert forventet kvalitet.

Seksjonslederen sikrer at rutinene for avklaring av eventuell uavhengighet blir fulgt, og at mulige brudd på de etiske reglene blir brakt opp til ekspedisjonssjefen.

Dersom det oppstår eller avdekkes en eller flere feil eller mangler som medfører økt revisjonsrisiko for Riksrevisjonen, er det seksjonsleders ansvar å informere ekspedisjonssjefen om dette. Dette kan for eksempel være når revisjonsrisikoen ikke kan reduseres tilstrekkelig når revisor avdekker misligheter eller vesentlige brudd på administrative bestemmelser for økonomistyring eller at teamet i planleggingsfasen har identifisert risiko som kan få betydning for ressurstilgang, kompetanse, oppfølging fra ledergruppen m.m.

Seksjonslederens involvering og kvalitetssikring er behørig dokumentert.

5.2.3 Teamleder

Teamlederen skal lede og koordinere revisjonsprosessen på det enkelte oppdrag. Teamlederen vil være førstehåndsansvarlig for revisjonsprosessen, inkludert å gi faglig veiledning og rettledning til resten av revisorene i teamet. Teamleder vil være det løpende kontaktpunktet og diskusjonspartner for virksomhetene, både for praktiske og faglige spørsmål.

Omfanget av teamlederens oppgaver og ansvar varierer ut fra teamets størrelse og oppdragets størrelse, kompleksitet og risiko. Omfanget og nivået på oppgaver og ansvar forankres med seksjonslederen.

Teamlederen skal i samarbeid med seksjonslederen sørge for den røde tråden i revisjonen, altså forståelse av virksomheten, risikovurderinger, planlegging av angrepsvinkel, gjennomføring og at konklusjonene reflekterer hvordan de iboende risikoene er redusert gjennom den revisjonen som er gjennomført. Teamlederen sørger for at teamet dokumenterer utført arbeid hensiktsmessig og i henhold til Riksrevisjonens retningslinjer.

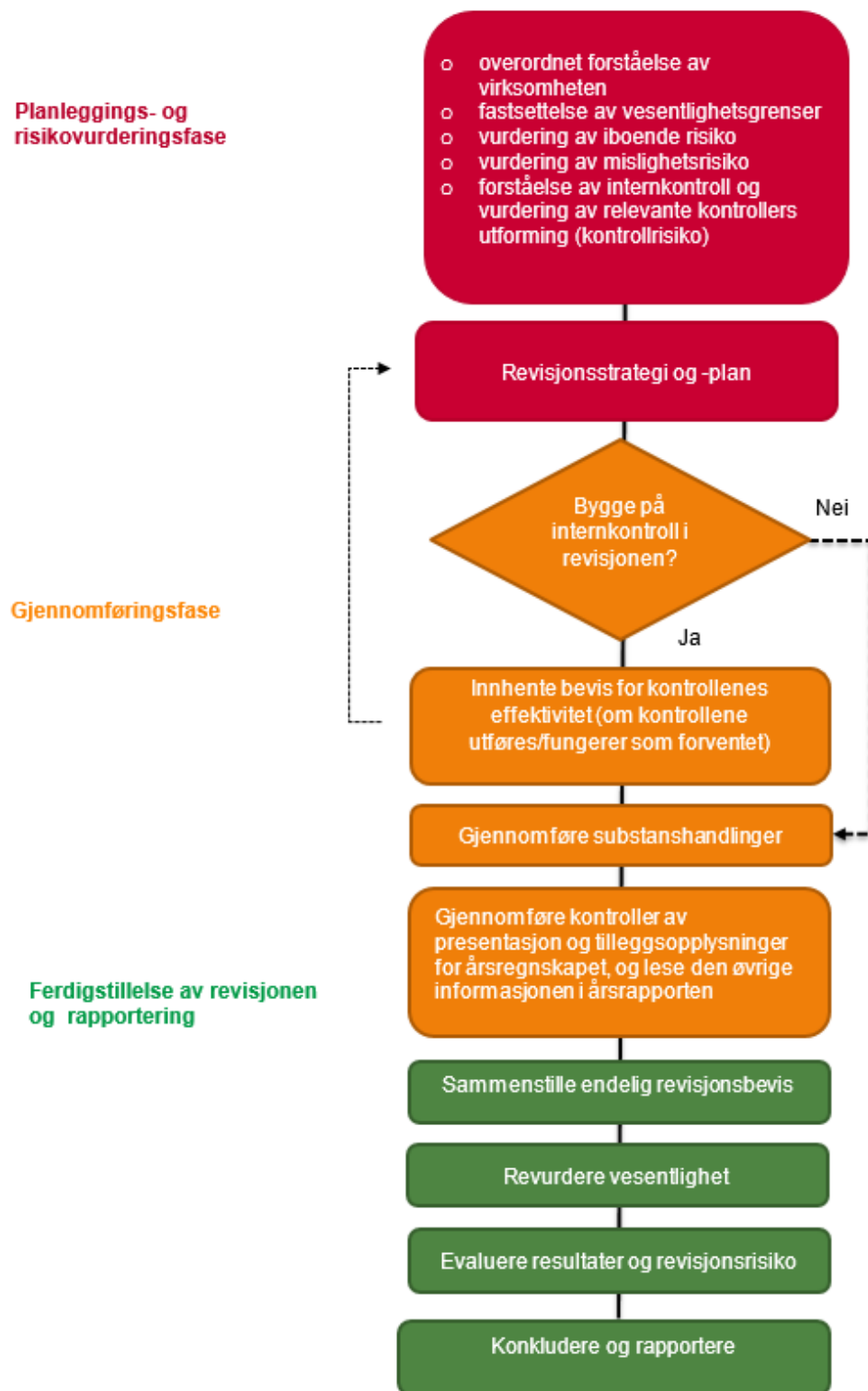
Teamlederen har ansvar for å kommunisere med og involvere seksjonsleder, og skal uten ubegrunnet opphold informere om forhold som kan ha betydning for gjennomføringen av revisjonen, både faglig og ressursmessig, inkludert også eventuelle behov for metoderådgivning. Teamlederen kan ikke godkjenne betydelige endringer i angrepsvinkelen for revisjonen uten at seksjonslederen er informert og har gitt sin tilslutning til endringene.

Teamlederen har ansvar for å informere teammedlemmene om blant annet følgende forhold:

- deres oppgaver og plikter, herunder nødvendigheten av å etterleve relevante etiske krav og av å planlegge og utføre en revisjon med profesjonell skepsis, som påkrevd i ISSAI 2200
- rollefordelingen mellom teamet, seksjonslederen og ekspedisjonssjefen
- type virksomhet, dens prosesser, sentrale risikoer og problemer som kan oppstå (inkludert erfaringer og konsekvenser fra revisjonen forrige år)
- målene for arbeidet som skal utføres
- at den planlagte og detaljerte angrepsvinkelen for revisjonen skal være basert på forståelse av virksomheten og egnethet for å møte de vurderte risikoene, underbygge konklusjoner og være effektiv

5.3 Prosessen i en finansiell revisjon

Figur 1 Revisjonsprosessen



Kilde: Riksrevisjonen

5.4 Planleggings- og risikovurderingsfasen

Målet med planleggingsfasen er å planlegge en revisjon slik at revisjonsarbeidet blir utført på en effektiv måte med god kvalitet.²¹

Planlegging av en revisjon innebærer utarbeidelse av en overordnet revisjonsstrategi for oppdraget, samt utarbeidelse av en revisjonsplan.²²

Innledende aktiviteter knyttet til revisjonsoppdraget er en del av planfasen.

Vurderinger og dokumentasjon av at revisjonen skjer i overenstemmelse med *etiske krav, herunder uavhengighetsbestemmelser* gjøres i denne fasen. Hvis det dukker opp forhold i løpet av revisjonsprosessen, må de vurderes og dokumenteres.

Vurdering og dokumentasjon av revisjonsteamets kompetanse gjøres i denne fasen.

Som en del av innledende aktiviteter skal revisor ta standpunkt til hvilke personer i enhetens styrings- og kontrollstruktur det skal kommuniseres med. Riksrevisjonen sender ut innledende revisjonsbrev og starter revisjonsoppdraget med et innledende møte hvor forhold rundt kommunikasjon blir gjennomgått. Revisor informerer om revisors oppgaver og plikter, at revisor er ansvarlig for å utforme en mening om regnskapet, og at revisjonen av regnskapet ikke fritar ledelsen eller dem som har det overordnede ansvaret for styring og kontroll, for deres ansvar. Revisor skal avtale en oversikt over revisjonenes *planlagte innhold og tidspunkt*. Revisor informerer om de særskilte risikoene som er identifisert av revisor. Revisor skal kommunisere betydelige funn som er avdekket i revisjonen.

Revisors forståelse av enheten og dens omgivelser, herunder enhetens internkontroll, er en vesentlig del av planleggingen. Denne forståelsen danner grunnlag for risikovurderingen og utforming av revisjonshandlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, men ikke for å gi et uttrykk for internkontrollens effektivitet. Som en del av risikovurderingen skal revisor ta hensyn til risikoer fra tidligere års revisjoner og følge dem opp.

5.4.1 Overordnet forståelse av virksomheten

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten og dens omgivelser i henhold til kravene i ISSAI 2315.11 a–e. Revisor skal dokumentere en beskrivelse av virksomheten, virksomhetens tilknytningsform til staten, det finansielle rammeverket, relevante lover og forskrifter, virksomhetens prosesser, herunder om det benyttes serviceleverandører, og av kontrollmiljøet i virksomheten.

Bruk av serviceorganisasjoner

Når virksomheten som revideres, benytter seg av tjenestene til en serviceorganisasjon, er det, i henhold til ISSAI 2402, «særlige hensyn ved revisjon av virksomhet som bruker en serviceorganisasjon». Revisor skal opparbeide seg en forståelse av tjenestene og hvordan de påvirker virksomhetens interne kontroll og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon. Revisor skal utforme og utføre revisjonshandlinger for å håndtere disse risikoene.

²¹ ISSAI 2300

²² ISSAI 2300

De viktigste serviceorganisasjonene for de statlige virksomhetene i denne sammenheng er Direktoratet for økonomistyring (DFØ) og Statens innkrevingsentral (SI). Riksrevisjonen har sentralisert revisjonsopplegg rettet mot DFØ og SI som serviceorganisasjoner, som de andre virksomhetsrevisjonene legger til grunn for sine revisjoner.

5.4.2 Fastsettelse av vesentlighetsgrenser

Revisor skal i planleggingsfasen fastsette og dokumentere totalvesentlighetsgrense (TVG) og arbeidsvesentlighetsgrense (AVG). Revisor kan i tillegg definere en grense for klart ubetydelig (avdekkede) feil (GUF). Revisor skal vurdere om det er behov for å justere vesentlighetsgrensen både i både i gjennomførings- og konklusjonsfasen. Riksrevisjonen har utarbeidet nærmere prosedyrer og verktøy for beregning av vesentlighetsgrensene.

5.4.3 Vurdering av iboende risiko

Basert på den opparbeidede forståelsen av virksomheten skal revisor utføre risikovurderingshandlinger for å identifisere og anslå risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå. Ved gjennomføringen av disse handlingene skal revisor også innhente informasjon for å identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter – se 5.3.4.

Risikovurderingshandlingene må omfatte

- forespørsler til ledelsen og andre relevante personer
- forespørsler til internrevisjon
- analytiske handlinger
- observasjon og inspeksjon

5.4.4 Vurdering av mislighetsrisiko

I henhold til lov om Riksrevisjonen § 9 fjerde ledd skal Riksrevisjonen gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil.

Revisor skal identifisere og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes misligheter. Risiko og mistanke om misligheter skal diskuteres i revisjonsteamet. Risiko for vesentlige feil i regnskapet som skyldes misligheter, skal anses som en særskilt risiko. Revisor skal hente inn tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende de anslåtte særskilte risikoene. Dersom revisor, gjennom revisjonen, identifiserer misligheter eller har hentet inn informasjon som tyder på at misligheter kan foreligge, skal revisor kommunisere disse forholdene.²³

Revisor skal vurdere å følge opp mistanker om misligheter selv om de beløpsmessig ikke har vesentlig innvirkning på regnskapet, og selv om de feilene som skyldes misligheter, ikke utgjør det som ellers ville anses som vesentlige lov- eller regelbrudd som er relevante for uttalelse om administrativt regelverk.

²³ ISSAI 2240

Som en del av mislighetsvurderingen må revisor opparbeide seg en forståelse av virksomhetens eventuelle relasjoner og transaksjoner med nærstående parter for å gjøre revisor i stand til å konkludere på om regnskapet, i den grad det er påvirket av slike relasjoner og transaksjoner, gir et rettviseende bilde.²⁴

Revisor skal i henhold til ISSAI 2240.31 forutsette særskilt risiko for ledelsens overstyring av kontroller, på grunn av ledelsens unike mulighet til å begå misligheter.

5.4.5 Forstå virksomhetens interne kontroll og kontrollrisiko

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen. Selv om de fleste kontroller som er relevante for revisjonen, sannsynligvis er relatert til finansiell rapportering, er ikke alle kontroller som er relatert til finansiell rapportering, relevante for revisjonen. Hvorvidt en kontroll, alene eller sammen med andre, er relevant for revisjonen, avgjøres av revisor ved anvendelse av profesjonelt skjønn. Når revisor opparbeider seg en forståelse av kontroller som er relevante for revisjonen, skal revisor vurdere utformingen av disse kontrollene og fastslå hvorvidt de er iverksatt ved å utføre handlinger i tillegg til forespørsler til ansatte i enheten.

5.4.6 Overordnet revisjonsstrategi og revisjonsplan

Revisor skal utarbeide en overordnet revisjonsstrategi og revisjonsplan.²⁵ Revisjonsstrategien skal beskrive revisjonens omfang, tidspunkt og styring av oppdraget, og dette gir føringer for utarbeidelse av revisjonsplan.

Revisjonsplanen skal inneholde en beskrivelse av typen, omfanget og tidspunkt for planlagte risikovurderingshandlinger²⁶, revisjonshandlinger på påstandsnivå²⁷ og andre planlagte revisjonshandlinger. I praksis anses dokumentasjonen av revisjonsplanen dekket ved dokumentet som heter «Revisjonsstrategi», og av tidspunkt, omfang og type handlinger som er lagt inn i lister i revisjonsprogrammet (NYS).

Oppdragsansvarlig revisor skal godkjenne revisjonsstrategien ut fra at de planlagte revisjonshandlingene er relevante og egnet ut fra den vurderte risikoen.

Revisor skal oppdatere og endre den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen ved behov etter hvert som revisjonen utføres.²⁸

5.4.7 Uttalelse om administrative regelverk for økonomistyring

Gjennom revisjon av årsregnskapet og kontrollhandlinger som revisor finner nødvendig i henhold til ISSAI 4000, skal revisor gi en uttalelse om administrativt regelverk for økonomistyring. Revisjonshandlingene i den finansielle revisjonen (forespørsler til ledelsen, kartlegging og testing av internkontroll, analytiske substanshandlinger og detaljtesting) anses i tilstrekkelig grad egnet til å få indikasjoner på vesentlige brudd på administrative bestemmelser om økonomistyring i staten. Avdekkes det imidlertid indikasjoner på vesentlige brudd, skal revisor gjøre egne begrensede handlinger i tråd med ISSAI 4000 for å forstå omfanget av eventuelle brudd.

²⁴ ISSAI 2550

²⁵ ISSAI 2300

²⁶ ISSAI 2315

²⁷ ISSAI 2330

²⁸ ISSAI 2300

5.5 Gjennomføringsfase

5.5.1 Gjennomføre test av kontroller

Revisor skal utforme tester av kontroller for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at relevante kontroller fungerer effektivt dersom ett av følgende tilfeller gjelder:

- revisors vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå omfatter en forventning om at kontrollene fungerer effektivt (det vil si at revisor planlegger å bygge på kontrollens effektivitet ved fastsettelse av type, tidspunktet for utførelse og omfanget av substanshandlinger)
- substanshandlinger alene ikke gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis på påstandsnivå²⁹

5.5.2 Gjennomføre substanshandlinger

Uavhengig av den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon skal revisor utforme og utføre substanshandlinger for hver enkelt vesentlige transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning.³⁰ Avhengig av omstendighetene kan revisor komme fram til at

- Analytiske substanshandlinger alene vil være tilstrekkelig til å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå – for eksempel når revisors risikovurdering underbygges av revisjonsbevis fra tester av kontroller.
- Ren detaljbasert testing er mest hensiktsmessig.
- En kombinasjon av analytiske substanshandlinger og detaljtester er mest hensiktsmessig for å håndtere de anslåtte risikoene.³¹

Dersom revisor har funnet at en anslått risiko for vesentlig feilinformasjon er en særskilt risiko, skal revisor utføre substanshandlinger som er spesielt tilpasset denne risikoen. Når angrepsvinkelen til en særskilt risiko bare består av substanshandlinger, skal disse kontrollene omfatte detaljtester.³²

5.5.3 Revisjon av grunnlag for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift

De opplysningspliktige ytelsene og grunnlaget for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift skal kontrolleres med «andre og mer omfattende kontrollhandlinger enn vesentlighetsgrensen for revisjon av årsregnskapet nødvendigvis skulle tilsi», på linje med det som følger av standard for attestasjonsoppdrag SA 3801.15.

5.5.4 Gjennomføre kontroller av presentasjon og tilleggsopplysninger

Revisor skal utføre revisjonshandlinger for å vurdere om presentasjonen av regnskapet totalt sett, inkludert de tilknyttede tilleggsopplysningene, er i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.³³

Revisor er avhengig av å ha mottatt regnskapsoppstillingen for å gjennomføre tester for presentasjon og tilleggsopplysninger.

²⁹ ISSAI 2330

³⁰ ISSAI 2330

³¹ ISSAI 2330/A43

³² ISSAI 2330, 2330/21

³³ ISSAI 2330

Bevilgningsoppstilling

Formålet med testingen er å sikre at alle konti blir presentert på korrekt linje i bevilgningsoppstillingen (statskontoplan) og at notene er satt opp i tråd med kravene i økonomiregelverket og rundskriv³⁴ R-115. Videre skal revisor kontrollere at bevilgningen er ført opp i tråd med revidert budsjett og viser korrekt mer-/mindreforbruk.

Artskontoppstilling

Formålet med testingen er å sikre at alle konti blir presentert på korrekt linje i artskontooppstillingen (standard kontoplan), og at notene er satt opp i tråd med kravene i økonomiregelverket og rundskriv R-115.

SRS – virksomhetsregnskap

Formålet med testingen er å sikre at alle konti blir presentert på korrekt linje i virksomhetsregnskapet, og at notene er satt opp i tråd med kravene i SRS-standardene.

Øvrig informasjon i årsrapporten

ISSAI 2720 omhandler revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrig informasjon», uansett om det er finansiell eller ikke-finansiell informasjon (annet enn regnskapet og tilhørende revisjonsberetning) som er inkludert i virksomhetens årsrapport. Virksomhetens årsrapport kan være ett enkelt dokument eller en kombinasjon av dokumenter som tjener samme formål. For statlige virksomheter som avlegger årsregnskapet etter rundskriv R-115, er det årsrapportens del I–V som utgjør «øvrig informasjon».

Revisor skal lese den øvrige informasjonen for å fastslå tre forhold:

- at det ikke er vesentlige uoverensstemmelser i forhold til det reviderte regnskapet
- at det ikke er vesentlige uoverensstemmelser i forhold revisors kunnskap om virksomheten og dens omgivelser
- at ingen deler av årsrapporten er «tilsynelatende feil»

Dersom det konkluderes med at årsrapporten har feil, skal ledelsen, eventuelt styret og eventuelt departementet bes om å sørge for korrigerende av feilen. Om feilen ikke rettes, må konsekvensen for revisjonen og beretningen for øvrig vurderes. Dersom beretningen i spesielle tilfeller allerede skulle være avgitt, må det vurderes å avgi ny beretning eller informere virksomheten i brev.

Revisor må bruke skjønn i vurderingen av hvor alvorlig en eventuell feil i årsrapporten er.

5.6 Ferdigstillelse av revisjonen og utstedelse av revisjonsberetning

5.6.1 Sammenstille endelig revisjonsbevis

Revisor skal akkumulere feilinformasjon som er identifisert under revisjonen, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelig. Identifiserte misligheter eller informasjon som tyder på at misligheter kan foreligge, anses ikke som ubetydelige. Revisor skal i rett tid kommunisere til riktig ledelsesnivå all feilinformasjon som er

³⁴ Rundskrivene inneholder presiseringer og utdypende bestemmelser til reglementene

akkumulert under revisjonen, med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift. Revisor skal be ledelsen om å korrigere feilinformasjonen.³⁵

Revisor skal utforme og utføre analytiske handlinger mot slutten av revisjonen. Disse handlingene hjelper revisor med å utarbeide en overordnet konklusjon om hvorvidt regnskapet er konsistent med revisors forståelse av enheten.³⁶ Dersom resultatet fra analytiske handlinger viser betydelige avvik fra forventningsverdier, skal revisor undersøke slike avvik.

Revisor skal også innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for hvorvidt hendelser som finner sted mellom balansedagen og datoen for revisjonsberetningen, og som krever korrigering av eller omtale i regnskapet, er hensiktsmessig reflektert i det aktuelle regnskapet.³⁷

5.6.2 Revurdere vesentlighet

Revisor skal revurdere vesentlighet for regnskapet totalt sett (og andre fastsatte vesentlighetsgrenser hvis det er relevant) når revisor under revisjonen blir oppmerksom på informasjon som ville ha medført at revisor hadde fastsatt et annet beløp (eller flere beløp) innledningsvis.³⁸

5.6.3 Evaluere resultater og revisjonsrisiko

Basert på utførte revisjonshandlinger og innhentede revisjonsbevis skal revisor, før avslutningen av revisjonen, evaluere hvorvidt vurderingen av risiko for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå fortsatt er hensiktsmessige.

Revisor skal fastslå hvorvidt tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis er innhentet. Ved utformingen av en revisjonsberetning skal revisor vurdere alle relevante revisjonsbevis, uavhengig av om de synes å bekrefte eller motsi påstandene i regnskapet.³⁹

Revisor må bruke sitt profesjonelle skjønn for å vurdere om det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå og dermed gjøre det mulig for revisor å trekke rimelige konklusjoner som revisors mening skal bygge på.⁴⁰

Dersom revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for en vesentlig påstand i regnskapet, skal revisor forsøke å hente inn ytterligere revisjonsbevis.⁴¹

5.6.4 Konkludere og utstede revisjonsberetning

Revisor skal danne seg en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering. Konklusjon på oppdrag skal godkjennes av seksjonslederen før utarbeidelse av revisjonsberetning. Generelt sett skal hele revisjonsberetningens ordlyd kommuniseres til virksomhetsledelsen, med kopi til overliggende departement, slik at det blir tilstrekkelig tid til diskusjon før regnskapets- og revisjonsberetningens avleggelse. Dette er spesielt viktig dersom en revisjonsberetning avviker fra ren form.

³⁵ ISSAI 2450

³⁶ ISSAI 2520

³⁷ ISSAI 2560

³⁸ ISSAI 2320

³⁹ ISSAI 2330

⁴⁰ ISSAI 2200

⁴¹ ISSAI 2330

Konklusjon totalt sett

For å danne seg denne meningen skal revisor trekke en konklusjon om hvorvidt revisor har oppnådd betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Denne konklusjonen skal ta følgende i betraktning:

- revisors konklusjon, i samsvar med ISSAI 2330, om hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis
- revisors konklusjon, i samsvar med ISSAI 2450, om hvorvidt ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet
- evalueringene om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (ISSAI 2700, punkt 12–15)

Revisor skal gi uttrykk for en umodifisert konklusjon når revisor konkluderer med at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.

Modifisert konklusjon

Dersom revisor

- på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis konkluderer med at regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon; eller
- ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne konkludere med at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon,

skal revisor modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen i samsvar med ISSAI 2705 (ISSAI 2700).

Presisering

Dette er et avsnitt i revisjonsberetningen som henviser til et forhold som er riktig presentert eller beskrevet i regnskapet, men som etter revisors skjønn er av *grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet*.

Avsnitt om «andre forhold»

Det kan være nødvendig å omtale andre forhold som følge av rapporteringskrav i norsk lovgivning. Slike forhold vil revisor måtte omtale under overskriften «Andre forhold». Eksempel på slike forhold er revisors rapporteringsplikt knyttet til forhold som revisor mener bør gjøres kjent for virksomhetsledelsen eller overliggende departement og eventuelle styrer, for eksempel forvaltningskritikk.

Øvrig informasjon i årsrapporten

Vesentlige, uavklarte feil i den øvrige informasjonen, altså informasjon som gis i samme publikasjon som årsregnskapet, vil kunne resultere i en kommentar om dette i revisjonsberetningen.

Sentrale forhold ved revisjonen

Revisjonsberetningen skal også inneholde et avsnitt om «sentrale forhold ved revisjonen», dersom slike er identifisert i revisjonen.

ISSAI 2701: «De forholdene som, etter revisors profesjonelle skjønn, var av størst betydning ved revisjonen av regnskapet for den aktuelle perioden. Sentrale forhold ved revisjonen velges blant de forholdene revisor har kommunisert om med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.»

Rapportering av sentrale forhold vil gi mer informasjon til brukeren om revisors arbeid, som vil øke tillitten til beretningen og forståelsen av regnskapet. Revisor tar utgangspunkt i risikovurderingen og de forholdene som av dette er vurdert som høy eller særskilt risiko ved revisjonen (ofte områder som store beløp, skjønn og estimer og risiko for vesentlige feil). Av disse forholdene vurderer revisor hvilke som har vært mest sentrale. Forholdene beskrives i beretning.

Formålet med avsnittet sentrale forhold ved revisjonen er ikke å kritisere virksomheten eller regnskapet, men å nyansere beskrivelsen av revisjonsprosessen. Det kan likevel hende at det sentrale revisjonsforholdet inneholder informasjon som implisitt kan oppleves som kritikk.

Hvilke revisjonsoppdrag som er gjenstand for fast rapportering av sentrale forhold, fastsettes etter nærmere rutiner i Riksrevisjonen, men det vil typisk gjelde de største virksomhetene. Alle virksomheter kan imidlertid kvalifisere i spesielle tilfeller.

Administrativt regelverk

Revisor skal også uttale seg om at hun eller han er kjent med forhold som tilsier at virksomhetens disponering av bevilgningene er i strid med administrative bestemmelser om økonomistyring i staten. Uttalelsen er et attestasjonsoppdrag med moderat sikkerhet og bygger overordnet på ISSAI 4000. Metodikken er definert i veiledningen *rammeverk for revisjon av administrativt regelverk*.

Revisor skal gi uttrykk for en umodifisert konklusjon når revisor basert på revisjonen av årsregnskapet og kontrollhandlinger han har funnet nødvendig i henhold til ISSAI 4000, er ikke kjent med forhold som tilsier at virksomhetens disponering av bevilgningene er i strid med administrative regelverk for økonomistyring.

Dersom revisor på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis kommer fram til at virksomhetens disponering av gitte bevilgninger i det vesentlige ikke er etterlevd i henhold til administrativt regelverk for økonomistyring, skal revisor modifisere uttalelsen i revisjonsberetningen.

5.7 Konklusjoner og rapportering til revisjon av statsregnskapet

Revisjonshandlinger knyttet til bevilgningsoppstillingen for å oppnå hensiktsmessige og tilstrekkelige revisjonsbevis og konklusjonene på disse handlingene er et grunnlag for revisjonen av statsregnskapet og riksrevisjonens uttalelse om statsregnskapet. Resultatene av disse handlingene rapporteres til revisor som er ansvarlig for revisjon av statsregnskapet. Se videre i om Riksrevisjonens uttalelse om statsregnskapet i *faglige retningslinjer for statsregnskapet*.

5.8 Kvalitetskontroll

Riksrevisjonen gjennomfører to typer kvalitetskontroller rettet mot revisjonsrisikoen i konkrete revisjonsoppdrag:

- *gjennomganger* – kvalitetssikring internt i revisjonsoppdraget før revisjonsberetning utstedes, i henhold til ISSAI 2220 om gjennomganger. Se ovenfor i dette kapitlet for nærmere definerte prinsipper, ansvar og roller for slik kvalitetssikring.
- *uavhengig kvalitetskontroll* – kvalitetskontroll av utvalgte revisjonsoppdrag før revisjonsberetning utstedes. Kontrollen utføres av ansatte som er uavhengige av det konkrete revisjonsoppdraget, i henhold til ISSAI 2220 om *oppdragskontroll*. Det finnes en egen prosedyre for uavhengig kvalitetskontroll i Riksrevisjonen.

I tillegg, som en del av det overordnede kvalitetssikringssystemet i Riksrevisjonen, blir utvalgte oppdrag gjennomgått *etter* at revisjonsberetning er utstedt, Toppledelsens Etterfølgende Kontroll (TEK), i henhold til ISSAI 2220 om overvåking. Det finnes egne prosedyrer for TEK i Riksrevisjonen.

5.8.1 Kvalitetskomité for finansiell revisjon

Kvalitetskomiteen for finansiell revisjon skal avklare revisjonsfaglige spørsmål opp mot ISSAI 2000 og Riksrevisjonens faglige retningslinjer for finansiell revisjon og administrativ uttalelse. Sakene skal behandles på forespørsel fra revisjonsavdelingene eller SUV der det er ulike syn mellom avdelingene, eller etter ønske fra Riksrevisor eller revisjonsråden. Komiteen kan avklare både prinsipielle spørsmål og konkrete saker. Ved uenighet om konklusjon i revisjonsberetning mellom oppdragsansvarlig revisor og SUV kan dette løftes til kvalitetskomiteen, som ved en flertallsbeslutning vedtar en tilrådning til Riksrevisor.

5.9 Rapportering til Stortinget

Konklusjonene i revisjonsberetningene som sendes til virksomheten med kopi til departementet og rapporteres til Stortinget i Riksrevisjonens Dokument 1. For virksomheter med modifiserte beretninger av regnskapet eller administrativ uttalelse beskrives forholdet særskilt.