



# Faglige retningslinjer for Finansiell revisjon



## 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* ble lagt til grunn fra og med 1. mai 2020. Justerte retningslinjer hvor betegnelsen er endret til Riksrevisjonens *Faglige retningslinjer for finansiell revisjon* er lagt til grunn fra og med 1. juli 2024.

Dette er versjon 4.0 av retningslinjene.

Vedtatt av Riksrevisjonens kollegium 18. juni 2024

## Innhold

### Forord 1

<b>Versjonslogg .....</b>	<b>3</b>
<b>1 Innledning .....</b>	<b>4</b>
<b>2 Hva er finansiell revisjon? .....</b>	<b>4</b>
<b>3 Grunnelementer i finansiell revisjon .....</b>	<b>5</b>
3.1 Type oppdrag .....	5
3.2 Trepartsforholdet .....	5
3.3 Saksforhold, revisjonskriterier og saksforholdsinformasjon jf. ISSAI 2000 .....	5
3.4 Sikkerhetsnivå i revisjonen .....	6
<b>4 Generelle krav til finansiell revisjon .....</b>	<b>7</b>
4.1 Etikk og uavhengighet .....	7
4.2 Kvalitetssikring .....	7
4.3 Revisjonsteam og kompetanse .....	7
4.4 Revisjonsrisiko .....	7
4.5 Profesjonelt skjønn og skepsis .....	8
4.6 Vesentlighet .....	8
4.7 Kommunikasjon .....	9
4.8 Dokumentasjon .....	9
4.9 Rapportering .....	9
<b>5 Krav til revisjonsprosessen .....</b>	<b>10</b>
5.1 Oppdragsansvarlig revisor(ekspedisjonssjef) .....	10
5.2 Seksjonsleder .....	11
5.3 Prosessen i en finansiell revisjon .....	14
5.4 Planleggings- og risikovurderingsfasen .....	15
5.5 Gjennomføringsfase .....	17
5.6 Ferdigstillelse av revisjonen og utstedelse av revisjonsberetning .....	19
5.7 Konklusjoner og rapportering til revisjon av statsregnskapet .....	21
5.8 Kvalitetskontroll .....	21
5.9 Rapportering til Stortinget .....	22

## 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.
20.06.2023	3.0	Oppdatert basert på resultater fra Toppledelsens Etterfølgende Kontroll (TEK).
18.06.2024	4.0	Fjerde versjon av retningslinjen der endringer i hovedsak er gjennomført basert på de faglige avklaringene for regnskapsrevisjonen.

---

## 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 er utarbeidet for å sikre at den finansielle revisjonen følger kravene i ISSAI-ene med tilhørende veiledning i GUID 2900. 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 i 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.<sup>1</sup>

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

Riksrevisjonen avgir en årlig revisjonsberetning, som attestasjonsoppdrag, av virksomhetenes årsregnskap. Revisjonsberetningen viser resultatet av revisjonen og vår mening om hvorvidt regnskapet, som er avlagt av virksomheten eventuelt styret, i det alt vesentlige gir et dekkende bilde og er avlagt i samsvar med det finansielle rammeverket. Revisjonsberetningen adresseres til virksomheten med kopi til det overordnede departement. Revisjonen utføres som finansiell revisjon i tråd med de internasjonale revisjonsstandardene for offentlig revisjon, ISSAI 2000-serien.

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

<sup>1</sup> ISSAI 2200

## 3 Grunnelementer i finansiell revisjon

### 3.1 Type oppdrag

Finansiell revisjon er definert som et *attestasjonsoppdrag*, da finansiell revisjon går ut på å bekrefte den finansielle informasjonen som er presentert av ansvarlig part.<sup>2</sup>

### 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 den finansielle revisjonen, fra riksrevisor til medarbeider. Roller og ansvar for revisjonsarbeidet omtales nærmere i Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver, og under kapittel 5 «*Krav til revisjonsprosessen*» nedenfor.

Riksrevisjonen er revisor for alle statlige virksomheter, inkludert departementene og andre som er rapporteringspliktige til staten. Det er virksomhetsledelsen og eventuelt styret som avlegger årsregnskapet, og er ansvarlig for de finansielle aktivitetene som reflekteres i årsregnskapet. De er derfor ansvarlig part i trepartsforholdet.

Stortinget, overordnet departement og virksomheten 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 regnskapsstandarder (SRS) for virksomheter som rapporterer etter periodiseringsprinsippet. I tillegg anvender noen få virksomheter andre regelverket når forholdet ikke dekkes av det statlige rammeverket.

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*.

---

<sup>2</sup> ISSAI 100

## 3.4 Sikkerhetsnivå i revisjonen

Revisor innhenter tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å danne seg en mening om årsregnskapet. Revisor uttrykker en mening i revisjonsberetningen med *betryggende sikkerhet*<sup>3</sup> om regnskapsoppstillingene i årsregnskapet.

*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.

---

<sup>3</sup> ISSAI 2000

## 4 Generelle krav til finansiell revisjon

Kravene til etikk, uavhengighet, og kvalitetssikring av revisjonsoppdraget, 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 kvalitetssikringsystem 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.<sup>4</sup> Riksrevisjonens etiske retningslinjer stiller krav til hele Riksrevisjonens virksomhet, og alle deler av organisasjonen, alle ansatte og alle som arbeider for eller opptre på vegne av Riksrevisjonen.

### 4.2 Kvalitetssikring

Riksrevisjonen skal sørge for at det er etablert kvalitetssikringsrutiner på revisjonsoppdragene. Dette skal sørge for at revisor har oppnådd 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.<sup>5</sup>

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

### 4.3 Revisjonsteam og kompetanse

Oppdragsansvarlig revisor skal forsikre seg om at revisjonsteamet, og revisors eventuelle eksterne eksperter, som er engasjert av revisor og 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 avgi en revisjonsberetning som er hensiktsmessig ut fra omstendighetene.<sup>7</sup>

### 4.4 Revisjonsrisiko

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

*Revisjonsrisiko = iboende risiko x kontrollrisiko x oppdagelsesrisiko*

<sup>4</sup> ISSAI 2200

<sup>5</sup> ISSAI 2200

<sup>6</sup> ISSAI 2200

<sup>7</sup> ISSAI 2200

<sup>8</sup> ISSAI 2200



*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.<sup>9</sup>

## 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.<sup>10</sup>

Revisor skal utøve profesjonelt skjønn ved planlegging og gjennomføring av revisjonen av et regnskap.<sup>11</sup>

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.<sup>12</sup>

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.<sup>13</sup>

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

## 4.6 Vesentlighet

Vesentlighetskonseptet anvendes av revisor både ved planlegging og 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.<sup>14</sup>

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 beslutninger også være av ikke-økonomisk art. I tillegg til virksomheten selv er de primære, tiltenkte brukerne av regnskapene Stortinget og overordnet departementet. Vesentlighet bidrar til å danne grunnlaget for å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Det vil også bidra til å

---

<sup>9</sup> ISSAI 2315

<sup>10</sup> ISSAI 2200

<sup>11</sup> ISSAI 2200

<sup>12</sup> ISSAI 2200

<sup>13</sup> ISSAI 2200

<sup>14</sup> ISSAI 2320

fastsette omfanget for revisjonen, herunder 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.<sup>15</sup>

## 4.7 Kommunikasjon

Revisor skal ta standpunkt til hvilke(n) person(er) i enhetens styrings- og kontrollstruktur hen skal kommunisere med.<sup>16</sup>

Skriftlig kommunikasjon med nummerering (nummerert brev) er en av Riksrevisjonens kommunikasjonsformer med den som har det overordnede ansvaret for styring og kontroll [«den ansvarlige»], om forhold som er kommet frem ved den finansielle revisjonen og som den «den ansvarlige» bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og sine oppgaver. Det er en formell og regulert kommunikasjonsform som krever oppfølging fra mottaker og virksomheten

Den ansvarlige for styring og kontroll, «den ansvarlige» er virksomheten, eller styret der dette er ansvarlig for å avlegge og godkjenne virksomhetens årsregnskap. Nummererte brev skal stilles til «den ansvarlige» med kopi til departementet. Dersom «den ansvarlige» er et styre, stiles brevet til styret v/styreleder med kopi til departementet. For virksomheter som ikke er underlagt et departement, men direkte under Stortinget, stiles brevet til virksomheten med kopi til Stortinget.

## 4.8 Dokumentasjon

Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjon i rett tid.<sup>17</sup>

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, samt 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.<sup>18</sup>

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 finansielle rammeverket,<sup>19</sup> og gi klart uttrykk for denne meningen gjennom en skriftlig revisjonsberetning.<sup>20</sup>

---

<sup>15</sup> ISSAI 2320

<sup>16</sup> ISSAI 2260

<sup>17</sup> ISSAI 2230

<sup>18</sup> ISSAI 2230

<sup>19</sup> ISSAI 2700

<sup>20</sup> ISSAI 2700

## 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 særskilte risikoer, 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. Følgende punkter må dekkes:

- 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

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

Seksjonsleder 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 potensiale for å effektivisere revisjonen, bringer seksjonsleder de aktuelle seksjonene og avdelingene sammen for å finne løsninger.

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

Seksjonsleder har god innsikt i revisjonsoppdragene og gir løpende faglig veiledning og støtte til revisjonsteamene. Seksjonsleder 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 seksjonsleder derfor oppfordre til at revisjonen foregår fysisk ute hos virksomhetene, når dette er hensiktsmessig. Omfanget av seksjonsleders 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 Seksjonsleders rolle som operativt faglig ansvarlig, støtte og veileder

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

Seksjonsleder gir teamet den nødvendige støtten for håndtering av særskilte risikoer, herunder vurdering og håndtering av risiko 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 seksjonsleder teamet konkret ved andre problemstillinger, og involverer oppdragsansvarlig der det er nødvendig.

Seksjonsleder 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 oppdragsansvarlig.

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

## 5.2.2 Seksjonsleders rolle som kvalitetssikrer

Seksjonsleder 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.

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

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

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

Seksjonsleders involvering og kvalitetssikring er behørig dokumentert.

## 5.2.3 Teamleder

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

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

Teamleder skal i samarbeid med seksjonsleder sørge for den røde tråden i revisjonen, fra forståelse av virksomheten, risikovurderinger, planlegging av angrepsvinkel, gjennomføring og at konklusjonene

reflekterer hvordan de iboende risikoene er tatt ned gjennom den gjennomførte revisjonen. Teamleder sørger for at teamet dokumenterer utført arbeid hensiktsmessig og i henhold til Riksrevisjonens retningslinjer.

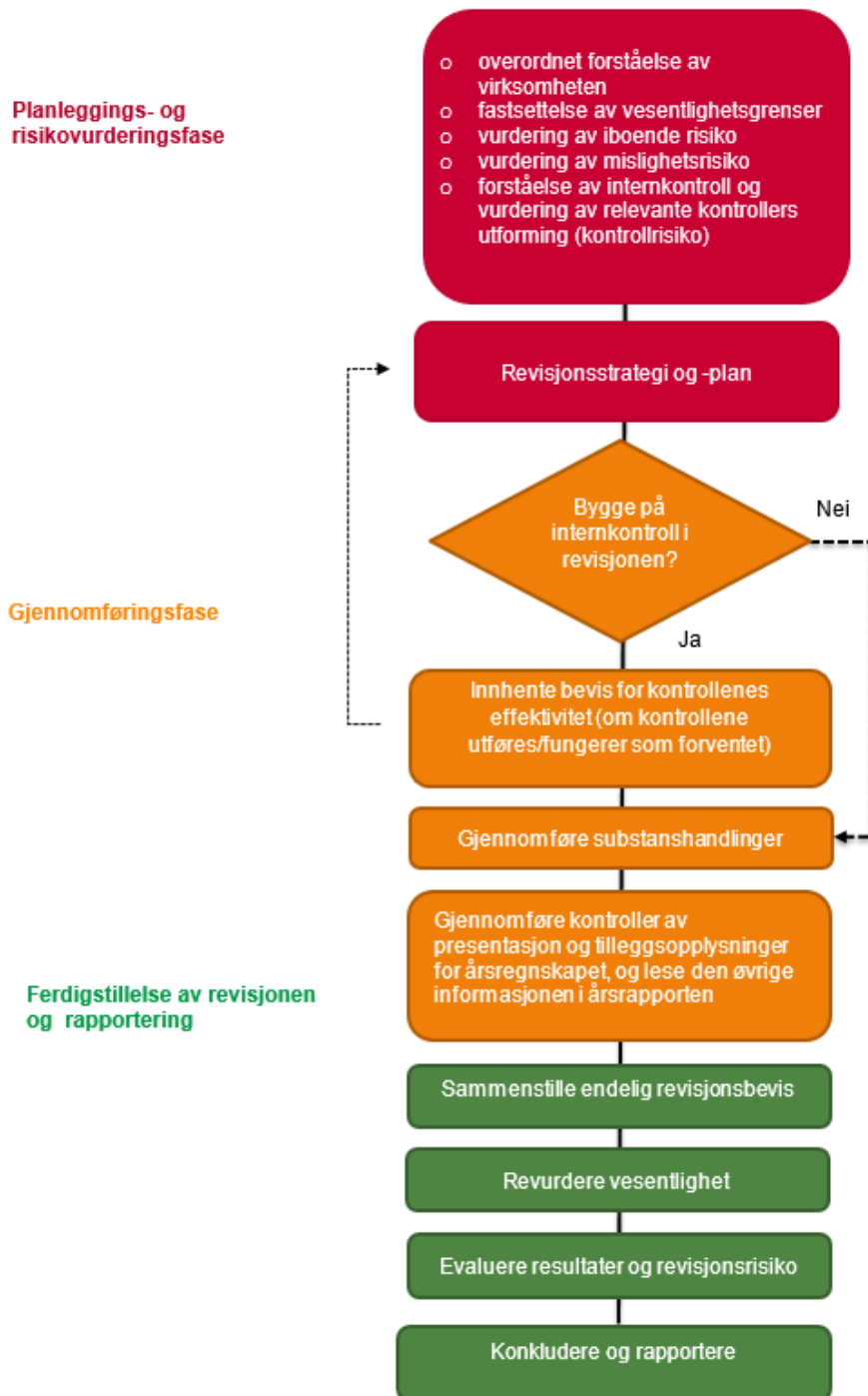
Teamleder har ansvar for å kommunisere med og involvere seksjonsleder, og skal uten ugrunnet opphold informere om forhold som kan ha betydning for gjennomføringen av revisjonen, både faglig og ressursmessig, inkludert også eventuelle behov for metoderådgivning. Teamleder kan ikke godkjenne betydelige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

Teamleder 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, seksjonsleder og oppdragsansvarlig
- 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 ta ned de vurderte risikoene, underbygge konklusjoner og være effektiv.

### 5.3 Prosessen i en finansiell revisjon

Figur 1: Revisjonsprosessen



## 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.<sup>21</sup>

Planlegging av en revisjon innebærer utarbeidelse av en overordnet revisjonsstrategi for oppdraget, samt utarbeidelse av en revisjonsplan.<sup>22</sup>

*Innledende aktiviteter* knyttet til revisjonsoppdraget er en del av planfasen.

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

Revisors forståelse av enheten og dens omgivelser, herunder enhetens internkontroll, er en vesentlig del av planleggingen. Denne forståelsen danner grunnlag for revisors risikovurdering 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, inkludert IT-miljøet

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten og dens omgivelser i henhold til kravene i ISSAI 2315. Revisor skal dokumentere en beskrivelse av blant annet virksomheten, virksomhetens tilknytningsform til staten, det finansielle rammeverket, relevante lover og forskrifter, virksomhetens prosesser, herunder om det benyttes serviceleverandører, og av kontrollmiljøet i virksomheten.

Som en del av «Forstå virksomheten» skal revisor opparbeide seg en generell forståelse av: - lov- og regelverket som gjelder for virksomheten - hvordan virksomheten forstår og overholder lov- og regelverket For den finansielle revisjonen vil fokuset i det alt vesentlige være rettet mot bestemmelser i lov- og regelverk som har direkte betydning for den finansielle rapporteringen. Revisor skal alltid gjennomføre risikovurderingshandlinger for å opparbeide seg en forståelse av regulatoriske faktorer som er relevante for virksomheten.

### Bruk av serviceorganisasjoner

Når virksomheten som revideres, benytter seg av tjenestene til en serviceorganisasjon, skal revisor i henhold til ISSAI 2402 «Særlige hensyn ved revisjon av virksomhet som bruker en serviceorganisasjon» opparbeide seg en forståelse av tjenestene og hvordan de påvirker virksomhetens interne kontroll, og vurdere risikoene

<sup>21</sup> ISSAI 2300

<sup>22</sup> ISSAI 2300



for vesentlig feilinformasjon. Revisor skal utforme og utføre revisjonshandlinger for å håndtere disse risikoene.

De viktigste serviceorganisasjonene for de statlige virksomhetene i denne sammenhengen er Direktoratet for økonomistyring (DFØ) og SIKT. Riksrevisjonen har sentralisert revisjonsopplegg rettet mot DFØ og SIKT som serviceorganisasjon, 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 feil (GUF). Revisor skal vurdere om det er behov for å justere vesentlighetsgrensen 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.

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 identifiserer og vurderer risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som skyldes misligheter. Revisjonsteamet diskuterer i hvilken grad virksomhetens regnskap er eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter og beslutningene som er fattet under diskusjonen inkluderes i revisjonsdokumentasjonen. De vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter behandles som særskilte risikoer. Revisor utformer og gjennomfører revisjonshandlinger for å håndtere særskilte risikoer, og innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

Dersom revisor har identifisert misligheter eller har hentet inn informasjon som tyder på at misligheter kan foreligge, kommuniserer revisor disse forholdene i rett tid og til riktig ledelsesnivå.<sup>23</sup>

## 5.4.5 Forstå virksomhetens interne kontroll og kontrollrisiko

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av prosess, IT-systemer, internkontroll og vurdering av relevante kontrollers utforming (kontrollrisiko) som er relevante 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

---

<sup>23</sup> ISSAI 2240

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 implementert ved å utføre handlinger i tillegg til forespørsler til ansatte i enheten.

### 5.4.6 Overordnet revisjonsstrategi og revisjonsplan

Revisor planlegger revisjonens innhold og tidspunkt og utarbeider en overordnet revisjonsstrategi og revisjonsplan som beskriver typen, tidspunktet for og omfanget av revisjonshandlinger som er nødvendig for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

Oppdragsansvarlig revisor godkjenner revisjonsstrategien.

Revisor oppdaterer og endrer den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen ved behov etter hvert som revisjonen utføres.<sup>24</sup>

## 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 kontrollenes effektivitet ved fastsettelse av type, tidspunktet for utførelse og omfanget av substanshandlinger)
- substanshandlinger alene ikke gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis på påstandsnivå<sup>25</sup>

Dersom kontrollene er IT-avhengige eller automatiske, vurderer revisor test av generelle IT-kontroller.

Når virksomhet har outsourcet initiering, registrering eller prosessering av transaksjoner, eller har leverandører av datatjenester som tilbyr IT-applikasjoner og et IT-driftsmiljø, kan det være relevant for revisor å benytte tredjepartsbekreftelser i revisjonen.<sup>26</sup>

### 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.<sup>27</sup> Dette gjøres enten av et sentralt revisjonsteam eller av revisor for virksomheten. 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.

---

<sup>24</sup> ISSAI 2300

<sup>25</sup> ISSAI 2330

<sup>26</sup> ISAE 3402

<sup>27</sup> ISSAI 2330

- en kombinasjon av analytiske substanshandlinger og detaljtester er mest hensiktsmessig for å håndtere de anslåtte risikoene.<sup>28</sup>

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.<sup>29</sup>

### 5.5.3 Revisjon av grunnlag for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift

Revisjon av grunnlag for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift inngår som en ordinær del av den finansielle revisjonen. Som en del av vår revisjon vurderer vi virksomhetens internkontrollen som skal sikre rett rapportering av skatte- og avgiftspliktige ytelser. Det settes ikke en egen vesentlighetsgrense for for skatter og avgifter. Revisor benytter sitt revisorskjønn inn mot hva som kan være reell og relevant iboende risiko, og gjennomfører eventuelt målrettet revisjon mot risiko vurdert som relevant. Revisor påser at avdekket feilinformasjon, som etter revisors vurdering er av betydning for skattemyndighetene (som også kan være beløp under GUF), blir korrigert.

De statlige virksomhetene er ikke pliktige til å levere kontrolloppstilling til skattemyndighetene.

### 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, gir et dekkende bilde av virksomhetens økonomiske aktivitet og er i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.<sup>30</sup>

### Bevilgningsoppstilling

Formålet med revisjonen er å sikre at alle bokførte transaksjoner blir presentert på korrekt på kapittel, post og kapitalkonto (statskontoplan) i bevilgningsoppstillingen og at notene er satt opp i tråd med kravene i økonomiregelverket og rundskriv.<sup>31</sup> Videre skal revisor kontrollere at bevilgningen er ført opp i tråd med revidert budsjett og om beregningen viser korrekt mer-/mindreforbruk.

### Artskontoppstilling

Formålet med revisjonen 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 revisjonen 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.

---

<sup>28</sup> ISSAI 2330/A43

<sup>29</sup> ISSAI 2330, 2330/21

<sup>30</sup> ISSAI 2330

<sup>31</sup> R 115

## 5.6 Ferdigstillelse av revisjonen og utstedelse av revisjonsberetning

### 5.6.1 Sammenstille endelig revisjonsbevis

Revisor skal akkumulere feilinformasjon som er identifisert under revisjonen, og som ikke er korrigert, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelig. Revisor skal i rett tid kommunisere til riktig ledelsesnivå all feilinformasjon som er akkumulert under revisjonen, med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift.

Identifiserte misligheter eller informasjon som tyder på at misligheter kan foreligge, anses ikke som ubetydelige.

Revisor skal utforme og utføre analytiske handlinger mot slutten av revisjonen (avsluttende analyse). Disse handlingene hjelper revisor med å utarbeide en overordnet konklusjon om hvorvidt regnskapet er konsistent med revisors forståelse av virksomheten. Resultatet av avsluttende analyse kan identifisere en tidligere ikke-avdekket risiko for vesentlig feilinformasjon. Revisor må da revurderer sin vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon, og endre de planlagte revisjonshandlingene deretter.<sup>32</sup>

Revisor skal også innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for hvorvidt hendelser som finner sted mellom balansedagen og datoen for revisjonsberetningen, og som krever korrigerende eller omtale i regnskapet, er hensiktsmessig reflektert i det aktuelle regnskapet.<sup>33</sup>

### 5.6.2 Revurdere vesentlighet

Revisor skal revurdere vesentlighet for regnskapet totalt sett (og andre fastsatte vesentlighetsgrenser hvis relevant) når revisor under revisjonen blir oppmerksom på informasjon som ville ha medført at revisor hadde fastsatt et annet beløp (eller flere beløp) innledningsvis.<sup>34</sup>

### 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.<sup>35</sup>

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.<sup>36</sup>

Dersom revisor ikke har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for en vesentlig påstand i regnskapet, skal revisor forsøke å hente inn ytterligere revisjonsbevis.<sup>37</sup>

<sup>32</sup> ISSAI 2520

<sup>33</sup> ISSAI 2560

<sup>34</sup> ISSAI 2320

<sup>35</sup> ISSAI 2330

<sup>36</sup> ISSAI 2200

<sup>37</sup> ISSAI 2330

#### 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 oppdragsansvarligør utarbeidelse av revisjonsberetning. Generelt sett skal hele revisjonsberetningens ordlyd kommuniseres til virksomhetsledelsen og eventuelt styret, med kopi til overliggende departement, slik at det blir tilstrekkelig tid til diskusjon før regnskapet og revisjonsberetningen avlegges. Dette er spesielt viktig dersom revisjonsberetningen avviker fra «normal beretning».

#### Uttalelse fra ledelsen

Revisor innhenter skriftlige uttalelser fra virksomhetens ledelse om at de mener å ha oppfylt sine plikter i forbindelse med utarbeidelse av regnskapet, og fullstendigheten av informasjonen fremskaffet til revisor. Uttalelsen skal dateres så nær datoen for revisjonsberetningen som praktisk mulig, men ikke etter.

#### 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 det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (ISSAI 2700)

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.

#### 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»

Stortinget forventer rapportering av 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». Vesentlige brudd på Stortingets bevilgningsreglement, vedtak, forutsetninger, normer og aktuelle standarder skal framgå av revisjonsberetningen under «Andre

forhold». Saker som rapporteres til virksomheten i tilknytning til særskilte etterlevelsesrevisjoner, omtales også i revisjonsberetningen under «Andre forhold».

### Øvrig informasjon i årsrapporten

I forbindelse med revisjonen av årsregnskapsoppstillingene er det vår oppgave å lese «øvrig informasjon» i årsrapporten, både den finansielle og ikke-finansielle informasjonen. «Øvrig informasjon» består av ledelseskomentarene (i del VI- årsregnskap) og annen øvrig informasjon (del I–V) i årsrapporten. Formålet er å vurdere hvorvidt det foreligger vesentlig inkonsistens mellom den øvrige informasjonen, årsregnskapsoppstillingene og kunnskapen vi har opparbeidet oss under revisjonen av årsregnskapsoppstillingene, eller hvorvidt den øvrige informasjonen ellers fremstår som vesentlig feil. Vi har plikt til å rapportere dersom den øvrige informasjonen fremstår som vesentlig feil.

### Sentrale forhold ved revisjonen

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

Formålet med avsnittet om 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.

## 5.7 Konklusjoner og rapportering til revisjon av statsregnskapet

Finansiell revisor skal kontrollere bevilgningsoppstillingen i årsregnskapet og kontrollere at bevilgningsrapporteringen er stilt opp etter de kapitler og poster i bevilgningsregnskapet og statskontoer i kapitalregnskapet som virksomheten har rapportert til statsregnskapet. I dette inngår å bekrefte at midlene er regnskapsført i henhold til Stortingets vedtak og forutsetninger.

De som har ansvar for revisjon av statsregnskapet, skal bygge på det som er revidert i den finansielle revisjonen av årsregnskapene dvs revisjon av bevilgningsoppstillingen. Dersom det er avdekket feil eller mangler gjennom den finansielle revisjonen, som har betydning for avleggelsen av revisjonsberetningen, må det vurderes hvilken eventuell betydning dette har for revisjon av statsregnskapet. Se videre i Riksrevisjonens faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet.

## 5.8 Kvalitetskontroll

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

- *gjennomganger* – kvalitetssikring internt i revisjonsoppdraget før revisjonsberetning utstedes. 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. 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-serien og Riksrevisjonens faglige retningslinjer for finansiell revisjon. Saker 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 sendes til virksomheten med kopi til departementet og rapporteres til Stortinget i Riksrevisjonens Dokument 1. For virksomheter med modifiserte revisjonsberetninger beskrives forholdet særskilt.