

Faglige retningslinjer for

Revisjon av statsregnskapet



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Forord

Riksrevisjonens oppgaver følger av Grunnloven § 75k, lov om Riksrevisjonen av 7. mai nr. 21 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 revisjon av statsregnskapet* i regnskapsrevisjon ble lagt til grunn fra og med 1. mai 2020. Justerte retningslinjer hvor betegnelsen er endret til Riksrevisjonens *Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet* er lagt til grunn fra og med 1. juli 2024.

Dette er versjon 4.0 av retningslinjene.

Vedtatt av Riksrevisjonens kollegium 18. juni 2024.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Innhold

Forord 1

Versjonslogg	3
1 Innledning	4
2 Hva er statsregnskapet, og hva er statsregnskapsrevisjon?	5
3 Grunnelementer i revisjon av statsregnskapet	7
3.1 Trepartsforholdet i revisjon – tiltenkt bruker, ansvarlig part og revisor	7
3.2 Saksforhold og saksforholdsinformasjon	7
3.3 Revisjonskriterier	8
3.4 Type oppdrag – attestasjonsoppdrag.....	9
3.5 Grad av sikkerhet for konklusjonen - Betyggende sikkerhet.....	9
4 Generelle krav til revisjon av statsregnskapet.....	10
4.1 Etikk, objektivitet og uavhengighet.....	10
4.2 Profesjonelt skjønn og skepsis.....	10
4.3 Kvalitetssikring	11
4.4 Revisjonsteam og kompetanse	11
4.5 Vesentlighet.....	12
4.6 Revisjonsrisiko	12
4.7 Mislighetsrisiko	13
4.8 Dokumentasjon	13
4.9 Revisjonskommunikasjon.....	14
5 Krav til revisjonsprosessen for revisjon av statsregnskapet.....	15
5.1 Planlegging.....	15
5.2 Gjennomføring av revisjonen	18
5.3 Rapportering.....	20
5.4 Oppfølging.....	21



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

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	Andre versjon av retningslinjer.
20.06.2023	3.0	Tredje versjon av retningslinjen der endringer er gjennomført blant annet for å tydeliggjøre bevilgningsreglementets § 13 som kilde til kriterie, at revisjon av statsregnskapet gjennomføres ved hjelp av ISSAI 4000 som et attestasjonsoppdrag og roller og ansvar i revisjonsprosessen.
18.06.2024	4.0	Fjerde versjon av retningslinjen der endringer i hovedsak er gjennomført basert på de faglige avklaringene for regnskapsrevisjonen.



1 Innledning

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

Alle faglige krav i ISSAI 4000 som gjelder attestasjonsoppdrag skal brukes for Riksrevisjonens revisjon av statsregnskapet, med unntak av det som gjelder for revisjonsretter og gjennomføring av revisjon med moderat sikkerhet. Forklaringene til kravene er satt inn i en kontekstuell ramme der elementene i revisjonens trepartsforhold med revisor, tiltenkt bruker og ansvarlig part er beskrevet. Retningslinjene gir en framstilling av revisjonsprosessen for revisjon av statsregnskapet der grunnelementer, generelle prinsipper, faglige krav og revisjonsprosessen inngår. Roller og ansvar for kvalitet i revisjonsprosessen går fram av *riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.



2 Hva er statsregnskapet, og hva er statsregnskapsrevisjon?

Finansdepartementet har ansvar for å utarbeide statsregnskapet med bevilgningsregnskap og kapitalregnskap i samsvar med bestemmelsene i bevilgningsreglementet § 13. Bevilgningsregnskapet viser statens totale inntekter og utgifter og skal under hver post i budsjettet vise regnskapsførte beløp, overføring fra forrige år, total bevilgning i budsjettåret og overført beløp til neste år. Kapitalregnskapet viser statens finansielle eiendeler og gjeld ved utgangen av regnskapsåret. I tillegg utarbeides det i tilknytning til statsregnskapet oversikter som viser samtykker til unntak fra bevilgningsreglementet inklusiv samtykker til låneopptak.

Departementene skal hvert år gi forklaringer til Riksrevisjonen om ikke uvesentlige avvik mellom bevilgnings- og regnskapstall.

Statsregnskapet og pliktige oversikter presenteres i Meld. St. 3 som en fast årlig informasjon som Finansdepartementet og fagdepartementene legger fram. Stortingsmeldingen utarbeides med grunnlag i rapportering fra statlige virksomheter og fagdepartement. Rapporteringen sendes Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) som forvalter og sammenstiller statsregnskapet. Departementenes forklaringer sendes til Riksrevisjonen.

Hva er statsregnskapsrevisjon

Vi reviderer det sammenstilte statsregnskapet med oversikter og forklaringer etter bevilgningsreglementet § 13, som et attestasjonsoppdrag etter krav i ISSAI 4000.

I en etterlevelsesrevisjon som er et attestasjonsoppdrag vil den ansvarlige part selv måle saksforholdet mot kriterier og presentere saksforholdsinformasjonen.¹ Revisor gir uttrykk for en mening om hvorvidt saksforholdsinformasjonen er / ikke er i samsvar med kriteriene.² Revisors vurdering av revisjonsrisikoen må ta hensyn til både saksforholdets iboende risiko, kontrollrisiko (om intern kontrollen fungerer) og oppdagelsesrisikoen (om revisors prosedyrer vil gi feil konklusjon/mening).³ I et attestasjonsoppdrag må substanstesting også alltid være med som en av flere metoder for å innhente bevis.

Revisjon av statsregnskapet er å kontrollere om det sammenstilte statsregnskapet med oversikter og forklaringer er rapportert tråd med bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (bevilgningsreglementet § 13) og utfyllende rundskriv. Riksrevisjonen er Stortingets kontrollorgan og leverer hvert år en konklusjon på revisjon av statsregnskapet. Revisjonsomfanget er alle kapitler, poster og konti som inngår i statsregnskapet og oversikter og forklaringer i tilknytning til statsregnskapet.

Revisjon av statsregnskapet bygger på de innrapporterte regnskapsdataene fra virksomhetene som bekreftes av virksomhetsrevisor i den finansielle revisjonen av departementene og de underliggende virksomhetene (ISSAI 2000). Det vises til *faglige retningslinjer for finansiell revisjon*.

¹ ISSAI 4000 punkt 40) jf. punkt 31).

² ISSAI 4000 punkt 41).

³ ISSAI 4000 punkt 54).



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Formålet med statsregnskapsrevisjonen

Stortinget har behov for å få informasjon om at statsregnskapet er avlagt etter bevilgningsreglementet § 13 og utfyllende bestemmelser.

Formålet med revisjon av statsregnskapet i Riksrevisjonen er å bidra til å sikre tillit til at det sammenstilte statsregnskapet med oversikter og departementenes forklaringer, er rapportert etter bevilgningsreglementets § 13 og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Dette inkluderer at det ikke er vesentlige feil i presentasjon av statens inntekter, utgifter, finansielle eiendeler og gjeld.

Hjemmel for statsregnskapsrevisjonen

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

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

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

- a) bekrefte at regnskapet ikke inneholder vesentlig feil og mangler og,
- b) kontrollere om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for statlig økonomiforvaltning».

Finansiell revisjon (§ 3 a for virksomhetenes årsregnskap etter ISSAI 2000) er nærmere forklart i *faglige retningslinjer for finansiell revisjon*.

Etterlevelsesrevisjon etter ISSAI 4000 med betryggende sikkerhet kan være attestasjonsoppdrag (§ 3 a for det sammenstilte statsregnskapet) eller direkte rapporteringsoppdrag (§ 3 b for utvalgte saksforhold). Utvalgte saksforhold som rapporteres til Stortinget, er nærmere forklart i *faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjon*.

Denne retningslinjen handler om revisjon av det sammenstilte statsregnskapet. Siden statsregnskapet er et sammenstilt regnskap bruker vi ISSAI 4000 og gjennomfører revisjonen som et attestasjonsoppdrag med betryggende sikkerhet.



3 Grunnelementer i revisjon av statsregnskapet

I forkant av en statsregnskapsrevisjon skal revisor identifisere og dokumentere grunnelementene i en revisjon. Grunnelementene er trepartsforholdet, saksforholdet, revisjonskriterier, type oppdrag og sikkerhetsnivå i revisjonen,⁴ og disse er nærmere forklart i kapittel 3 i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

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

Faglige krav

4000/101: Revisor skal identifisere tiltenkt bruker og ansvarlig part, og vurdere betydningen av deres roller for å kunne gjennomføre revisjonen og kommunisere deretter.

Tiltenkt bruker av statsregnskapsrevisjonen er Stortinget. Dette går fram av riksrevisjonsloven § 1 hvor det framgår at Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan og § 9 første ledd hvor vår oppgave med revisjon av statsregnskapet framgår.

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

Begrepet revisor viser til Riksrevisjonen, representert med «lederen i Kollegiet (Riksrevisor), som delegerer myndighet for gjennomføring av revisjonen⁵ til alle i Riksrevisjonen som har en rolle i planlegging, gjennomføring, rapportering og oppfølging av revisjonen.⁶ Ekspedisjonssjefen med ansvar for revisjon av statsregnskapet har ansvaret for den totale kvaliteten på revisjonsoppdraget.

Roller og ansvar for revisjonsarbeidet omtales nærmere i kapittel 4.4.2 i de overordnede retningslinjene.

3.2 Saksforhold og saksforholdsinformasjon

Faglige krav

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

Saksforholdet i statsregnskapsrevisjonen er sammenstillinger og presentasjoner av bevilgningsregnskapet, kapitalregnskapet, samtykker i tilknytning til statsregnskapet og departementenes forklaringer til avvik mellom disponible bevilgninger og bevilgningsregnskap. Grunnlaget er innrapportert fra virksomhetene og

⁴ ISSAI 400/27.

⁵ Revisjonsloven § 4, instuksen § 1 og ISSAI 100/25.

⁶ ISSAI 100/25.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

departementene. Kriteriene vi måler saksforholdet opp mot er bevilgningsreglementet § 13. Saksforholdsinformasjonen framgår i den årlige meldingen om statsregnskapet i Meld. St. 3.

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

3.3 Revisjonskriterier

Faglige krav

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

Revisjonskriteriene i etterlevelsesrevisjon er målestokken som brukes for å kontrollere om saksforholdet er i samsvar med kriteriene.⁷ Kriteriene er styrende for hvilke revisjonsbevis Riksrevisjonen innhenter og benytter som grunnlag for revisjonens funn og konklusjoner.

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

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

Revisjonskriteriene er dermed relevante, fullstendige, pålitelige, nøytrale, forståelige, nyttige, sammenlignbare, akseptable og tilgjengelige.⁸ En nærmere beskrivelse av egnethet for revisjonskriterier finnes i *faglig retningslinjer for etterlevelsesrevisjon*.

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

Nærmere beskrivelse av kriterier og prinsipper for føring av statsregnskapet dokumenteres i revisjonsoppdraget.

⁷ ISSAI 400/31.
⁸ ISSAI 4000/118.

3.4 Type oppdrag – attestasjonsoppdrag

Faglige krav

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

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

3.5 Grad av sikkerhet for konklusjonen - Betyggende sikkerhet

Stortingets behov som tiltenkt bruker dekkes gjennom Riksrevisjonens konklusjon om revisjon av statsregnskapet med betryggende sikkerhetsnivå i henhold til ISSAI 4000.⁹

Betryggende sikkerhet betyr at konklusjonen om revisjon av statsregnskapet er avgitt med høy grad av sikkerhet. Revisjon av statsregnskapet er ett attestasjonsoppdrag, og Riksrevisjonen avgir en mening om at statsregnskapet er / ikke er i samsvar med revisjonskriteriene.¹⁰

⁹ ISSAI 4000/33-34, ISSAI 4000/123, ISSAI 4000/146, ISSAI 4000/158 og ISSAI 4000/191.

¹⁰ Jf. ISSAI 4000/41.



4 Generelle krav til revisjon av statsregnskapet

Generelle krav til revisjon av statsregnskapet er kvalitetskrav som revisor skal følge og vurdere gjennom hele revisjonsprosessen. Prinsippene er etikk, objektivitet, uavhengighet, profesjonelt skjønn og skepsis, kvalitetssikring, revisjonsteam og kompetanse, vesentlighet, revisjonsrisiko, mislighetsrisiko, dokumentasjon og kommunikasjon. Prinsippene er ytterligere forklart i kapittel 4 i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

4.1 Etikk, objektivitet og uavhengighet

Faglige krav

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

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

For at Stortinget, allmennheten og ansvarlig part skal ha tillit til revisjon av statsregnskapet, skal revisor gjennom revisjonsprosessen være objektiv, uavhengig og etterleve *Riksrevisjonens etiske retningslinjer*.

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

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

4.2 Profesjonelt skjønn og skepsis

Faglige krav

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

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

Revisor skal utvise tilbørlig integritet og aktsomhet gjennom revisjonen, slik at revisor opptrer uavhengig og objektivt. Revisor er forpliktet til å oppføre seg på en profesjonell måte, og til å benytte anerkjente standarder, metoder og teknikker i arbeidet. Arbeidet skal utføres på en kompetent og upartisk måte. Revisor må ha tilstrekkelig kompetanse og erfaring¹¹, og ha tilgang på de verktøyene som det til enhver tid er behov for, for å utøve sitt profesjonelle skjønn.

¹¹ ISSAI 4000/72.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Profesjonell skepsis innebærer å opprettholde en åpen og objektiv holdning og være oppmerksom på forhold som kan indikere mulig manglende etterlevelse på grunn av feil eller misligheter.¹² Utøvelse av profesjonell skepsis innebærer at revisor unngår personlig forutinntatthet og trekker konklusjoner ut fra de revisjonsbevisene som er innhentet.¹³

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

4.3 Kvalitetssikring

Faglige krav

ISSAI 4000/80: Riksrevisjonen skal ta et overordnet ansvar for kvalitet og sikre at revisjoner utføres i samsvar med lov og instruks og relevante faglige standarder, og at rapportene passer inn i sammenhengen.

Riksrevisjonen har et kvalitetssikringssystem, som er basert på ISSAI 140, der roller og ansvar er klart definert. Roller og ansvar går fram av kapittel 4.4.2 i Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrollopgaver.

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

4.4 Revisjonsteam og kompetanse

Faglige krav

ISSAI 4000/85: Riksrevisjonen skal sikre at revisjonsteamet har nødvendig faglig kompetanse til å gjennomføre revisjonen.

ISSAI 4000/74: Dersom revisjonsteamet ikke har tilstrekkelig ekspertise i vanskelige eller omstridte spørsmål skal det søkes råd fra eksperter.

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

¹² ISSAI 4000/78.

¹³ ISSAI 4000/79.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Det vurderes om revisjonsteamet samlet har kompetanse på statsregnskapet, kompetanse om metoder og teknikker som benyttes for innsamling av revisjonsbevis, analyse av revisjonsbevis, juridisk kompetanse og erfaring med å gjennomføre og rapportere revisjoner innenfor gjeldende standard.¹⁴

Revisor skal ha en kompetanse som er i samsvar med revisjonens omfang og kompleksitet. Revisor skal holde seg oppdatert i takt med utviklingen innenfor sitt fagområde og få anledning til å etterleve dette kravet.

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

4.5 Vesentlighet

Faglige krav

ISSAI 4000/125: Revisor skal vurdere vesentlighet som grunnlag for å utarbeide en plan for revisjonen og revurdere vesentligheten gjennom hele revisjonsprosessen.

Revisor skal ut fra sitt profesjonelle skjønn vurdere Stortingets informasjonsbehov gjennom hele revisjonsprosessen. Vesentlighetsvurderinger gjennom revisjonsprosessen innebærer å vurdere om forhold som rapporteres, kan påvirke Stortingets beslutninger. Vesentlighet i statsregnskapsrevisjonen kan både ha kvalitative (for eksempel vesentlige brudd på bevilgningsreglementet) og kvantitative (vesentlige beløpsmessige feil i statsregnskapet) aspekter.

Revisor utøver sitt profesjonelle skjønn i konklusjonsfasen når revisor skal vurdere om beløpsmessig vesentlige feil og brudd på bevilgningsreglementets bestemmelser har betydning for konklusjonen om revisjon av statsregnskapet. Vurderingen baseres på om feilene er av en slik betydning at Stortinget bør bli informert om det og Riksrevisjonen må konkludere på om hele eller deler av statsregnskapet inneholder vesentlige feil og mangler.

4.6 Revisjonsrisiko

Faglige krav

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

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

¹⁴ ISSAI 4000/87.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Statsregnskapsrevisjonen er et attestasjonsoppdrag som bruker revisjonsrisikomodellen for å evaluere revisjonsrisikoen.¹⁵ Revisjonsrisikomodellen er nærmere beskrevet i *Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgaver*.

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

Revisjonsrisikoen håndteres gjennom sentraliserte revisjonshandlinger og dialogbasert gjennomføring med samarbeid med departementsansvarlig revisor.

4.7 Mislighetsrisiko

Faglige krav

ISSAI 4000/58: Revisor skal vurdere risikoen for misligheter gjennom hele revisjonsprosessen og dokumentere resultatet av vurderingen.

ISSAI 4000/225: Ved gjennomføring av etterlevelsesrevisjon, hvor revisor kommer over tilfeller av manglende etterlevelse av lover og regler som kan være tegn på misligheter, skal revisor utvise profesjonell forsiktighet ved formidling av informasjon til ansvarlig organ. Revisor skal utøve nødvendig forsiktighet med tanke på å ikke hindre en mulig framtidig etterforskning eller rettsak.

Misligheter i et etterlevelsesperspektiv kan blant annet være misbruk av offentlig myndighet eller handlinger som innebærer uredelighet for å oppnå urettmessig eller ulovlig fordel av økonomisk eller ikke-økonomisk art.

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

4.8 Dokumentasjon

Faglige krav

ISSAI 4000/89: Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjon som er tilstrekkelig detaljert til å gi en klar forståelse av utført arbeid, revisjonsbevis og revisjonens konklusjoner. Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjonen i tide, holde dokumentasjonen oppdatert gjennom hele revisjonen, og fullføre dokumentasjonen av bevisene som støtter revisjonsfunnene før revisjonsrapporten publiseres.

Hensikten med revisjonsdokumentasjon er å vise utførelsen av revisjonsarbeidet på en åpen og etterprøvbart måte. Revisjonsarbeidet i revisjon av statsregnskapet dokumenteres i Riksrevisjonens eget

¹⁵ Jf. ISSAI 4000/54.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

revisjonsstøtteverktøy, der blant annet mal for revisjonsstrategi og -plan, arbeidspapir og konklusjonen på revisjon av statsregnskapet ivaretar kravene til dokumentasjon for et attestasjonsoppdrag etter ISSAI 4000.

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

4.9 Revisjonskommunikasjon

Faglige krav

ISSAI 4000/96: Revisor skal gjennom hele revisjonsprosessen kommunisere på en effektiv måte med revidert enhet og de som er ansvarlig for styring og kontroll.

ISSAI 4000/99: Ved tilfeller av vesentlig manglende etterlevelse skal det riktige ledelsesnivået, og (hvis relevant) de som er ansvarlig for saksforholdet orienteres om dette. Andre vesentlige forhold som identifiseres gjennom revisjonen skal også kommuniseres til enheten dersom det er direkte relevant.

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

Nødvendig kommunikasjon med Finansdepartementet som ansvarlig for koordinering og rapportering av det sammenstilte statsregnskapet, DFØ som forvalter statsregnskapet og de enkelte fagdepartementene gjennomføres årlig og etter behov.

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

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

Eventuelle revisjonsfunn må kommuniseres med ansvarlig departement.

5 Krav til revisjonsprosessen for revisjon av statsregnskapet

Revisjon av statsregnskapet er en systematisk prosess der revisor innhenter og vurderer bevis opp mot identifiserte kriterier.¹⁶

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

Figur 1 Revisjonsprosessen

Generelle prinsipper i etterlevelsesrevisjon	Planlegging	<ul style="list-style-type: none">• Utarbeide revisjonsplan og -strategi• Oppdatere obligatoriske handlinger
	Gjennomføring	<ul style="list-style-type: none">• Hente inn revisjonsbevis basert på flere metoder• Analysere revisjonsbevis• Oppsummere per departementsområde for statsregnskapet• Utarbeide konklusjon om revisjon av statsregnskapet
	Rapportering	<ul style="list-style-type: none">• Rapportere revisjonen i Dokument 1 i form av en konklusjon
	Oppfølging	<ul style="list-style-type: none">• Vurdere og ta hensyn til erfaringer fra revisjonen i neste års revisjon

Kilde: Riksrevisjonen.

5.1 Planlegging

Planleggingsfasen danner grunnlag for god styring i gjennomføring av revisjonen. Fasen sikrer at ledelse, revisor og revisjonsteam har god forståelse for arbeidet og hva som kreves for å gjennomføre revisjonen, før den settes i gang. Revisjon av statsregnskapet planlegges alltid som et attestasjonsoppdrag med et betryggende sikkerhetsnivå.¹⁷

Forstå saksforholdet og revisjonskriteriene

INTOSAI's prinsipper

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

¹⁶ ISSAI 400/42.

¹⁷ ISSAI 400/50.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

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

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

Faglige krav

ISSAI 4000/131: Revisor skal forstå den reviderte enhet og dens miljø, herunder revidert enhets internkontroll for å effektivt planlegge og gjennomføre revisjonen.

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

I planleggingsfasen skal revisor forstå saksforholdet, dvs. forstå hvem som gjør hva og hvordan det sammenstilte statsregnskapet utarbeides, rapporteres og presenteres. Det må lages en årlig revisjonsstrategi med prosessbeskrivelser og plan for gjennomføring.

Revisor må være kjent med lover, regler og aktuelle rundskriv, hvordan styring gjennomføres, og internkontroll knyttet til rapporteringen av statsregnskapet.

Risikovurdering i planleggingsfasen

INTOSAI's prinsipper

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

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

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

¹⁸ ISSAI 4000/140 d.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Mål og problemstillinger

Revisjon av statsregnskapet er et attestasjonsoppdrag som gjennomføres etter ISSAI 4000. Målet med revisjonen er å kontrollere at statsregnskapet er korrekt avlagt i henhold til bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§ 13).

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

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

Metoder og teknikker

Faglige krav

ISSAI 4000/158: Revisor skal velge en kombinasjon av revisjonsteknikker som samlet gir en konklusjon med betryggende sikkerhet.

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

Organisering, ressurser og tidsplanlegging

For å få en god gjennomføring må det planlegges med hvilke ressurser det er behov for i revisjonsarbeidet.

Den overordnede planleggingen for gjennomføringen av statsregnskapsrevisjonen fastsettes og kommuniseres til de ansvarlige for gjennomføring av statsregnskapsrevisjonen i god tid, med frister for leveranser av revisjonsgrunnlag, interne og eksterne rapporteringsfrister. Det er opp ekspedisjonssjef som er ansvarlig for revisjon av statsregnskapet å sikre tilstrekkelige ressurser slik at det er mulig å gjennomføre revisjonen innen angitt tidsramme.

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

Akseptabel revisjonsrisiko

Revisor skal ut fra sitt profesjonelle skjønn vurdere og dokumentere at revisjonen er planlagt med akseptabel revisjonsrisiko. Dette er dokumentert i revisjonsstrategi og plan for revisjon av statsregnskapet.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Revisjonsstrategi og -plan

Faglige krav

ISSAI 4000/137: Revisor skal utarbeide og dokumentere en revisjonsstrategi og en revisjonsplan som til sammen beskriver hvordan revisjonen skal gjennomføres som grunnlag for å utstede hensiktsmessige rapporter, som beskriver hvilke ressurser som trengs for å gjøre dette, og som angir en tidsplan for revisjonsarbeidet.

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

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

5.2 Gjennomføring av revisjonen

Ved gjennomføring av planlagte revisjonshandlinger innhenter, evaluerer og analyserer revisor revisjonsbevis og dokumenterer funn som danner grunnlag for konklusjon om revisjon av statsregnskapet.

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

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

Innhente og evaluere revisjonsbevis

Faglige krav

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

¹⁹ ISSAI 400/50.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Revisjonsbevis er enhver informasjon som brukes for å avgjøre om saksforholdet er i overenstemmelse med revisjonskriteriene.²⁰ Gjennom revisjonen hentes det inn tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som grunnlag for å avgi en konklusjon med betryggende sikkerhet.

Virksomhetenes bevilgningsoppstilling i årsregnskapet, som er grunnlaget for innrapportering til det sammenstilte statsregnskapet, skal utarbeides etter de samme grunnleggende prinsipper som gjelder for statsbudsjettet og statsregnskapet, jf. bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 3.4.3.2. I den finansielle revisjonen bekrefter revisor bevilgningsoppstillingen i årsregnskapet. Avvik i bevilgningsoppstillingen i årsregnskapene må virksomhetsrevisor rapportere til seksjon med ansvar for statsregnskapsrevisjonen, som vil vurdere betydningen for statsregnskapet. Bevilgningsrapporteringen skal stilles opp etter de kapitler og poster i bevilgningsregnskapet og statskontoer i kapitalregnskapet som virksomheten har rapportert til statsregnskapet.

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

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

Analyse av revisjonsbevis

Faglige krav

ISSAI 4000/179: Revisor skal sammenligne innhentede revisjonsbevis med utledede revisjonskriterier for å utarbeide revisjonsfunn som grunnlag for revisjonens konklusjon(er).

Analyse av revisjonsbevis handler om revisors tolking og forståelse av sammenhenger av innhentet revisjonsbevis opp mot revisjonskriterier. I statsregnskapsrevisjonen oppsummeres og vurderes revisjonsbevisene per problemstilling og per departementsområde. Dette gjøres av ett sentralt team. Resultatet av dette arbeidet diskuteres og avstemmes med departementsansvarlige revisorer.

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

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

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

²⁰ ISSAI 100/49.

²¹ ISSAI 4000/182.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

For å forstå og vurdere innholdet i forklaringene er det nødvendig å kjenne bevilgningsvedtakene. Årets forklaringer bør vurderes opp mot tidligere års forklaringer. Riksrevisjonen kan ved behov hente inn tilleggsklaringer. Ved analyser og vurdering av forklaringene må det være samarbeid og erfaringsutveksling mellom teamet som gjennomfører statsregnskapsrevisjonen, departementsansvarlig revisor, eventuelt virksomhetsrevisor og etterlevelsesmiljøet for departementsområdet.

Utarbeide konklusjon

Faglige krav

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

I konklusjonsfasen vurderer revisor ut fra sitt profesjonelle skjønn om det er grunnlag for å avgi en konklusjon med betryggende sikkerhet. En konklusjon er en samlet vurdering av om statsregnskapet er i tråd med revisjonskriteriene, først per departementsområde og per problemstilling og deretter for statsregnskapet totalt. Konklusjon for statsregnskapet totalt skjer som en del av arbeidet med rapportering av revisjonen i Dokument 1. Revisors konklusjon i revisjon av statsregnskapet avgis som en mening om revisjon av statsregnskapet.

Dokumentasjon

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

5.3 Rapportering

Riksrevisjonens lov og instruks

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

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

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

Faglige krav

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

ISSAI 4000/191: Revisor skal kommunisere konklusjonen i en revisjonsrapport. Konklusjonen kan uttrykkes enten som en mening, konklusjon, svar på et bestemt revisjonsspørsmål eller som anbefalinger.



Faglige retningslinjer for revisjon av statsregnskapet

Resultatet av revisjonen av statsregnskapet rapporteres årlig i Dokument 1. Det utarbeides en konklusjon om revisjon av statsregnskapet og regnskapet for administrasjon av Svalbard. Revisor konkluderer på hvorvidt statsregnskapet inneholder eller ikke inneholder vesentlige feil og mangler i henhold til bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§13) og utfyllende rundskriv, herunder vesentlige feil og mangler i statens inntekter, utgifter, finansielle eiendeler og gjeld.

Som grunnlag for konklusjonene og meningen omtalt i Dokument 1, blir det utarbeidet en egen revisjonsrapport om revisjonen av statsregnskapet i samsvar med ISSAI 4000/218, som blant annet har følgende krav:

- **Tittel:** konklusjon om revisjon av statsregnskapet
- **Beskrivelse av saksforholdsinformasjonen:** en beskrivelse av hva oppstillingen av statsregnskapet er
- **Revisjonsomfanget og avgrensning:** en beskrivelse av hva som blir kontrollert, og i hvilken tidsperiode
- **Ansvarlig parter og revisor:** en beskrivelse av hvem som har ansvar for de ulike delene av statsregnskapet
- **Revisjonskriterier:** beskriver de ulike revisjonskriteriene som er brukt for å måle saksforholdet, som er bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§13) og utfyllende rundskriv
- **Sammendrag:** et kort sammendrag av de handlingene som er gjennomført, og de metodene som er brukt
- **Revisors konklusjon:** konklusjon om hvorvidt statsregnskapet inneholder eller ikke inneholder vesentlige feil og mangler i henhold til bevilgningsreglements bestemmelser om statsregnskapet (§13) og utfyllende rundskriv, herunder vesentlige feil og mangler i statens inntekter, utgifter, finansielle eiendeler og gjeld
- **Rapportdato og signatur**

Konklusjonen om revisjon av statsregnskapet inkluderer ikke anbefalinger.²²

5.4 Oppfølging

Faglige krav

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

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

²² ISSAI 4000/220.