

SAI-PMF-rapport for Riksrevisjonen



Forord

Denne rapporten presenterer resultatene av en gjennomgang av Riksrevisjonen ved hjelp av verktøyet *Supreme Audit Institution Performance Measurement Framework* (SAI-PMF). Verktøyet ble vedtatt på INCOSAI sitt møte i Abu Dhabi, De Forente Arabiske Emirater i desember 2016. Rammeverket skal være det foretrukne verktøy blant riksrevisjoner når de vil måle kvaliteten av sitt arbeid og sin betydning for samfunnet. Rammeverket bygger på *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI), som er de internasjonale standardene for riksrevisjoner. Prinsippene i ISSAI 12 er sentrale. Disse prinsippene konkretiserer verdien og fordelene av å ha en riksrevisjon som gjennom å styrke ansvarliggjøringsmekanismene i samfunnet, å vise sin relevans for befolkningen og parlamentet og å fungere som en foregangsorganisasjon utgjør en forskjell for befolkningen i landet. Samtidig vurderes revisjonskvaliteten opp mot faglige krav i INTOSAI's grunnleggende prinsipper for offentlig revisjon, ISSAI 100-400. Evalueringen er en intern gjennomgang av krav, målt opp mot hvordan de er implementert og praktisert i Riksrevisjonen. Evalueringen er gjennomført av et team bestående av Riksrevisjonens egne medarbeidere i tidsrommet januar-april 2017.

Innhold

Forord.....	2
(i) Sammendrag.....	4
(ii) Kvalitetssikringserklæring fra IDI	6
(iii) Riksrevisjonens ytelse og innvirkning på samfunnet	6
(iv) Riksrevisjonens bruk av resultatene av denne evalueringen.....	15
1. Introduksjon	16
1.1 Metode.....	16
2. Landkontekst og bakgrunn om Riksrevisjonen	17
2.1 Beskrivelse av forvaltnings- styringsmodell og omgivelsene Riksrevisjonen opererer i	17
2.2 Beskrivelse av offentlig sektor, inkludert finansforvaltningen og dens påvirkning på Riksrevisjonens ytelse	18
2.3 Beskrivelse av Riksrevisjonens juridiske rammeverk, institusjon, organisasjonsstruktur og ressurser.....	21
3. Vurdering av Riksrevisjonens institusjonelle omgivelser, evne og ytelse.....	27
Domene A: Uavhengighet og juridisk rammeverk	27
SAI-1: Riksrevisjoners uavhengighet (Score=3).....	27
SAI 2: Riksrevisjoners mandat (score=3).....	33
Domene B: Intern styring og etikk	39
SAI-3: Strategisk planleggingsløp (Score=3).....	39

SAI-4: Organisatorisk kontrollmiljø (Score=2).....	43
SAI-5: Utkontraherte (outsourcete) revisjoner	50
SAI-6: Ledelse og intern kommunikasjon (Score=3)	50
SAI-7: Overordnet revisjonsplanlegging (Score=3)	54
Domene C: Revisjonskvalitet og rapportering	57
SAI-8: Revisjonsdekning (Score=2)	57
SAI-9: Standarder og kvalitetsstyring for finansiell revisjon (Score=2)	66
SAI-10: Prosess for finansielle revisjon (Score=2)	69
SAI-11: Resultater av finansiell revisjon (Score=3)	73
SAI-12: Standarder og kvalitetsstyring for forvaltningsrevisjoner (Score=2).....	75
SAI-13: Prosess for forvaltningsrevisjoner (Score=2).....	92
SAI-14: Resultater av forvaltningsrevisjoner (Score=4)	104
SAI-15: Standarder og kvalitetsstyring for etterlevelsesrevisjon (Score = 2).....	108
SAI-16: Prosess for etterlevelsesrevisjon (Score = 1).....	113
SAI-17: Resultater av etterlevelsesrevisjon (Score = 3)	117
SAI-18, 19 og 20: Indikatorer for rettslig kontroll	119
Domene D: Økonomistyring, eiendeler og støttefunksjoner.....	120
SAI-21: Økonomisk styring, eiendeler og støttetjenester (Score=3)	120
Domene E: Humankapital og opplæring.....	124
SAI-22: Personalforvaltning (Score =3)	124
SAI-23: Faglig utvikling og opplæring (Score=3)	128
Domene F: Kommunikasjon og interessenthåndtering	132
SAI-24: Kommunikasjon med den lovgivende, utøvende og dømmende makt (Score=3)	132
SAI-25: Kommunikasjon med media, borgere og sivile samfunnsorganisasjoner (Score= 3).....	138
4. Riksrevisjonens utviklingsprosess	141
Vedlegg 1: Sammendrag av indikatorscoren	144
Vedlegg 2: Kilder som understøtter indikatorscoren.....	145
Vedlegg 3: Konverteringstabell for indikatorscoren	150
Vedlegg 4: Kvalitetserklæring fra IDI.....	152

(i) Sammendrag

Hensikten med å gjennomføre en SAI PMF-vurdering, er å vurdere om Riksrevisjonen tilfører nytte og verdi utover å oppfylle sitt lovfestede mandat. Det vil si at Riksrevisjonen gjennom sitt arbeid spiller en rolle i samfunnsutviklingen ved å arbeide mot mål 1-3 som sier at:

Gjennom sine rapporter styrker etterrettelighet, åpenhet og integritet i staten (Mål 1)

Er relevant for offentligheten, parlamentet og andre interessenter¹(Mål 2)

Er et eksempel til etterfølgelse (Mål 3)

De internasjonale standardene for offentlig revisjon angir objektivt definerte kriterier for hvordan en riksrevisjon bør oppnå disse tre målene.

SAI PMF-gjennomgangen tar utgangspunkt i objektivt definerte kriterier i et rammeverk som er basert på de internasjonale standardene for offentlig revisjon. Et viktig prinsipp ved denne undersøkelsen er at bare det som er dokumentert gir tilstrekkelig sikkerhet for at SAI PMF-kriteriene er oppfylte. Slik sett følger undersøkelsen samme prinsipp som en revisjon hvor bare dokumenterte praksiser gir tilstrekkelig sikkerhet for revisor.

SAI PMF-gjennomgangen viser at Riksrevisjonen er en institusjon med et sterkt omdømme, som utfører revisjon av vesentlige problemstillinger knyttet til offentlig forvaltning og skaper trygghet og tillit til måten statens ressurser blir disponert av forvaltningen. Riksrevisjonen opererer i et land preget av åpenhet, høy grad av tillit og lav korrupsjon. En av styrkene i den norske offentlige finansforvaltningen er at Riksrevisjonen har en sterk uavhengighet og et bredt mandat som setter virksomheten i stand til å skape tillit til at statlig forvaltning drives effektivt.

Gjennomgangen viser videre at det er utfordringer i å gjennomføre revisjon på en måte som etterlever standardkravene Riksrevisjonen vedtok å følge i 2012. I finansiell revisjon dokumenteres ikke vurderingene av iboende risiko og den relevante internkontrollen, som er den grunnleggende forutsetningen for å angi revisjonsrisikomodellen og gi sikkerhet for konklusjonene. I etterlevelserevisjon er retningslinjer og metodikk i hovedsak i tråd med standarder, men det er utfordringer i praktiseringen av dem i revisjonsavdelingene. I forvaltningsrevisjonsavdelingene praktiseres gjeldende retningslinjer, men retningslinjene har vesentlige mangler i forhold til standardene. Dette gjelder blant annet krav om en tydelig konklusjon opp mot målet for revisjonen, noe som kan føre til at de som leser rapportene selv må tolke hva Riksrevisjonen egentlig har ment. Dette får konsekvenser for mål 1 ved at forvaltningsrevisjonsrapportene ikke gir Stortinget, forvaltningen og offentligheten en klar konklusjon på de mål som er satt for revisjonen, og dermed et mindre tydelig grunnlag for oppfølging og ansvarliggjøring. Ifølge leder for Kontroll- og konstitusjonskomiteen er det krevende for komiteen å tolke seg fram til hva Riksrevisjonen egentlig mener. Å ha tydelige konklusjoner som egner seg for oppfølging er grunnleggende viktig for å opprettholde en demokratisk kontroll med

¹ Interessenter er her definert på samme måte som i ISSAI 12/3: en person, gruppe, organisasjon, medlem eller system som kan påvirke eller kan bli påvirket av handlinger, mål og retningslinjer fra regjering og offentlige virksomheter.

forvaltningen. Svakheter i metode og gjennomføring av revisjonen blir ikke adressert direkte av prioriterte og pågående utviklingstiltak som f.eks. Moderniseringsprogrammet.

Riksrevisjonen er ifølge kontroll- og konstitusjonskomiteen Stortingets fremste virkemiddel for å sikre kontroll med forvaltningen. Relevansen av Riksrevisjonens arbeid blir videre framhevet av departementsråden i Kommunal- og moderniseringsdepartementet og finansråden i Finansdepartementet. Resultatene fra finansiell revisjon og etterlevelsesrevisjon gir nyttig læring og oppfølgingspunkter. Forvaltningsrevisjoner gir utfyllende informasjon om risikoområder og skaper bevissthet om manglende rolle- og ansvarsavklaring. Riksrevisjonens verdi kan imidlertid bli bedre synliggjort gjennom en mer systematisk oppfølging av revisjonene, hvor man bedre følger opp forvaltningens implementering av revisjonene og Stortingets anbefalinger. Dette er spesielt viktig siden det ikke eksisterer en mekanisme som sikrer at Stortingets anbefalinger blir fulgt opp av forvaltningen. Da bør Riksrevisjonen synliggjøre og dokumentere hvordan forvaltningens implementering av anbefalingene har vært og hvordan dette har bidratt til økt integritet og effektivitet i forvaltningen.

For å sikre fortsatt relevans av, og dermed oppfyllelse av, mål 2 er det viktig at Riksrevisjonen innhenter synspunkter og innspill fra interessenter, inkludert det sivile samfunn i en tidlig fase før det er bestemt hvilke revisjoner som prioriteres. Vår undersøkelse viser at bare innspill fra forvaltningen og Stortinget blir innhentet i denne fasen. Det sivile samfunn og borgernes innspill blir ikke innhentet og vurdert i denne fasen.

Riksrevisjonens rolle er å bidra til at fellesskapets midler og verdier blir brukt og forvaltet slik Stortinget har bestemt. Dette gjøres gjennom uavhengig revisjon, kontroll og veiledning knyttet til regnskap, etterlevelse av regelverk og forvaltning av oppgaver. Det er særdeles viktig for Riksrevisjonens omdømme og legitimitet at virksomheten selv etterstreber å være et eksempel til etterfølgelse slik mål 3 forutsetter. Som statens uavhengige kontrollør, ligger det en eksempelverdi i selv å styre virksomheten basert på informasjon som fremkommer uavhengig av linjen. Internkontrollsystemet i Riksrevisjonen er basert på risikovurderinger og er grundig dokumentert. SAI-PMF-undersøkelsen viser imidlertid at det er svakheter knyttet til manglende ekstern vurdering av internkontrollfunksjonene, ikke-eksisterende uavhengig internrevisjon, ledelsens vektlegging av etikk og arbeid for å jobbe kontinuerlig med etisk bevissthet hos de ansatte i Riksrevisjonen. Dette er områder der Riksrevisjonen har et forbedringspotensial for å kunne bli et eksempel til etterfølgelse. Dette er også områder som Riksrevisjonen ofte påpeker som svakheter hos de som blir revidert, kontrollert og som vi skal gi veiledning.

Riksrevisjonens uavhengige stilling gjør at organisasjonen i liten grad får sitt arbeid vurdert eksternt. For at virksomheten skal kunne være et eksempel til etterfølgelse, må den selv ta ansvar for å være gjenstand for eksterne vurderinger av eget arbeid og publisere resultatene av disse. Det er ikke gjennomført en fagfellevurdering av Riksrevisjonen de siste seks årene, og resultatene av SAI-PMF-undersøkelsen ville blitt betydelig styrket dersom det var en større hyppighet av fagfellevurderinger eller andre typer ekstern gjennomgang. Planer om å inngå avtaler med akademiske miljøer om ekstern vurdering av forvaltningsrevisjoner vil kunne være skritt i riktig retning, men vil ikke erstatte en mer

spesifikk revisjonsfaglig vurdering eller en bredere fagfellevurdering som vurderer Riksrevisjonens arbeid med utgangspunkt i ISSAI-standardene.

Et sentralt funn er manglende dokumentering av praksis, f.eks. ved dokumentasjon av at sammensetning av revisjonsteam er basert på revisjonsoppdragets kompetansebehov, og av eventuell uenighet i Riksrevisjonen før en rapport utstedes. Dette gjelder for alle revisjonstyper.

Manglende dokumentasjon av revisjonsoppdragets kompetansebehov henger sammen med at det for de ulike revisjonsdisiplinene ikke er definert klare kompetansekrav ved f.eks. rekruttering. Dette fører også til at det for Riksrevisjonen som helhet ikke er tallfestet og synliggjort hvor mange finansielle revisorer, etterlevelserevisorer og forvaltningsrevisorer som er nødvendig for å nå organisasjonens strategiske mål.

Oppsummert viser SAI PMF-undersøkelsen at Riksrevisjonen er en uavhengig og robust organisasjon som leverer gode og relevante revisjoner til rett tid. Undersøkelsen viser imidlertid at Riksrevisjonen i større grad må jobbe med å implementere de internasjonale revisjonsstandardene som den i 2012 vedtok å følge. De internasjonale standardene må i større grad reflekteres i retningslinjer og etterleves i revisjoner. Økt etterlevelse av standardene vil være med på å gi interessenter og brukere av Riksrevisjonens rapporter større grad av trygghet om at revisjonene innehar nødvendig kvalitet.

(ii) Kvalitetssikringserklæring fra IDI

Se vedlegg 4

(iii) Riksrevisjonens ytelse og innvirkning på samfunnet

a) Samlet vurdering av Riksrevisjonens ytelse

Dette delkapittelet beskriver Riksrevisjonens ytelse i lys av forhold som er utenfor virksomhetens kontroll, forhold som det tar tid for institusjonen å endre på og forhold som kan korrigeres på relativt kort sikt.

Politisk miljø og offentlig forvaltning

Riksrevisjonen er en institusjon med et sterkt omdømme, som produserer revisjon om vesentlige problemstillinger knyttet til offentlig forvaltning og skaper trygghet og tillit til måten statens ressurser blir disponert av forvaltningen. Riksrevisjonen opererer i et land preget av åpenhet, høy grad av tillit og lav korrupsjon. Norsk offentlig finansforvaltning blir vurdert som robust og åpent². En av styrkene i den norske offentlige finansforvaltningen er at Riksrevisjonen har en sterk uavhengighet og et bredt mandat som setter virksomheten i stand til å skape tillit til at systemet fungerer.

Riksrevisjonen er underlagt Stortinget og har en høy grad av finansiell og organisasjonsmessig autonomi (SAI-1) og et mandat (SAI-2) som gir muligheter til å revidere de fleste vesentlige forhold ved statens finansforvaltning. Stortinget, som Riksrevisjonens oppdragsgiver, bevilger tilstrekkelig med ressurser til at Riksrevisjonen kan oppfylle mandatet sitt. Riksrevisjonen har også fått en autonomi til å styre egen

² <https://pefa.org/sites/default/files/assements/comments/NO-Jun08-PEFA%20Assessment-Public.pdf>

organisasjon, slik at virksomheten selv kan vurdere de mest effektive måtene å utføre samfunnsoppdraget på.

SAI-PMF-vurderingen viser likevel at det er enkelte områder der Riksrevisjonen ikke etterlever standardkravene til mandat og uavhengighet:

- Riksrevisorene og ansatte har ikke en eksplisitt rettslig beskyttelse i utøvelsen av arbeidet sitt
- Utnevnelsen av riksrevisorene skjer ikke i en åpen rekrutteringsprosess
- Statens pensjonsfond utland (SPU) er utenfor Riksrevisjonens mandat

Betydningen av disse forholdene for Riksrevisjonens ytelse har ikke vært vesentlig de siste årene. Det har ikke vært tilfeller der reviderte virksomheter har tatt rettslige skritt mot enkeltpersoner i Riksrevisjonen for å hindre utøvelsen av arbeidet.

Utnevnelsen av riksrevisorkollegiet er en lukket politisk prosess som, ifølge lederen av kontroll- og konstitusjonskomiteen, vektlegger evnen til å forstå Stortingets interesser i revisjonssaker som kjernekompetanse. I følge Kolberg må utnevnesformen i Norge ses i lys av en norsk politisk tradisjon der «menneskelig og politisk tillit står sentralt». Ved utnevning til riksrevisor gjelder krav om leder med politisk erfaring og høy autoritet i Stortinget. Det innebærer at det må være en person som gjennom sitt politiske virke har vist at han eller hun kan fungere uhildet i en politisk forståelse av saken. I sakene om objektsikring i 2016/2017 og stortingsrepresentanters pensjoner i 2008/2009, har henholdsvis nåværende og tidligere riksrevisor demonstrert uavhengighet i saker med stor offentlig interesse mens deres egne partifeller har vært i posisjon.

Sammensetningen av riksrevisorkollegiet reflekterer partirepresentasjon på Stortinget. Nåværende sammensetning hindrer at en dominerende politisk interesse påvirker beslutningene deres, fordi det ikke er representanter fra ett enkelt parti som kan ta beslutninger. Sedvanen i Norge er at riksrevisorene sitter ut periodene sine og ikke blir utfordret på sin uavhengighet. Man kan likevel stille spørsmål ved robustheten til ordningen, hvis man for eksempel skulle fått ett dominerende parti på Stortinget, ville det også vært reflektert i kollegiesammensetningen på en måte som hadde gitt økt risiko for at gruppen ville opptrådt i det dominerende partiets interesser. Dette er ikke et veldig sannsynlig scenario i en norsk kontekst, men standardkravet er utformet med formål om å sikre uavhengighet i flere tenkelige politiske scenarioer enn det som er normaltstanden.

I de tilfellene Riksrevisjonens mandat er innskrenket, gjelder det hovedsakelig i regnskapsrevisjon. Riksrevisjonen har alternative inngangsporter til å revidere de ovennevnte områdene. Riksrevisjonen har for eksempel adgang til å revidere Finansdepartementets overordnede styring av SPU.

Virksomhetsstyring, kvalitetssikring og etikk

Riksrevisjonen har et planleggingssystem som er basert på en langsiktig strategi, årlige planer, en prosess som bruker disse planene aktivt og en overvåkning av resultatene. Det grundige planleggingsarbeidet som gjøres i Riksrevisjonen kan bidra til å forklare virksomhetens evne til å sikre at den leverer rettidig på planlagt revisjon og følger opp utviklingstiltak i strategi- og årsplaner. Planlagt aktivitet blir gjennomført i tide.

Internkontrollsystemet i Riksrevisjonen er basert på risikovurderinger og er grundig dokumentert, men Riksrevisjonen har ikke fått gjennomført en ekstern vurdering av internkontrollsystemet. Riksrevisjonen har heller ikke internrevisor som kan gi jevnlig tilbakemelding om effektiviteten av internkontrollsystemet i form av uavhengig informasjon utenfor linjen.

Det er få områder hvor Riksrevisjonen jevnlig får gjennomført ekstern vurdering av arbeidet sitt. I finansiell revisjon er det vanlig praksis, i for eksempel Storbritannia og Sør-Afrika, at det gjennomføres en årlig ekstern kontroll av revisjonskvalitet. SAI-PMF rammeverket krever at dette gjøres hvert tredje år får å kunne oppfylle alle kriterier i vurdering av gjennomføringen av finansiell revisjon. Et par eksempler på riksrevisjoner som etterlever dette kravet er:

- National Audit Office of the United Kingdom (NAO): Deres finansielle revisjoner og kvalitetssikringssystem er gjenstand for årlig kontroll av Financial Reporting Council, som er et uavhengig tilsyn for finansiell rapportering i Storbritannia.
- Auditor-General of South Africa (AGSA): Finansiell revisjon i Sør-Afrika er gjenstand for kvalitetskontroll av the Independent Regulatory Board for Auditors, som er et uavhengig tilsyn for revisjon i Sør-Afrika.

De siste årene er det heller ikke gjennomført eksterne vurderinger av etterlevelseshet eller forvaltningsrevisjoner. I 2011 ble Riksrevisjonen fagfelleevaluert, men hyppigheten av slike vurderinger bestemmes av Riksrevisjonen selv, og en seks år gammel fagfelleevaluering har her ikke blitt regnet som aktuell nok til å påvirke resultatene i SAI-PMF. Områder som har vært gjenstand for eksterne vurderinger de siste årene har vært evalueringer av Riksrevisjonens bistandsvirksomhet og den årlige eksterne revisjonen av regnskapet. Støtte- og utviklingsavdelingen har startet en prosess for å få eksterne vurderinger av forvaltningsrevisjoner fra universitets- og forskningsmiljøer.

SAI-PMF-gjennomgangen viser at Riksrevisjonen kan gjøre mer for å vektlegge etikk internt. Det er ikke avdekket vesentlige mangler eller store utfordringer knyttet til etikk, men gjennomgangen viser at Riksrevisjonen ikke jobber systematisk med å sikre etterlevelse av etiske prinsipper. Mye av innsatsen i å bevisstgjøre ansatte om etikk skjer på introduksjonskurs, men Riksrevisjonen har ikke et system for å gjennomføre jevnlig tiltak for å opprettholde bevissthet knyttet til etikk. Det er heller ikke innført et etikkkontrollsystem for å kartlegge og analysere etiske risikoer. Riksrevisjonen fikk bistand av den Europeiske Revisjonsretten (ECA) til å gjennomføre en ekstern vurdering av integritetsrisiko i 2012, men har ikke iverksatt tiltak basert på anbefalingene fra denne.

Kompetansebaserte styringssystemer er et grunnleggende etisk krav³. Svakheter knyttet til bevissthet rundt etikk kan sees i sammenheng med svakheter SAI-PMF-gjennomgangen har avdekket i etterlevelse av revisjonsstandardene. Riksrevisjonens etiske retningslinjer trekker fram kompetanse som en sentral del av etikk, og det er en kjerneverdi for virksomheten. Likevel viser funnene på revisjonskvalitet at det er utfordringer knyttet til kompetanse, i form av kunnskap om krav i standardene, for de som gjennomfører revisjon og de som gjennomfører kvalitetskontroll av revisjon. Dette tyder på at Riksrevisjonen kan forbedre kvaliteten på revisjonene gjennom å vektlegge

³ ISSAI 30 Code of ethics del 3

kompetanseperspektivet i de etiske retningslinjene. Undersøkelsen viser også mangler i kompetansevurderingene av revisjonsteamene før oppstart av revisjonene. Sett i sammenhengen med funnene om gjennomføring av revisjon, er dette også et argument for at Riksrevisjonen kan legge mer vekt på kompetanse i styringen av oppdragene.

Personalforvaltning og kompetanse

I vurderingen av HR-funksjonen har SAI-PMF-gjennomgangen også belyst forhold knyttet til kompetanse. Riksrevisjonen har en HR-funksjon som utøver de funksjonene den skal, ifølge internasjonale standarder. Det er likevel en manglende oppdatering av kompetansestrategi for inneværende strategiske periode, slik at kompetanseutviklingen ikke speiler behovene for kompetanse og antall ansatte de strategiske målene fordrer. Mangelen på vektlegging av systematisk kompetanseutvikling for å nå faglige mål er reflektert flere steder og må også sees i lys av at Riksrevisjonen har utfordringer med å sikre at revisjon er gjennomført i tråd med internasjonale standarder.

Manglende definerte kompetansekrav for de tre ulike revisjonstypene kan ses i sammenheng med et porteføljestyresystem som ikke er tilstrekkelig dokumentert. Med bedre definerte krav om hva som f.eks. kreves for å være en finansiell revisor vil det være enklere å konkludere på om et revisjonsteam på finansiell revisjon innehar nødvendig og tilstrekkelig kompetanse. Dette gjør det også enklere å vurdere hvilke ressurser som behøves for å oppfylle den strategiske planen, og dermed sikre bedre samsvar mellom HR-strategidokumenter og overordnet strategi.

Revisjonsmetodikk, kvalitetssikring og etterlevelse av standarder

SAI-PMF undersøkelsen viser at det mangler en forståelse for å bruke standardene for å heve kvaliteten på produktene og kompetansen hos den enkelte revisor som organisatorisk styringsgrep.

Det er utfordringer i å gjennomføre revisjon på en måte som etterlever standardkravene Riksrevisjonen har vedtatt å følge. Dette gjelder alle tre revisjonsformer.

I forvaltningsrevisjon er hovedutfordringen at retningslinjene mangler grunnleggende standardkrav, som for eksempel krav om konklusjon. Vurderingen av prosessen for forvaltningsrevisjon viser at teamene etterlever standardkrav som står i de interne retningslinjene, men ikke de som mangler.

I etterlevelserevisjon dekker standarder og håndbok de fleste standardkrav, men gjennomføringen i revisjonsavdelingene viser at praktiseringen av dem ikke alltid er i henhold til standardene.

I finansiell revisjon er standardkravene mange og detaljerte. Riksrevisjonen har valgt å ha maler og retningslinjer som er lite detaljerte og som ikke gir eksplisitt veiledning til å sikre etterlevelse av alle standardkrav. Praksisen i regnskapsrevisjonsavdelingene viser likevel svakheter knyttet til helt grunnleggende standardkrav: som kravet til å dokumentere grunnlaget for utvalgsstørrelse og kartlegging av internkontroll.

Ved å vedta ISSAI-standardene på nivå 4, har Riksrevisjonen forpliktet seg til et sett med standarder, i tråd med §10 i lov om Riksrevisjonen. Mange av SAI-PMF-kravene til Riksrevisjonens interne retningslinjer, er oppfylt fordi nivå 4-ISSAlene er vedtatt. Likevel viser gjennomgangen av Riksrevisjonens

egne retningslinjer at retningslinjene ikke dekker alle standardkrav. I noen tilfeller gir ikke det utslag på revisjonene, for eksempel når retningslinjene ikke omtaler en bevisinnhentingsteknikk som sjelden kommer til anvendelse (for eksempel, bruk av ekstern bekreftelse i finansiell revisjon). I andre tilfeller gjelder dette sentrale begreper, som for eksempel mangelen på eksplisitte konklusjoner i Dokument 3 og tilhørende rapporter i forvaltningsrevisjon, som må sees i lys av at lederen av kontroll- og konstitusjonskomiteens tilbakemelding om at: «det er vanskelig for komiteen å vite hva Riksrevisjonen egentlig konkluderer med.»

Svakhetene i gjennomføring av revisjon viser også at det er utfordringer i alle ledd i gjennomføring av kvalitetskontrollen fordi den ikke har fanget opp feilene. Undersøkelsen viser at det er vesentlige avdelingsvise forskjeller i måten kvalitetskontroll er praktisert. Det er flere gode initiativ for å forbedre kvalitetskontroll, fra det strategiske i form av system for å sikre etterlevelse av ISSAI 40 til det operasjonelle i form av mer detaljerte kvalitetskontrollskjema. Et gjennomgående inntrykk er at det finnes god praksis hos enkelte enheter i Riksrevisjonen, men at virksomheten ikke klarer å omdisponere dette til en beste praksis som gjelder for hele organisasjonen. Det er positivt at seksjoner og avdelinger har friheten til å finne innovative løsninger, men uheldig for Riksrevisjonen at de beste innovative løsningene ikke spres til resten av organisasjonen.

b) Nytten og verdien av Riksrevisjonen

Dette delkapittelet skal vurdere Riksrevisjonens virkning på det norske samfunnet. Det trekker også fram enkelte utfordringer som den norske Riksrevisjonen må håndtere i sitt arbeid. Det er ikke en detaljert analyse av virkningene, men skisserer hvordan Riksrevisjonen bidrar til de tre hovedprinsippene i ISSAI 12 *Nytten og verdien av riksrevisjoner*:

1. Styrking av ansvarliggjøring, gjennomsiktighet og integritet i offentlig sektor
2. Vise relevans for offentligheten, parlamentet andre interessenter
3. Være en modell-organisasjonen gjennom å sette et eksempel til etterfølgelse

Vi har hentet inn perspektiver fra Stortinget, sivilt samfunn, forvaltningen og andre eksterne kilder for å skissere et bilde av Riksrevisjonenes effekt.

Ansvarliggjøring, gjennomsiktighet og integritet

Riksrevisjonen har en dekningsgrad som bidrar til å sikre ansvarliggjøring i alle viktige sektorer i staten. Riksrevisjonen reviderer inntekter og utgifter i statsregnskapet. Dette skaper en trygghet for parlamentet, interessenter og offentligheten om at pengene anvendes til de formål som Stortinget har vedtatt og forutsatt. I tillegg gjennomfører Riksrevisjonen forvaltningsrevisjon av vesentlige forhold i samtlige departementsområder som gir Stortinget, interessenter og offentligheten nyttig informasjon om effektene av vedtatt politikk. Riksrevisjonen gjennomfører også etterlevelsesrevisjon som gir informasjon om virksomhetens etterlevelse av regelverk i gjennomføringen av deres samfunnsoppdrag.

I PEFA-studien av Norge⁴, scoret det eksterne revisjonssystemet en B+ for revisjonsdekning på bakgrunn av dekningsgraden til finansiell revisjon og at det gjennomføres forvaltningsrevisjon.

⁴ <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/NO-Jun08-PEFA%20Assessment-Public.pdf> side 36

SAI-PMF-undersøkelsen viser at det er potensiale for forbedring av og noen utfordringer knyttet til oppfølging av revisjoner. I finansiell revisjon var det mangelfull oppfølging av modifiserte beretninger for 2015 i planleggingsdokumentasjonen i 2016. For etterlevelserevisjon er det ikke en systematisk oppfølgingsrutine for alle revisjoner. I forvaltningsrevisjon er det en fast tre-årlig oppfølging, men denne gis ut samtidig som den årlige rapporten om statsregnskapet (Dokument 1) og det er ikke alle som får med seg resultatene av oppfølgingen, noe Naturvernforbundet ga uttrykk for i intervju. Det er ingen systematisk oppfølging av Stortingets anbefalinger, gitt i innstilling fra kontroll- og kontrollkomiteen. Regjeringen har ikke en dokumentert praksis hvor den sporer Stortingets anbefalinger, gir et tilsvarende svar på hvordan disse bør implementeres, implementerer disse anbefalingene og til slutt rapporterer tilbake om hvordan implementeringen har skjedd. For å tette dette oppfølgingsgapet ville det være viktig at Riksrevisjonen dokumenterte hvordan regjeringen har fulgt opp Stortingets anbefalinger. En statistikk som viser omfanget av anbefalinger som blir implementert ville være egnet til å vise verdien av Riksrevisjonens og Stortingets kontrollarbeid.

Riksrevisjonen har en begrenset mulighet til å rette tverrsektorielle funn til en bestemt adressat. Statsapparatet i Norge er organisert annerledes enn i for eksempel Sverige eller England. I Norge er ansvar i større grad forankret hos den enkelte statsråd i tråd med ministerstyreprinsippet, mens i Sverige har man sentralisert større deler av ansvaret i et regjeringskanselli. Den svenske sentralisering viser seg også i at statsministerens kanselli er større, og spiller en mer strategisk og samordnende rolle, enn de tilsvarende organer i Norge.

Noen departementer i Norge har samordningsfunksjoner f.eks. Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD). Departementsråd i KMD, Eivind Dale, påpekte imidlertid at det kan være krevende å ansvarliggjøre KMD for saker som egentlig ligger under et fagdepartement⁵. Mangel på et sentralt nav i statsforvaltningen kan gjøre det mer krevende for Riksrevisjonen å plassere ansvar, og å avklare rolle og påpeke tverrsektoriell risiko. Gjørv-kommisjonen trakk også fram denne utfordringen i norsk forvaltning i 22. juli-rapporten⁶.

Relevans for offentligheten, parlamentet andre interessenter

Rapportene til Stortinget er utformet for å være relevante og dekke informasjonsbehovet. Dokument 1 samler rapportering fra finansiell- og etterlevelserevisjon og presenterer dette på en overordnet måte som hovedfunn og utviklingstrekk på departementsnivå. Dokument 3-serien presenterer resultatene av forvaltningsrevisjon løpende gjennom året og resultatene av selskapskontrollen en gang i året.

I følge lederen for kontroll- og konstitusjonskomiteen, Martin Kolberg⁷, er: *«Riksrevisjonens arbeid en avgjørende forutsetning for komiteens arbeid.»* Han mener også det er mye bra i det Riksrevisjonen gjør:

«Riksrevisjonen bør ikke endre på for mye, men beholde det som er bra. Fordi mye er bra og bør ikke rives ned. Kompetansemessig bør Riksrevisjonen bestrebe seg på å være tilpasset moderne teknologi og oppfattes som kompetente nok til både å forstå komplekse forvaltningsmessige problemstillinger som

⁵ Intervju med Eivind Dale 07.03.2017

⁶ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2012-14/id697260/>

⁷ Intervju med Martin Kolberg, leder av kontroll- og konstitusjonskomiteen 3. mars 2017.

hvorfor NAV ikke fungerer og å kunne kommunisere alvorlighetsgrad til Stortinget på en begripelig måte.»

Han mener likevel Riksrevisjonen kan være mer kritisk til hvilke rapporter som må behandles i Stortinget:

«I dag er det en risiko for at rapportene «koker bort i kålen». Riksrevisjonen kan være mer tenksom om hvilke rapporter som sendes til behandling i komiteen og videre til Stortinget for formell behandling i plenum. Noen forvaltningsrevisjonsrapporter kan heller oversendes forvaltningen. Dette betyr at komiteen ikke nødvendigvis ønsker at det skal lages færre forvaltningsrevisjonsrapporter. Den ønsker at det er færre rapporter som sendes Stortinget for plenumsbehandling. Andre rapporter som ikke har et politisk tilsnitt kan behandles som administrative rapporter. Disse rapportene kan allikevel ha alvorlige og viktige funn, men de behøver ikke å bli gjenstand for politisk behandling. Dette gjelder blant annet rapporten om tunnelsikring. Den har åpenbart viktige funn, men den er mer relevant for forvaltningen enn for Stortinget.

Komiteemedlemmene og stortingsrepresentantene har et komplekst hode. De må se politikken i saker, og den er ikke alltid åpenbar i rapportene Riksrevisjonen oversender. Det er først og fremst riksrevisors og kollegiets ansvar å bestemme om en rapport har politikk i seg og derfor bør sendes Stortinget. Men det vil også være viktig at Riksrevisjonens ansatte, som jobber med rapportene, har denne forståelsen, slik at de kan gi råd til riksrevisor om hvordan rapportene bør behandles.»

Riksrevisjonen overvåker mediedekning og observerer at rapporter som regel får en bred mediedekning når de blir offentliggjort. I medieovervåkingen observerer Riksrevisjonen at sivile samfunnsorganisasjoner benytter seg av rapportene i den offentlige debatten. Dette er bekreftet i intervju med Naturvernforbundet.

SAI-PMF undersøkelsen viser at Riksrevisjonen har levert forvaltningsrevisjoner innenfor de fleste vesentlige samfunnsområdene definert av SAI PMF-rammeverket. Disse er definert som: *forsvar, utdanning, helse, miljø, infrastruktur, nasjonal økonomisk utvikling, skatteinnkreving, vesentlige reformer i offentlig sektor, finansforvaltning og offentlig sektor og sosialstøtte og arbeidsmarkedet.*

Finansråden og departementsråd i Kommunal- og moderniseringsdepartementet trakk begge fram verdien av finansiell revisjon og etterlevelserevisjon og at disse tilfører nyttig styringsinformasjon om områder forvaltningen ikke har som kompetanseområder. De la særlig vekt på verdien av revisjonsarbeid knyttet til pågående endringsprosesser.

Det er likevel forbedringsområder i måten Riksrevisjonen kommuniserer på. Virksomheten har liten tilstedeværelse i sosiale medier. Martin Kolberg påpekte også at Riksrevisjonen kan bli mer tydelig i konklusjonene:

«Det er en del tilfeller hvor Riksrevisjonen i sine uttalelser og konklusjoner er for byråkratiske og utydelige. Man tar for mye hensyn til hva forvaltningen mener. Riksrevisjonen frykter å være for tydelige og dermed hisse opp departementene. Dette er et problem for komiteen. Komiteen er helt avhengig av at

Riksrevisjonen er tydelige i sine konklusjoner. Forvaltningen har et helt annet apparat enn komiteen til å kunne motsi Riksrevisjonens rapporter. Komiteen har bare to sekretærer. Det er derfor krevende for komiteen å måtte tolke seg til hva Riksrevisjonen egentlig mener, men ikke tør å si i rapportene. Dette gjør det krevende å skrive komiteinnstillinger og gjennomføre høringer på bakgrunn av Riksrevisjonens rapporter. Det er i utgangspunktet vanskelig for komiteen å gå lenger enn Riksrevisjonen i konklusjonene siden den ikke har sakkunnskapen. Riksrevisjonen må spisse konklusjonene, så er det Stortingets oppgave å være rakrygget og støtte Riksrevisjonen i «stormen» man opplever fra departementene. Dette er grunnleggende viktig for å opprettholde en demokratisk kontroll med forvaltningen.»

Relevansen av Riksrevisjonens rapporter er avhengig av tidspunkt for publiseringen. Rapportene kan ikke publiseres før de har blitt presentert for komiteen. Fordi Stortinget stenger 17. juni (2016) og åpner 3. oktober (2016), er det ikke mulig å få presentert resultatene av regnskapsrevisjonen (Dokument 1) i denne perioden. I 2016 ble Dokument 1 overlevert Stortinget 25. oktober 2016. Innstilling fra komiteen ble avgitt 13. desember 2016. Det betyr at Dokument 1 er ferdigbehandlet av komiteen nesten elleve måneder etter regnskapsårets slutt. Dette er med på å redusere aktualiteten og nyhetsverdien til det som presenteres. Det gjør også at det ikke er mye tid til å bruke komiteens anbefalinger til å påvirke disposisjonene i neste års statsbudsjett.

Eksempel til etterfølgelse

Ettersom Riksrevisjonens virke er å påpeke andre virksomheters svakheter knyttet til regnskap, etterlevelse av regelverk og forvaltning av oppgaver, er det særdeles viktig for Riksrevisjonens omdømme og legitimitet at virksomheten selv etterstreber å være et eksempel til etterfølgelse.

Riksrevisjonen er i en særstillingen som uavhengig institusjon. Den er ikke gjenstand for etatsstyring slik en virksomhet i forvaltningen er, og den er ikke gjenstand for offentlig revisjon utover finansiell revisjon. Det er en god praksis at Stortinget oppnevner ekstern revisor, men det dekker kun den finansielle siden av Riksrevisjonens virksomhet.

SAI-PMF-undersøkelsen viser at Riksrevisjonen i liten grad henter inn uavhengig informasjon utenfor linjen, for eksempel gjennom internrevisjon, ekstern vurdering av internkontrollsystemet og eksterne vurderinger av kvaliteten på revisjonsarbeidet. Som en uavhengig institusjon, som rapporterer om svakheter i andres forvaltning, vil Riksrevisjonen framstå som et sterkere foregangseksempel ved å ha mer ekstern vurdering som den selv publiserer.

SAI-PMF-undersøkelsen viser at Riksrevisjonen har mange styrker som organisasjon, blant annet:

- Et omfattende og robust planleggingssystem
- En sterk revisjonsdekning
- Leverandør av relevante rapporter
- Kontinuerlig arbeid med å bedre organisasjonen

Undersøkelsen viser likevel at organisasjonen har en del utfordringer. Det mest sentrale er utfordringer knyttet til revisjonskvalitet og kompetansestyring. Dette er kjerneområder der Riksrevisjonen bør framstå med gode eksempler og være i front.

Intern kontroll og etikk er et annet område der virksomheten kan gjøre mer for å være et godt eksempel. SAI-PMF-undersøkelsen viser at det er svakheter knyttet til ekstern vurdering av internkontrollfunksjonene, ledelsens vektlegging av etikk og arbeid for å jobbe konstant med etisk bevissthet. Det er områder der Riksrevisjonen har et forbedringspotensial for å kunne bli et eksempel til etterfølgelse. Dette er områder som Riksrevisjonen ofte påpeker som svakheter hos de som blir revidert.

c) Analyse av Riksrevisjonens utviklingstiltak og muligheten for ytterligere forbedringer

Riksrevisjonen har et omfattende program av utviklingstiltak, beskrevet i kapittel 4 i rapporten. Samlebetegnelsen på tiltakene er et moderniseringsprogram. Tiltakene omhandler i hovedsak interne forhold i Riksrevisjonen, som har vært kartlagt i forskjellige interne prosesser i virksomheten. Dette kan sees i sammenheng med resultatene av SAI-PMF-undersøkelsen, som viser at utfordringene for virksomheten hovedsakelig er knyttet til interne forhold. Riksrevisjonens uavhengighet og det norske forvaltningsmiljøet gjør det mulig for Riksrevisjonen å ha en nytteverdi for samfunnet.

Endringene som er foreslått er en refleksjon av at organisasjonen har fått en ny revisjonsråd som vektlegger effektivisering og mer utnyttelse av digitaliseringen i forvaltningen. Mange av tiltakene er knyttet til bedre bruk av ikt i revisjon, bedre kommunikasjon i nye medier og bruk av eksperimenter internt for å finne nye løsninger som kan effektivisere og forbedre organisasjonen.

Samtidig er flere av utviklingstiltakene knyttet til mer grunnleggende forhold: Kompetanse, virksomhetsstyring, intern organisering av støttefunksjoner og regionskontorer. Tiltakene er tydelig forankret i virksomhetsplaner i tråd med den kommende strategien for Riksrevisjonen, og ledelsesansvar og eierskap er klart definert i planene. Tiltak for bedret virksomhetsstyring vil kunne resultere i et styringsinformasjonssystem, som beskrevet i SAI 21 (i), hvor man får til en bedre kobling mellom planlagte aktiviteter, dagsverk og budsjett. Målet er for eksempel å kunne si hvor mye det faktisk koster å gjøre en forvaltningsrevisjon.

Kompetanse har også vært omtalt flere steder i SAI-PMF-evalueringen. En ny kompetansestrategi er under utarbeidelse. Likevel er det ikke sikkert at den vil ha en effekt på konkrete utfordringer som er påpekt i revisjonsgjennomgangene. Tiltaket om ekstern vurdering av forvaltningsrevisjon vil kunne forbedre kvaliteten på revisjon.

Tiltakene som inngår i moderniseringsprogrammet handler i hovedsak om støttefunksjoner som kommunikasjon, HR, digitale verktøy og forbedring av arbeidsprosesser. Sett opp mot denne undersøkelsen vil tiltakene ha en effekt på områder der Riksrevisjonen har relativt gode resultater. Det betyr ikke at moderniseringsprogrammet ikke er relevant og viktige: SAI-PMF vurderer etterlevelse av grunnleggende krav og gir ikke et grunnlag for å vurdere hva som bør moderniseres. Men, ifølge rammeverket er Riksrevisjonens styrker uavhengigheten, rapportering, sterke administrative rutiner og støttefunksjoner. Hovedutfordringene som SAI-PMF avdekker ligger i kvalitet i revisjon og at virksomheten bør sikre en bedre etterlevelse av revisjonsstandarter som den selv har vedtatt å følge. De pågående utviklingstiltakene 2017-2018 tar ikke tak i denne utfordringen. Moderniseringsprogrammet er viktig for å sikre at Riksrevisjonen forblir en relevant institusjon som utnytter nye muligheter, men

virksomheten har også mer grunnleggende utfordringer å håndtere og kan gjøre mer for å være et eksempel til etterfølgelse.

SAI PMF-vurderingen viser svakheter knyttet til oppfølging av revisjoner og dokumentasjon av Riksrevisjonens verdi. Utviklingstiltakene kan i enda større grad designes for å sikre at Riksrevisjonen både oppfyller målene i ISSAI 12, men også *dokumenterer* hvordan Riksrevisjonen bidrar til økt integritet og effektivitet i offentlig sektor, er relevant og aktuell og er en modellorganisasjon som andre offentlige virksomheter bør bli inspirert av.

(iv) Riksrevisjonens bruk av resultatene av denne evalueringen

«Riksrevisjonen har hatt en omfattende behandling av rapporten. Tiltakene som toppledelsen har kommet fram til er samlet i en egen handlingsplan. Planen gir et svar på hvordan Riksrevisjonen vil jobbe for å møte de utfordringer som er identifisert i evalueringen, og å sikre kvalitet og forbedring i våre arbeidsprosesser.»

1. Introduksjon

1.1 Metode

Selvevalueringen er i stor grad basert på vurdering av dokumenter som er tilgjengelige på Riksrevisjonens intranett og eksterne internettside. For vurdering av revisjonene har revisjonsdokumenteringssystemet NYS vært primærkilden. I tillegg har arkivsystemet eSak vært en viktig kilde til informasjon. For å supplere dokumentanalysen har vi gjennomført en rekke intervjuer med personer i ulike ledd av organisasjonen. Innspill til verdien og nytten av Riksrevisjonens arbeid har vi fått ved å intervju eksterne.

Teamet har gjort et uttrekk av revisjoner ved hjelp av tilfeldig-funksjonen i Excel. Populasjonen ble stratifisert ved at alle avdelinger er representert. For finansiell revisjon trakk vi ut to virksomheter i hver aktuelle avdeling: En virksomhet med dagsverksforbruk over 100 per planår (stor) og en med under 100 dagsverk (liten) per år. Tabellen under viser fordelingen av revisjoner som inngår i evalueringen.

	ANTALL REVISJONER PER AVDELING				
	R1	R2	R3	F1	F2
Finansiell revisjon	2	2	2		
Etterlevelserevisjon	1	1	1		
Forvaltningsrevisjon				2 (inkl. én selskapskontroll)	1

Revisjonene ble valgt fra revisjonsåret 2015-2016 for regnskapsåret 2015. På den måten kunne vi følge hele prosessen fra FOR-arbeidet til rapportering til Stortinget. Innholdet i andre dokumenter, f.eks. retningslinjer for revisjon, håndbøker og veiledninger blir vurdert ut fra hvordan de framstår på evalueringstidspunktet.

Ved scoringen av revisjoner (SAI 10, 13 og 16) har vi tatt utgangspunkt i den svakeste revisjonen når vi har scoret kriteriene. Det skyldes at vi først og fremst måler kvaliteten på kvalitetskontrollsystemet. Et kvalitetskontrollsystem er bare så godt som den svakeste revisjonen. Et velfungerende kvalitetskontrollsystem skal forventes å fange opp revisjoner som ikke gjennomføres i fullt samsvar med internasjonale standarder for revisjon. Vårt utvalg av revisjoner er derfor ikke representativt for alle revisjoner Riksrevisjonen gjennomfører, men de er en test på hvor effektivt kvalitetskontrollsystemet fungerer.

For dimensjonene som ikke tar utgangspunkt i revisjon, har vi lagt gjeldende dokumentasjon til grunn for vurderingen.

Rapportutkastet har blitt kvalitetssikret av en intern kvalitetssikringsgruppe i Riksrevisjonen med representanter fra alle avdelinger og stabsseksjonen. Rapporten har blitt kvalitetssikret i to omganger.

2. Landkontekst og bakgrunn om Riksrevisjonen

2.1 Beskrivelse av forvaltnings- styringsmodell og omgivelsene Riksrevisjonen opererer i

Norge er et høyinntektsland med en sterk og robust økonomi. Levestandarden er høy og landet har hatt politisk og økonomisk stabilitet over mange år. En viktig årsak til en sterk økonomisk vekst har vært utnyttelse av olje- og gassressurser. Norge har en befolkning på 5,2 millioner⁸.

Norge er et konstitusjonelt monarki med parlamentarisk demokrati. Parlamentet (Stortinget) blir valgt gjennom et system med proporsjonal representasjon med fylkene som valgkretser. Den parlamentariske styringsmodellen innebærer at regjeringen er avhengig av Stortingets tillit. Stortinget har lovgivende og bevilgende myndighet, mens regjeringen har den utøvende myndighet. Om Stortinget vedtar et mistillitsvotum mot en statsråd, eller hele regjeringen, må statsråden eller regjeringen fratre. Kongen har en overveiende seremoniell rolle. Regjeringen utgår fra Stortingets flertall og ledes av en statsminister. I Norge har statsministerens kontor i Norge en svakere strategisk og samordnende rolle enn for eksempel i Sverige. Ansvar ligger i større grad hos den enkelte statsråd⁹. I Sverige fungerer regjeringen mer sentralisert ved et større antall saker avgjøres av den *samlede regering*. Dette vises også ved at deres Statsministerens kontor (Statsministerens kanselli) er større enn i Norge.

Åtte politiske partier er representert på Stortinget. Siden 2013 har en to-partikoalisjon utgjort regjeringen. Denne koalisjonen er avhengig av støtte fra andre partier på Stortinget for å sikre flertall for sin politikk. I perioden 2005-2013 hadde Norge en flertallsregjering bestående av tre partier. Stortingets innflytelse og relevans ble noe redusert i denne perioden, siden viktige politiske beslutninger ble tatt av de politiske lederne for de tre partiene. Med dagens mindretallsregjering har Stortinget en større påvirkning. Den politiske debatten i Norge er fri og den foregår gjennom media eller gjennom debatter i Stortinget. Sivilsamfunnet er sterkt og det er et bredt spekter av organisasjoner som representerer ulike interesser i det norske folk.

Korrupsjonsnivået i Norge er lavt sammenlignet med andre land. I Transparency Internationals korrupsjonsoppfatningsindeks fra 2016 rangeres Norge som nr. 6 av 176 land som er med i undersøkelsen. Norge skårer 85 på en skala fra 0 (veldig korrumpert) til 100 (veldig ren)¹⁰. Hvert år gir World Economic Forum ut en «Global Competitiveness Report» som rangerer land ut fra hvor konkurransedyktige de er, basert på kvaliteten på institusjonene, inkludert domstolene. Norge rangeres som nr. elleve i 2016-2017-rapporten¹¹. Journalister uten grenser har rangert Norge som nr. tre i verden i sin pressefrihets-indeks for 2016¹².

⁸ Statistisk sentralbyrå, oktober 2016, <https://www.ssb.no/befolkning/nokkeltall/befolkning>

⁹ https://snl.no/Sveriges_politiske_system

¹⁰ Transparency International 2016, https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016

¹¹ World Economic Forum 2016-2017, http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf

¹² Reporters Without Borders 2016, <https://rsf.org/en/norway>

Arbeidsledighetsprosenten er for januar 2017 på 3,2%¹³, noe som er en nedgang fra 2015 og 2016. Arbeidsledigheten har periodevis økt etter oljeprisfallet i 2014. Dette rammet særlig Vestlandet som har en betydelig petroleumssektor. BNP i 2016 var 3 112 milliarder kroner¹⁴.

Norge er en enhetsstat med tre forvaltningsnivåer: stat, fylke og kommune. Det er 19 fylker og 426 kommuner. Tradisjonen for lokalt selvstyre står sterkt i Norge, og en betydelig andel av offentlige tjenester utføres av kommunene, spesielt innenfor grunnskole, primærhelsetjenesten, barnehage og eldreomsorg. Derfor har kommunene og fylkeskommunene sin egen kommunale revisjonsordning. Norge er en velferdsstat med et godt utbygd sosialt sikkerhetsnett. Helse og utdanning er i all hovedsak organisert av det offentlige og er gratis. Dette vises i betydelige offentlige utgifter på disse to områdene. Økonomisk støtte gis til borgere i forbindelse med pensjonering, arbeidsledighet, langtidssykdom og foreldrepermisjon. Disse tjenestene tilbys av staten gjennom NAV, som ble etablert i 2006 gjennom en sammenslåing av statlige virksomheter som hadde ansvar for arbeidsledige, helse og trygd, samt de kommunale sosialkontorene. Etter sykehusreformen i 2002 ble sykehusene organisert som selvstendige rettssubjekter, helseforetak (HF) med et administrativt organ over som har et sørge for ansvar i regionen (RHF).

2.2 Beskrivelse av offentlig sektor, inkludert finansforvaltningen og dens påvirkning på Riksrevisjonens ytelse

Norges økonomi er dominert av en stor olje- og gasssektor, som i 2014 utgjorde 19,7% av BNP¹⁵. Som et lite land med store eksportinntekter fra naturressurser opplever Norge sårbarhet både gjennom svingninger i internasjonale råvarepriser og for overoppheting av økonomien. For å møte disse utfordringene har Norge etablert et naturressursfond - Statens pensjonsfond utland (SPU) hvor størstedelen av olje- og gassinntektene blir plassert. OECD mener at Norges forvaltning av olje- og gassinntektene har bidratt til makroøkonomisk stabilitet¹⁶. SPU's størrelse er ca. 7517 milliarder kroner. Det er en bred politisk enighet om en handlingsregel som sier at maksimalt 4 % av SPU's verdi, som tilsvarer forventet årlig avkastning, kan benyttes til å finansiere statsbudsjettet i et gitt budsjettår.

Norge har en stor offentlig sektor. De samlede offentlige utgiftene, publisert 8. desember 2016, utgjorde de siste fire kvartaler 1550 mill. kroner, noe som utgjør 50,1% av BNP i samme periode. Det er første gang på 20 år at utgiftene overstiger halvparten av BNP¹⁷. Norge er ikke medlem av EU, men har adgang til det europeiske fellesmarkedet gjennom EØS-avtalen.

Norges finansforvaltning ble vurdert i 2008 gjennom en selvevaluering. PEFA-rammeverket ble benyttet¹⁸. PEFA-rapporten er nå ti år gammel og gir ikke oppdatert informasjon om tilstanden til finansforvaltningssystemet. Rapporten konkluderte med at Norges statsbudsjett har høy troverdighet og er fullstendig. Videre ble det påpekt at nøkkeltall om offentlige finanser og økonomi er åpne og tilgjengelig for offentligheten. Den årlige budsjettprosessen ble beskrevet som åpen og ryddig. Av

¹³ NAV 2017, https://www.nav.no/no/Person/Innhold+til+Person-forside/Nyheter/_attachment/466404?_download=true&_ts=159ff16abe8

¹⁴ <https://www.ssb.no/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/nokkeltall/nokkeltall-for-nasjonalregnskap>

¹⁵ Statistisk sentralbyrå 2015, http://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/_attachment/225818?_ts=14d005cc3c8

¹⁶ OECD Economic Survey Norway, February 2016, <http://www.oecd.org/eco/surveys/Norway-2016-overview.pdf>

¹⁷ Statistisk sentralbyrå 2016, <https://www.ssb.no/offentlig-sektor/statistikker/offinnut>

¹⁸ <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/NO-Jun08-PEFA%20Assessment-Public.pdf>

svakheter ble systemet for offentlige anskaffelser framhevet, og det ble vist til gjentatte merknader fra Riksrevisjonen på dette området.

PEFA-rapporten viste også til svakheter knyttet til Stortingets oppfølging av Riksrevisjonens rapporter. Stortingets anbefalinger er ikke instruerende overfor regjeringen. Det er en manglende mekanisme for å sikre at Stortingets anbefalinger blir fulgt opp systematisk av regjeringen, og det er ingen rapportering tilbake fra regjeringen om hvordan anbefalingene har blitt implementert. I andre land har man noe som kalles et «treasury memorandum». I blant annet Guyana blir dokumentet utarbeidet av Finansdepartementet og forklarer hvordan deres tilsvarende kontroll- og konstitusjonskomites anbefalinger blir fulgt opp av regjeringen¹⁹. Dette er med på å sikre åpenhet og en etterlevelsessirkel.

Finansdepartementet forvalter reglene for regnskapsrapportering i staten. Staten benytter for det meste kontantprinsippet i sin regnskapsføring, i tillegg til at enkelte finansielle eiendeler og forpliktelser rapporteres. En del virksomheter fører regnskap etter regnskapsprinsippet, Statlig regnskapsstandard (SRS), som inneholder regler om hvordan aktuelle statlige virksomheter skal utarbeide og presentere sine virksomhetsregnskap. Standardene er fra 2016 obligatoriske å følge for statlige virksomheter som fører regnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet. Dette innebærer at virksomhetene skal føre regnskapet etter enten kontantprinsippet eller periodiseringsprinsippet i henhold til de statlige regnskapsstandardene. Regnskapsreglene i de statlige regnskapsstandardene kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om bokføring og rapportering i *Reglement for økonomistyring i staten* (økonomireglementet) og *Bestemmelser om økonomistyring i staten* (bestemmelsene) av 12. desember 2003 med senere endringer. Økonomireglementet sier at Finansdepartementet skal sende en melding om statsregnskapet til Stortinget så snart regnskapet er ferdig og senest fire måneder etter regnskapsårets slutt²⁰. Dette skjer omkring 1. mai hvert år i form av Stortingsmelding 3. Finanskomiteen på Stortinget utarbeider en innstilling med anbefalinger på grunnlag av dette dokumentet, som debatteres av plenum i Stortinget og godkjennes. Hvert departement må sende inn utfyllende forklaringer om vesentlige avvik mellom budsjett og regnskap på bevilgnings- og kapitalkontoer. Disse kommentarene sendes kun til Riksrevisjonen.

Både kvaliteten på virksomhetsregnskapene, og at de blir sendt på riktig tid, er viktige forutsetninger for Riksrevisjonens ytelse. PEFA-rapporten fra 2008 konkluderte med at statsregnskapet blir presentert innenfor rimelig tid i Norge, som er i slutten av april hvert år. Det ble også konkludert at alle virksomhetsregnskaper ble presentert i et format som var i samsvar med datidas gjeldende norske regnskapsstandarder. Økonomireglementet pålegger ikke norske virksomheter å opprette internrevisjon. Det sier at «...[v]irksomheten kan bruke internrevisjon som en del av virksomhetens system for styring og kontroll. Virksomheter som har samlede utgifter eller samlede inntekter over 300 mill. kroner, skal vurdere om de bør bruke internrevisjon. Kravet om slik vurdering gjelder ikke for departementene». I PEFA-undersøkelsen i 2007 fikk Norge en dårlig skåre for «kvaliteten på internrevisjonen».

¹⁹ http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_guy_trea09.pdf

²⁰ Økonomireglementet §13

En undersøkelse utført av OECD viser at for flertallet av landene i undersøkelsen bygger riksrevisjonene på allerede utført internrevisjon. Norge, Sverige og Finland har ikke en tilsvarende praksis.

Riksrevisjonen tok i 2012 i bruk den nye internasjonale revisjonsstandarden ISSAI 1610 *Bruk av interne revisorers arbeid* som bl.a. åpner for at eksterntrevisor kan bygge på revisjonsrapporter utarbeidet av andre. Mer forpliktende faglige standarder for internrevisjonen vil derfor kunne legge til rette for at Riksrevisjonen kan basere den eksterne revisjonen på internrevisjonens arbeid i større grad enn i dag. Bruk av internrevisjon i staten har blitt tatt opp i Stortinget, og internasjonale organisasjoner som IMF og OECD har anbefalt Norge å vurdere mer utstrakt bruk av internrevisjon²¹. Bare 22 virksomheter benyttet internrevisjon i 2014. Dette lave antallet gjør at Riksrevisjonen må gjennomføre mer omfattende revisjon for å kompensere for manglende internrevisjon. Det er også usikkert om de virksomheter som i dag har internrevisjon, gjør tilstrekkelig kontroller som Riksrevisjonens finansielle revisjon kan nyttiggjøre seg av.

Tabell 1. Statens inntekter og utgifter i millioner norske kroner. Kilde: Statistisk Sentralbyrå²²

ÅR	REGNSKAP			BUDSJETT	
	2013	2014	2015	2015	2016
A. Inntekter	1 291 819	1 278 758	1 227 412	1 331 515	1 252 490
Salg av varer og tjenester	23 663	23 652	22 916	18 445	25 826
Driftsresultat i statens petroleumsvirksomhet	131 604	121 447	93 855	121 000	92 200
Avskrivninger og inntekter av statens petroleumsvirksomhet	20 261	21 838	23 727	26 700	23 700
Avskrivninger og inntekter av statens forretningsdrift ellers	1 943	2 311	2 649	2 031	2 229
Andre inntekter i samband med bygg og anlegg	582	537	523	291	221
Overføringer i alt	1 113 766	1 108 973	1 083 742	1 163 048	1 108 314
B. Utgifter	1 063 121	1 127 096	1 194 465	1 201 784	1 257 397
Statens egne driftsutgifter i alt	150 437	156 948	167 382	170 455	184 917
Nybygg, anlegg mv i alt	69 111	77 536	74 922	83 786	81 553
Overføringer i alt	843 573	892 612	952 161	947 543	990 927
C. OVERSKUDD FØR NETTO AVSETNING TIL STATENS PENSJONSFOND - UTLAND	228 698	151 662	32 947	129 731	-4 907

Tabell 1 viser at inntektene i 2015 gikk ned med 4 % sammenlignet med 2014. Nedgangen i statens inntekter skyldes i hovedsak fallende inntekter fra petroleumsvirksomhet. Driftsresultatet i statens petroleumsvirksomhet er redusert med 28 milliarder kroner fra 2014 til 2015. Samtidig har skatteinntekter på petroleumsvirksomhet falt med i overkant av 66 milliarder kroner noe som har forårsaket et fall i samlede skatteinntekter på om lag 8 prosent. Statens samlede utgifter har økt med 67 milliarder kroner, eller 6 prosent, fra 2014 til 2015. Driftsutgiftene har økt med nesten 7 prosent. Dette

²¹ Bruk av internrevisjon i staten, Finansdepartementet (214),

<https://www.regjeringen.no/contentassets/586b1b12486c4d45adc698514c840f80/utredning.pdf>

²² Statistisk sentralbyrå 2016: <https://www.ssb.no/offentlig-sektor/statistikker/statsregn/aar/2016-05-12>

er med på å skape et større press på offentlig sektor for at den skal drives mer kostnadseffektivt. Økonomi og kostnadseffektivitet vil kunne bli et viktigere tema for Riksrevisjonens revisjon framover. Det legger også et press på Riksrevisjonen til å organisere seg selv mer effektivt og Riksrevisjonen opplevde allerede i 2016 et budsjettkutt på 5 millioner kroner. Riksrevisjonen må som andre offentlige virksomheter gå gjennom en reformprosess.

Norge, som andre OECD-land, vil i framtiden oppleve demografiske utfordringer ved at det blir stadig flere eldre med behov for hjelp og støtte, og færre i arbeidsfør alder. Norges befolkning øker, hovedsakelig på grunn av innvandring og relativt høy fødselsrate (1,7 i 2011)²³.

Norge har vennet seg til et høyt offentlig forbruk som i stadig større grad finansieres av olje- og gassinntekter. Med fallende olje- og gasspriser og reserver, er Norge i ferd med å gå inn i en omfattende omstillingsfase. Noe av Norges konkurransefortrinn har minsket de siste 10 – 15 årene ifølge OECD, siden veksten i produktiviteten er i ferd med å flate ut²⁴. Men samtidig er Norge fortsatt i en privilegert situasjon ved å ha større eiendeler enn gjeld. Forvaltningen av disse og muligheten for fortsatt høy skattetilgang vil ha en innvirkning på dette.

2.3 Beskrivelse av Riksrevisjonens juridiske rammeverk, institusjon, organisasjonsstruktur og ressurser

Riksrevisjonen er direkte underordnet Stortinget og ble etablert i 1816 i henhold til Grunnlovens paragraf 75K. Riksrevisjonen er ansvarlig for revisjon og kontroll av statens økonomiske aktiviteter, og for å gi råd til staten om finansforvaltning. Riksrevisjonen kontrollerer i tillegg regjeringen og forvaltningens etterlevelse av Stortingets vedtak og forutsetninger og er Stortingets viktigste eksterne kontrollorgan. Den er finansiert direkte av Stortinget. Riksrevisjonen utfører finansiell revisjon, etterlevelserevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll. *Lov om Riksrevisjonen* (2005) (riksrevisjonsloven) og *Instruks om Riksrevisjonens virksomhet* (2005) regulerer Riksrevisjonens virksomhet.

Riksrevisjonen ledes av et kollegium av fem riksrevisorer som er valgt av Stortinget for en fire-årsperiode. Leder av kollegiet er samtidig daglig leder for Riksrevisjonen. Kollegiet møtes ca. en gang i måneden og fatter da vedtak om Riksrevisjonens drift og revisjonsaktiviteter. Kollegiet består av fem tidligere politikere med en klar partipolitisk tilhørighet. Sedvanen tilsier at partisammensetningen av kollegiet skal tilsvare politisk representasjon på Stortinget.

Riksrevisjonens mandat dekker revisjon av staten. Dette betyr at Riksrevisjonen skal revidere statsregnskapet og underliggende virksomheters regnskap. Dette inkluderer 16 departementer med underliggende virksomheter i tillegg til forvaltningsbedrifter. Riksrevisjonen reviderer også statens representanter i fylkene, fylkesmennene. For budsjettåret 2015, leverte Riksrevisjonen 246

²³ Statistisk sentralbyrå, Befolkningsframskrivninger 2016-2100 (2016), <https://www.ssb.no/befolkning/statistikker/folkfram/aar/2016-06-21>

²⁴ OECD Economic Survey Norway, February 2016, <http://www.oecd.org/eco/surveys/Norway-2016-overview.pdf>

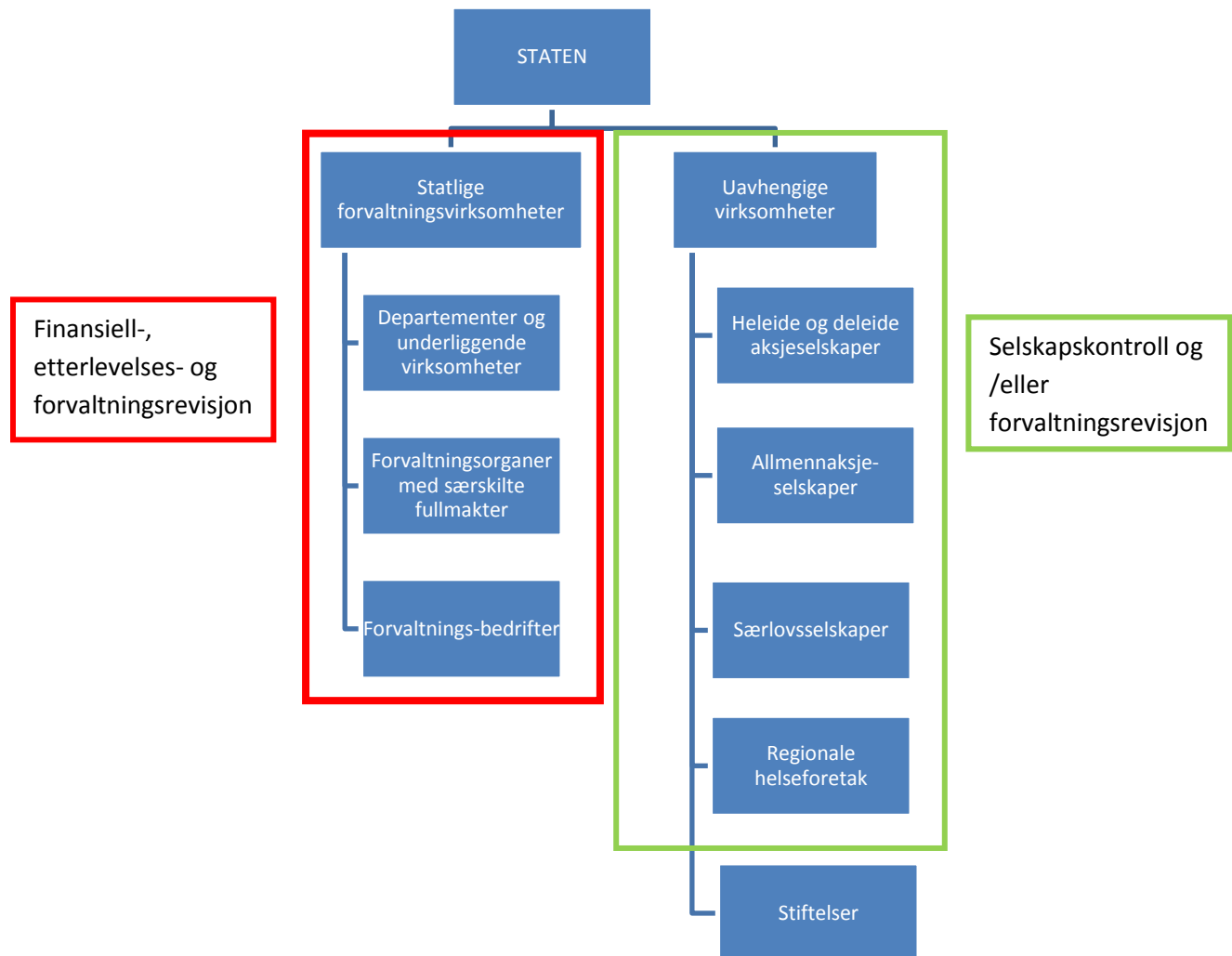
beretninger²⁵. Riksrevisjonen er også påkrevet å gjennomføre revisjon av økonomi, effektivitet og produktivitet gjennom forvaltningsrevisjoner.

Riksrevisjonens rapporter skal oversendes Stortinget. Stortinget kan instruere Riksrevisjonen til å gjennomføre spesifikke revisjoner. Denne muligheten har sjelden blitt benyttet. I tillegg har Riksrevisjonen mandat til å gi rådgivning til statlige virksomheter om regnskap og økonomistyring. Formålet med dette er å forhindre at feil og mangler oppstår. Riksrevisjonen skal også bidra til forebygging og avdekking av økonomiske misligheter.

Som hovedregel kan ikke Riksrevisjonen revidere utgifter på kommunalt nivå, med unntak av statlige tilskudd hvor det er en mulighet for å vurdere om tilskuddsmidlene har blitt brukt etter forutsetningene. Hver kommune bestemmer sin egen eksterne revisjonsordning. Revisorer kan enten være en etat i kommunen (f.eks. Oslo kommunerevisjon), et interkommunalt selskap eller et privat revisjonsfirma. Hver kommune har et kontrollutvalg som foreslår hvilke forvaltningsrevisjoner som skal gjøres. For en mer fyllestgjørende beskrivelse av Riksrevisjonens mandat, se vurderingen av Domene A i del 3.1 nedenfor.

²⁵ Dokument 1 (2016-2017) *Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2015*

Diagram 3. Statlig organisering og mandatet til Riksrevisjonen Kilde: Dokument 1 (2016-2017) og Dokument 3:2 (2016-2017)



Den norske stat defineres som offentlig sektor og statlige eierinteresser som ikke omfatter kommunal- og fylkeskommunal sektor.

Den norske stat har en omfattende eierskapsportefølje i selskaper. I 2012 beregnet Statistisk sentralbyrå at det var 3200 offentlige eide foretak²⁶. Majoriteten (78 %) er eid av kommuner og fylkeskommuner, mens 700 foretak var statlig eid. Riksrevisjonen har i de fleste tilfeller ikke mandat til å utføre finansiell revisjon av heleide og deleide statlige selskaper. Dette utføres normalt av private revisjonsfirmaer, og Riksrevisjonen har ikke en rolle i å godkjenne endelig revisjonsrapport fra disse firmaene. Riksrevisjonen utfører imidlertid kontroll med forvaltningen av statlige selskaper (selskapskontroll). Formålet med selskapskontrollen er å gi Stortinget grunnlag for å ta stilling til om statens interesser i selskaper

²⁶ <https://www.ssb.no/stoff>

forvaltes i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger. En separat årlig rapport blir sendt til Stortinget i november ²⁷.

Riksrevisjonen overleverer sin årlige rapport om den finansielle revisjon (Dokument 1) til Stortinget i oktober. Den diskuteres i Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite som utarbeider en innstilling med anbefalinger som senere blir vedtatt av Stortinget. Dokument 1 inneholder de viktigste funnene fra de utførte finansielle revisjonene og etterlevelserevisjonene av fjorårets regnskaper. I tillegg blir nesten alle forvaltningsrevisjonsrapporter overlevert kontroll- og konstitusjonskomiteen. Unntaket er rapporter med ikke vesentlige funn som blir tilsendt komiteen til orientering som administrative rapporter. I 2015 var det én slik rapport. De siste tre årene har Riksrevisjonen oversendt mellom 13 og 15 forvaltningsrevisjonsrapporter til Stortinget.

Riksrevisjonen har ikke myndighet til å instruere forvaltningen til å implementere dens anbefalinger. Riksrevisjonen er derfor avhengig av at Stortinget, gjennom et plenumsvedtak, formulerer konkrete oppfølgingspunkter for forvaltningen. Departementene kan på eget initiativ bruke Riksrevisjonens funn til å forbedre sitt arbeid gjennom å innarbeide disse i utarbeidelsen av stortingsproposisjoner, stortingsmeldinger, rundskriv osv. Når Stortinget fatter vedtak om Riksrevisjonens rapporter pleier det som regel å ta funnene til etterretning og framheve vesentlige funn som er av særlig betydning. Kontroll- og konstitusjonskomiteen kan på eget initiativ kalle inn til høringer på grunnlag av rapportene. Dette har blitt gjort i økende grad de siste årene. Komiteens leder pleier som hovedregel å tilhøre et av opposisjonspartiene. Lederen har gjerne lang parlamentarisk erfaring.

PEFA-vurderingen²⁸ av Norge i 2008 vurderte også den offentlige revisjonsordningen. PEFA-rammeverket vurderte to områder som Riksrevisjonen i stor grad har innflytelse over. Det ene er revisjonsdekning og det andre er om revisjonsresultatene blir rapportert i tide. På begge disse områdene fikk Norge høy score. For revisjonsdekning ble scoren A, siden rapporten konkluderte med at alle statlige virksomheter blir finansielt revidert årlig i tillegg til at enkelte forvaltningsrevisjoner gjennomføres. For tidsriktig rapportering ble score B fordi finansielle revisjonsrapporter blir rapportert syv måneder etter at statens regnskaper foreligger.

PEFA-rapporten inkluderte også hvordan Stortinget, og deretter forvaltningen, følger opp Riksrevisjonens rapporter. Dette er en faktor som har stor påvirkning på effekten av Riksrevisjonens arbeid, men er noe den har begrenset kontroll over. Samlet sett ble Stortingets oppfølging vurdert til å være score B. Grunnen til at det ikke ble toppscore var ifølge rapporten at tolv virksomheter mottok de samme merknadene i 2004 og 2005. Det er et tegn på at forvaltningen ikke gjør nok for å rette opp avvikene. Rapporten viste også at Stortinget behandlet revisjonsrapportene fra Riksrevisjonen innen fire-fem måneder etter at disse ble mottatt.

Riksrevisjonen foreslår sitt eget budsjett til Stortinget som behandler og godkjenner dette. Det foreslåtte budsjettet blir så sendt til Finansdepartementet som inkluderer det i Stortingsproposisjon nr. 1, hvorpå Stortinget gir sin godkjenning til statsbudsjettet. Riksrevisjonen får sine kostnader dekket

²⁷ Dokument 3:2, *Riksrevisjonens kontroll med forvaltningen av statlige selskaper for 2015*

²⁸ <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/NO-Jun08-PEFA%20Assessment-Public.pdf>

direkte. Det har ikke vært tilfeller hvor midler er blitt holdt tilbake av forvaltningen. Stortingets presidentskap mottar Riksrevisjonens regnskap, og regnskapet blir revidert av en revisor oppnevnt av Stortinget.

Tabell 2. Budsjett og faktiske kostnader, Riksrevisjonen. Norske kroner i tusen. Kilde: Riksrevisjonen

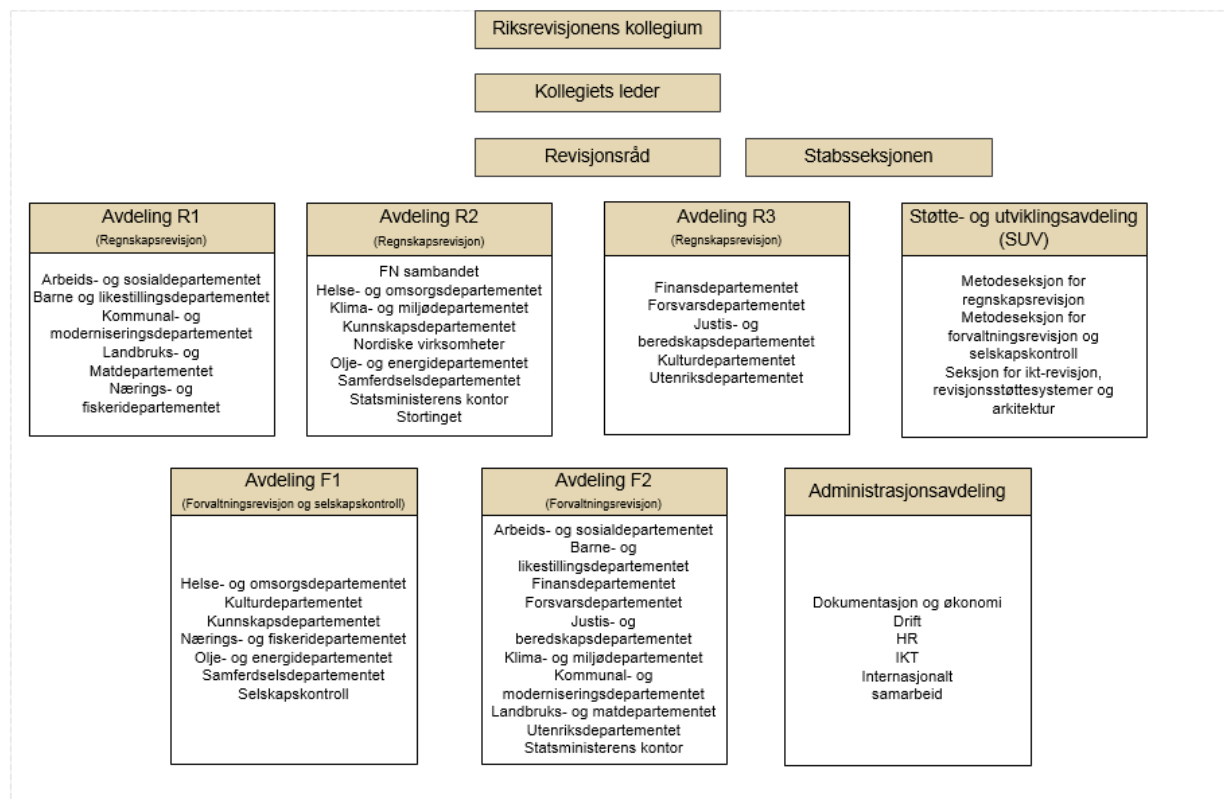
År	Budsjett	Kostnader	Underforbruk
2012	478 360	451 374	26 986 (6,3%)
2013	542 040	507 980	36 060 (7,5%)
2014	541 691	508 937	32 754 (6%)
2015	483 750	459 959	23 791 (4,9%)
2016	522 713	523 117	- 404

Tabell 2 viser at Riksrevisjonen fram til 2015 ikke har brukt opp de budsjetterte midler.

Riksrevisjonen hadde per 31. desember 2016 466 ansatte som utførte 435 årsverk i 2016. Per 31. desember 2016 var det 75 ansatte ved lokal- og regionskontorene.

Riksrevisjonen er organisert i syv avdelinger. Tre for regnskapsrevisjon, to for forvaltningsrevisjon, én for (metodisk) støtte og utvikling og en administrasjonsavdeling. Før 1996 var det mer vanlig at revisorene var såkalt «stedlige», dvs. at de hadde arbeidsplassen sin hos revidert virksomhet. Fra 1996 ble revisorene samlokalisert på Bislett i Oslo. I oktober 2016 flyttet Riksrevisjonens hovedkontor til Storgata 16 i Oslo.

Figuren nedenfor viser organisasjonsskartet for Riksrevisjonen. For revisjonsavdelingene vises revisjonsansvar.



Riksrevisjonen styrer selv rekruttering og belønning av egne ansatte. Det er ikke tradisjon for en sentralisert HR-forvaltning i Norge som rekrutterer statlige ansatte, slik det er i mange andre land. Riksrevisjonens lønnspolitikk går ut på å holde ansattes lønn på nivå med tilsvarende statlige virksomheter. Riksrevisjonen bruker lønnsstatistikk fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet om følgende virksomheter: Finansdepartementet, Skattedirektoratet, Finanstilsynet, Direktoratet for økonomistyring - DFØ og gjennomsnitt av departementene. Det at Riksrevisjonen i flesteparten av de siste årene ikke har brukt opp budsjettet sitt, tyder på at den har tilstrekkelig med økonomiske ressurser til å gjennomføre sine oppgaver.

3. Vurdering av Riksrevisjonens institusjonelle omgivelser, evne og ytelse

Domene A: Uavhengighet og juridisk rammeverk

Domene A tar for seg riksrevisjoners mandat og uavhengighet. Formålet med domenet er å vurdere det institusjonelle grunnlaget for hvordan riksrevisjoner driver sin virksomhet og fungerer som organisasjon. Det er underforstått at riksrevisjoner selv ikke har direkte kontroll over uavhengigheten og det juridiske rammeverket. Det juridiske rammeverket blir fastsatt av andre statsmakter. Domenet inngår likevel i resultatmålingsrammeverket fordi uavhengigheten og det juridiske rammeverket i vesentlig grad avgjør hvor effektive riksrevisjoner er. Riksrevisjoner kan også forsøke å påvirke eventuelle begrensninger i sitt mandat eller sin uavhengighet.

ISSAI 1 (Grunnleggende prinsipper for Riksrevisjoner - Lima-deklarasjonen) og ISSAI 10 (Forutsetninger for Riksrevisjoner - Mexico-deklarasjonen om riksrevisjoners uavhengighet) er de viktigste kildene til god praksis for dette domenet. Kriteriene som er formulert under indikatorene SAI 1 og SAI 2 er i all hovedsak hentet fra disse to ISSAIene.

SAI-1: Riksrevisjoners uavhengighet (Score=3)

Uavhengighet er en viktig forutsetning for at en riksrevisjon skal fungere som en objektiv institusjon som er i stand til å offentliggjøre vesentlige kritikkverdige forhold i statsforvaltningen. Ifølge ISSAI 1 kan dette bare oppnås dersom en riksrevisjon er uavhengig av den reviderte enheten og beskyttet mot ytre påvirkning. Indikatoren SAI-1 måler i hvilken grad riksrevisjoner er uavhengige ved å vurdere sentrale uavhengighetsaspekter fastsatt av INTOSAI-medlemmene selv gjennom Lima-erklæringen (ISSAI 1) og Mexico-erklæringen (ISSAI 10).

Riksrevisjoners eksistensberettigelse bør anerkjennes i staters juridiske rammeverk, og deres uavhengighet bør også være grunnlovsfestet. Lima-erklæringen slår fast at opprettelsen av en riksrevisjon bør forankres i et lands grunnlov for å sikre organisasjonen nødvendig holdbarhet og myndighet:

«Opprettelsen av riksrevisjoner og deres nødvendige grad av uavhengighet skal være grunnlovsfestet; nærmere bestemmelser kan fastsettes i lov.» (ISSAI 1:5).

Det juridiske rammeverket bør være slik at en riksrevisjon kan opptre uavhengig, uten fare for å bli påvirket av den utøvende makt eller andre enheter. Lima-erklæringen og Mexico-erklæringen omhandler økonomisk uavhengighet, operasjonell selvstendighet og en uavhengig leder som et minimum for å oppnå denne graden av uavhengighet. Disse aspektene bør gjenspeiles i det juridiske rammeverket så vel som i en riksrevisjons praksis.

Lima-erklæringen slår fast at:

«grunnlovs- og lovfestet uavhengighet for riksrevisjoner også sikrer en svært høy grad av initiativ og selvstendighet, selv om de opptrer på vegne av, og utfører revisjoner på instruks fra, parlamentet. Forholdet mellom riksrevisjon og parlament skal være grunnlovsfestet i henhold til vilkårene og kravene i hvert land.»

På den annen side sier Lima-erklæringen også at:

«riksrevisjoner reviderer virksomheten til regjeringen, dens forvaltningsorganer og andre underliggende institusjoner».

Denne indikatoren måler i hvilken grad Riksrevisjonen er uavhengig av den utøvende makt. Indikatoren vurderer uavhengighet langs tre dimensjoner. Riksrevisjonens og riksrevisors uavhengighet må være forankret i grunnloven. I tillegg må lovverket ivareta økonomisk og organisatorisk uavhengighet. Lovverket må i særlig grad beskytte Riksrevisjonens øverste ledelse, det vil si riksrevisor og Riksrevisjonens kollegium. For å vurdere indikatoren, har Grunnlovens § 75k, riksrevisjonsloven, *Instruks om Riksrevisjonens virksomhet* (2004) sedvane, Stortingets forarbeid til Riksrevisjonsloven²⁹ og senere års praksis blitt brukt for å svare på kriteriene. Et sentralt forarbeid var Frøiland-utvalgets rapport til Stortinget hvor dets kontrollfunksjon ble utredet. Rapporten ble overlevert Stortinget 30. september 2002.

Indikator-score for SAI-1: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Hensiktsmessig og effektivt grunnlovsmandat	Oppfylte kriterier: a), b), c), e), f) og g) Ikke oppfylte kriterier: d) Grunnloven garanterer ikke for riksrevisors uavhengighet	3
(ii) Økonomisk uavhengighet/selvstendighet	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f) og g)	4
(iii) Organisatorisk uavhengighet/selvstendighet	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f) og g)	4
(iv) Uavhengighet for lederen av en riksrevisjon og dens medlemmer	Oppfylte kriterier: b), d), f) og g) Ikke oppfylte kriterier: a) prosedyrer for valg av riksrevisor og kollegiet, c) riksrevisors og kollegiets immunitet og e) prosess for utnevning av dagens riksrevisor og kollegiet	1

(i) Hensiktsmessig og effektivt grunnlovsmandat

Bakgrunn

Denne dimensjonen måler hvordan riksrevisjoner blir beskrevet i et lands grunnlov. Grunntrekkene ved en riksrevisjons uavhengighet og mandat bør være nedfelt i det juridiske rammeverket, det vil si i lover som har tilstrekkelig vern mot å bli opphevet. En lov som kan oppheves ved et enkelt flertallsvedtak i et enkelt lovgivningskammer, blir eksempelvis ikke regnet som nedfelt i det juridiske rammeverket.

Funn

Den norske grunnloven av 1814 slår fast at Stortinget skal utnevne fem revisorer som årlig skal se igjennom statens regnskaper. Disse fem revisorene tilsvarer i dag Riksrevisjonens kollegium som er utnevnt av Stortinget. Lederen i kollegiet er Riksrevisjonens daglige leder. En separat *lov om*

²⁹Dokument nr. 14 (2002-2003), Rapport til Stortinget fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon (Frøilandutvalget), Innst. O. nr. 54 (2003-2004) og Besl. O. nr. 59 (2003-2004)

Riksrevisjonen (riksrevisjonsloven) ble vedtatt i 1918 og var gjeldende fram til gjeldende lov ble vedtatt i 2004. I samme år vedtok Stortinget *Instruks om Riksrevisjonens virksomhet*.

Stortinget har, ifølge Grunnloven, myndighet til å utnevne Riksrevisjonens kollegium. Grunnloven nevner imidlertid ikke eksplisitt hvordan utnevnelsen skal foregå, varighet av riksrevisors periode eller hvordan deres uavhengighet skal ivaretas. Det gjør at kriterium d) ikke blir oppfylt. Det er ikke en juridisk tradisjon i Norge for å spesifisere slike forhold, og Grunnloven kan derfor leses i sammenheng med sedvane og gjeldende lovverk. I praksis gir dette til sammen et grunnlag for å si at riksrevisor er uavhengig av den utøvende makt. Brudd på riksrevisjonsloven kan prøves av Riksrevisjonen i Høyesterett. Det betyr blant annet at Riksrevisjonen i prinsippet kan gå til sivilt søksmål mot en instans i staten som nekter den tilgang til informasjon³⁰. Om Riksrevisjonen mottar ukorrekte opplysninger fra departementet vil statsråden kunne stilles for riksrett³¹.

Riksrevisjonens mulighet til å rapportere om forhold som negativt begrenser dens arbeid er ikke eksplisitt nevnt i Grunnloven eller i riksrevisjonsloven. I praksis har imidlertid Riksrevisjonen adgang til å rapportere om dette til Stortinget. Grunnloven gir begrenset informasjon om Riksrevisjonens rolle. Den norske Grunnloven er verdens nesteldste, og det er ikke tradisjon for å gjøre omfattende grunnlovsendringer. Enkelte ganger har Riksrevisjonen rapportert til Stortinget om forhold som begrenser dens arbeid. I Dokument 1 2012-2013³² stod det følgende:

«Riksrevisjonen rapporterer også i år om at mangelfull dokumentasjon har medført at disposisjoner ikke lar seg kontrollere i ettertid».

Til dette kommenterte kontroll- og konstitusjonskomiteen følgende:

«Komiteen merker seg også at det fortsatt er utfordringer for å sikre nødvendig dokumentasjon på ulike offentlige disposisjoner. Komiteen understreker derfor behovet for å gi tilgang på nødvendig dokumentasjon, for å sikre Riksrevisjonens og Stortingets mulighet til å etterprøve at disposisjonene er i overensstemmelse med vedtatt lov- og regelverk»³³.

Kriterium g) omhandler Riksrevisjonens mulighet til å påvirke utformingen av lovverket som påvirker den. Vi vurderer riksrevisjonsloven som mest relevant. Ved utarbeidelse av riksrevisjonsloven var Riksrevisjonen involvert. Arbeidet ble startet som følge av et stortingsvedtak som ba Riksrevisjonen om å utrede ny revisjonslov. Kollegiet ba linjeledelsen om å gjennomføre utredningen. Justisdepartementet gjennomførte to lovtekniske gjennomganger av utkastet.

(ii) Økonomisk uavhengighet/selvstendighet

Bakgrunn

Riksrevisjoner bør ha tilgjengelige, nødvendige og rimelige midler, og de bør forvalte sine egne budsjetter uten innblanding eller styring fra den utøvende makt. Denne uavhengigheten bør favne hele budsjettprosessen, det vil si at den utøvende makt ikke bør forsøke å påvirke en riksrevisjons

³⁰ Intervju med ekspedisjonssjef Tora Jarlsby 13.02.17

³¹ Ansvarlighetsloven § 8

³² https://www.riksrevisjonen.no/rapporter/Documents/2011-2012/Dokument_1/Hele.pdf

³³ <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Stortinget/2011-2012/inns-201112-211/1/2/>

budsjettforslag, og etter at den lovgivende makt har vedtatt budsjettet, bør den ikke styre de tildelte midlene, for eksempel ved å hindre utbetalingen av ressurser.

Funn

Riksrevisjonsloven gir kollegiet rett til å fremme budsjettforslag direkte til Stortinget. Dette bidrar til å sikre økonomisk uavhengighet ved at budsjettet ikke blir sendt via Finansdepartementet.

Riksrevisjonens budsjett vedtas av Stortinget.

Riksrevisjonens budsjett er av praktiske grunner integrert i statsbudsjettet som en del av Finansdepartementets budsjettforslag under samme programkategori³⁴ som Stortinget. Budsjettmidlene blir imidlertid ikke utbetalt via Finansdepartementet, og ifølge loven er Riksrevisjonen bare ansvarlig overfor Stortinget. Finansdepartementet kan ikke kontrollere Riksrevisjonens vedtatte budsjett.

Det er bare Riksrevisjonen som kan fremme budsjettforslag til Stortinget, og dette innebærer også søknad om ytterligere budsjettmidler som følge av uforutsette utgifter. Dette har imidlertid ikke skjedd de siste årene, med unntak av søknad om ekstra midler for å dekke markering av Riksrevisjonens 200-årsjubileum i 2016. Det har ikke forekommet de siste tre år at Finansdepartementet på en utilbørlig måte har påvirket Riksrevisjonens budsjettprosess eller hindret dens adgang til vedtatte budsjettmidler.

(iii) Organisatorisk uavhengighet/selvstendighet

Bakgrunn

For å oppfylle sitt mandat på en effektiv måte, må riksrevisjoner få organisere og styre sin virksomhet på selvstendig grunnlag uten innblanding fra utøvende organer, deriblant styring av personalressurser.

Funn

Forholdet mellom regjeringen, Stortinget og Riksrevisjonen er klart definert i riksrevisjonsloven.

Riksrevisjonen er bare ansvarlig overfor Stortinget, og den utøvende makt har ingen instruksjonsmyndighet overfor Riksrevisjonen. Riksrevisjonen legger fram forslag til eget budsjett, og dette inkluderer også frihet til å bestemme hvordan oppgavene skal løses og budsjettmidler benyttes. Riksrevisjonen kan organisere seg slik den selv ønsker. I praksis har det ikke i de senere år vært utøvd påvirkning fra regjeringen eller Stortinget om hvordan Riksrevisjonen skal organisere seg. Riksrevisjonen har tradisjonelt hatt stor grad av budsjettmessig frihet. 2016 var det første året Riksrevisjonen måtte kutte i sine utgifter etter pålegg fra Stortinget. Hvordan slike kutt gjennomføres, er opp til Riksrevisjonen å bestemme.

Riksrevisjonen følger på eget initiativ administrativt regelverk som også gjelder for andre statlige virksomheter. Riksrevisjonsloven sier at forvaltningsloven er gjeldende for Riksrevisjonen så langt det passer. Stortinget kan gi regler som utfyller eller gjør unntak fra forvaltningslovens anvendelse³⁵. Riksrevisjonens kollegium tilsetter ledere i Riksrevisjonen. Fullmakt for tilsetting av avdelingsdirektører er delegert til riksrevisor. Riksrevisjonens øvrige ansatte tilsettes av Riksrevisjonens tilsettingsråd, så ledes av revisjonsråden. Bestemmelsene i lov av 4. mars 1983 nr. 3 om statens tjenestemenn m.m. §§ 2

³⁴ Stortingsproposisjon nr 1 (2017), programkategori 00.40, kapittel 51

³⁵ Lov om Riksrevisjonen (2005) § 7

til 5 om kunngjøring av stillinger, innstillinger og fast og midlertidig tilsetting av tjenestemenn gjelder Riksrevisjonen så langt de passer.

I henhold til *Instruks om Riksrevisjonens virksomhet* skal Riksrevisjonen hvert år sende en melding til Stortinget om sin virksomhet. Meldingen skal inneholde en generell oversikt over foregående års aktiviteter og regnskap. Riksrevisjonens regnskap skal revideres av en revisor oppnevnt av Stortingets presidentskap³⁶. Presidentskapet mottar regnskap og revisjonsberetning. Revisjonen er i stor grad begrenset til finansielle aspekter og administrativt regelverk. Etterlevelserevisjon og forvaltningsrevisjon av Riksrevisjonen gjøres ikke. Det er heller ingen regler som sikrer at det gjennomføres fagfellevurderinger av Riksrevisjonen med jevne mellomrom.

Riksrevisjonen offentliggjør fagfellevurderinger, som er Stortingets eneste eksterne kilde til informasjon om kvaliteten på utøvelsen av primærfunksjonene. Den siste fagfellevurderingen ble gjennomført i 2011.

(iv) Uavhengighet for lederen av Riksrevisjonen og dens medlemmer

Bakgrunn

Vilkårene for utnevning av lederen av en riksrevisjon (og medlemmene av et eventuelt kollegium) bør fastsettes i lov. Deres uavhengighet kan sikres bare dersom de blir utnevnt med tilstrekkelig lange og faste embetsperioder, og dersom utnevnelser og opphør av embetsperioder skjer gjennom en prosess som sikrer deres uavhengighet. Det vil sikre at de kan utøve sitt mandat uten frykt for represalier. Eventuell gjenutnevning der dette er relevant og i samsvar med loven, bør finne sted på samme uavhengige og åpne måte. Med «leder av en riksrevisjon» menes den som er ansvarlig for å treffe beslutninger i en riksrevisjon.

Funn

Riksrevisorkollegiet er utnevnt for fire år av gangen av Stortinget. Kriteriet om at kollegiet har en tjenestetid som er tilstrekkelig lang og fastsatt, regnes som oppfylt. Den gjeldende praksis er at medlemmer av kollegiet sitter ut perioden og vi regner det som tilstrekkelig til å vurdere at kollegiet blir gitt en tjenestetid som er fastsatt og lang nok.

Riksrevisorene blir utnevnt for fire år, som tilsvarer en stortingsperiode. Ved utløp av fireårsperioden vil det nye Stortinget ta stilling til eventuell forlengelse. I de siste tre årene har det ikke vært noen periode uten en sittende riksrevisor. I de siste tre årene har det heller ikke vært noen tilfeller der medlemmer av kollegiet har vært fjernet på urettmessig vis, på en måte som truer institusjonens uavhengighet. Institusjonens uavhengighet sikrer også at medarbeidere er beskyttet fra påvirkning fra reviderte myndigheter. Riksrevisjonsloven³⁷ inneholder habilitetskrav som forbyr at noen i Riksrevisjonen kan ha en for tett forbindelse til personer i reviderte virksomheter og samtidig revidere disse. Riksrevisjonen har en mobilitetsordning hvor revisorer ikke kan revidere samme virksomhet i mer enn syv sammenhengende år, men dette er ikke definert i lov og instruks om Riksrevisjonen.

³⁶ Lov om Riksrevisjonen (2004) § 8

³⁷ Lov om Riksrevisjonen (2004) § 19

Ikke oppfylte kriterier

Forholdene rundt utnevning, gjenutnevning og avsettelse av Riksrevisorene er ikke i tråd med internasjonale standarder (ISSAI 1 og 10) om uavhengighet og gjennomsiktighet. Sammensetningen av kollegiet er basert på en sedvane om at den skal gjenspeile partisammensetningen i Stortinget. Utnevning og sammensetning av kollegiet har likhetstrekk med utnevningen av Nobelkomiteen, hvor også partipolitisk sammensetning på Stortinget bestemmer fordelingen. Også her er det to medlemmer fra Arbeiderpartiet, to medlemmer fra Høyre og ett medlem fra Fremskrittspartiet. Utnevningen gjør kollegiet til en politisk institusjon, som i så måte ikke er politisk uavhengig, men sammensetningen sikrer en grad av partipolitisk nøytralitet i den forstand at ett parti ikke får en dominerende innflytelse på kollegiebeslutninger.

Det er ikke noen juridisk beskyttelse som sikrer at Stortinget ikke har mulighet til å avsette kollegiemedlemmene. Lovverket spesifiserer heller ikke på hvilket grunnlag avsettelse av riksrevisor og kollegiet skal foregå. Sedvanen gjør at avsettelse er høyst unormalt, og den politiske stabiliteten i Norge gjør at det ikke er noen sannsynlig trussel mot institusjonens uavhengighet. Men formålet med de lovmessige beskyttelsene skissert i ISSAI 10 er å sikre riksrevisorenes uavhengighet, uansett scenario. I et land med parlamentarisme, hvor kun Stortinget er alene ansvarlig for å utnevne riksrevisorene, vil ikke uavhengigheten være sikret i mer ekstreme valgscenarier. Leder i kontroll- og konstitusjonskomiteen, Martin Kolberg, er av samme oppfatning:

«Ordningen er imidlertid ikke robust nok om det skulle komme en plutselig endring av politisk regime hvor all makt samles hos ett parti eller lignende.»

Riksrevisjonsloven inneholder ikke eksplisitt beskyttelse av riksrevisorene mot straffeforfølgelse som reaksjon mot normal utførelse av sitt embete. Det har imidlertid ikke skjedd i Riksrevisjonens over 200 år lange historie at riksrevisor har blitt straffeforfulgt på dette grunnlaget.

Utnevningen av riksrevisor gjennomføres ikke gjennom en åpen rekrutteringsprosess. Kriteriet om transparens i oppnevningssprosessens er derfor ikke oppfylt. Ifølge Frøiland-utvalget³⁸, som vurderte dette spørsmålet, har verken Grunnloven eller den daværende statsrevisjonsloven noen formelle krav til de personer som velges til Riksrevisjonens kollegium, og det er ingen betingelse at kollegiet medlemmer har revisjonsfaglig kompetanse. Det er heller ikke andre formelle krav til prosedyrer før utnevningen. Tradisjonelt har riksrevisor tilhørt det største partiet på Stortinget, eller det største regjeringspartiet. De fem medlemmene av kollegiet skal representere det politiske styrkeforholdet mellom partiene på Stortinget og samtidig være tverrpolitisk uavhengig. I dag består kollegiet av to medlemmer fra Arbeiderpartiet, to medlemmer fra Høyre og ett medlem fra Fremskrittspartiet. Disse medlemmene ble nominert av sine respektive partier.

³⁸ Dokument nr. 14 (2002-2003) Rapport til Stortinget fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon. Stortingets kontroll med regjering og forvaltning, side 64

Det er ingen søkerliste for stillingen og informasjon om kandidaten(e)s kvalifikasjoner og meritter. Innføring av faglige kriterier som grunnlag for utnevning av Riksrevisor ble drøftet i Frøiland-utvalgets rapport. Utvalgets flertall mente at:

«...de beste grunner taler for at Riksrevisjonen går over til en styrebasert modell, der kollegiet fortsatt utpekes ut fra prinsippet om parlamentarisk forholdsmessighet, men der den daglige lederen ansettes på faglig grunnlag».

Dette ble ikke tatt med i den nye loven om Riksrevisjonen. Martin Kolberg forklarer Stortingets begrunnelse for ordningen:

«De viktigste delene av prosessen for utnevning av riksrevisor i Norge er ikke dokumentert. Sedvanen gjenspeiler den politiske kulturen i Norge. Det er ingen lovformulering som kan gardere mot at man ikke får en skikket person som riksrevisor. For Stortinget er det viktig at riksrevisor forstår samfunnets og politikkenes vesen, og hva Stortinget er opptatt av. Dette gjenspeiler en norsk politisk kultur der menneskelig og politisk tillit står sentralt. Ved utnevning til riksrevisor gjelder krav om leder med politisk erfaring og høy autoritet i Stortinget. Det innebærer at det må være en person som gjennom sitt politiske virke har vist at han eller hun kan fungere uhildet i forhold til en politisk forståelse av saken. Det er også viktig at byråkratiet ikke får for mye makt. Fag og høy utdanning hjelper nødvendigvis ikke i denne sammenheng, der viten om hva Stortinget er og politikkenes uskrevede regler står sentralt. Det er derfor Martin Kolberg kan stole på Per-Kristian Foss, selv om han representerer et annet politisk parti.»

SAI 2: Riksrevisjoners mandat (score=3)

Formålet med indikatoren er å vurdere de operasjonelle fullmaktene riksrevisjonene gis av det juridiske rammeverket. Riksrevisjoner kontrollerer offentlige midler og er derfor avhengige av tilstrekkelige fullmakter gjennom et lovverk som klart beskriver deres rolle og de offentlige økonomiske transaksjonene de er ansvarlige for å revidere.

Ifølge Lima-erklæringen (ISSAI 1):

«skal alle offentlige økonomiske transaksjoner, uavhengig av hvorvidt og hvordan de gjenspeiles i statsbudsjettet, revideres av riksrevisjoner. At deler av den økonomiske styringen utelukkes fra statsbudsjettet, skal ikke føre til at disse delene utelukkes fra å bli revidert av en riksrevisjon.»

ISSAI 10 beskriver også hva som blir regnet som et tilstrekkelig bredt mandat og fullstendig skjønn. For at riksrevisjoner skal kunne oppfylle mandatet, er dette fullstendige skjønnet også nødt til å gjenspeiles i riksrevisjoners rettslige og faktiske rett til innsyn og innhenting av nødvendig informasjon og dokumentasjon for deres virksomhet. For å få en fullstendig forståelse av de fullmakter riksrevisjoner har, er deres rettigheter og plikter i siste instans nødt til å vurderes. For å holde reviderte enheter ansvarlige og spille en rolle er riksrevisjoner avhengige av myndighet til, og pålegg om, å rapportere om sin virksomhet. Det juridiske rammeverket bør sikre disse rettighetene, slik at riksrevisjoner fritt kan utarbeide, legge frem og offentliggjøre sine revisjonsberetninger.

Indikator-score for SAI-2: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Tilstrekkelig bredt mandat	<p>Oppfylte kriterier: b), e), f), g), h) og i)</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: a) Riksrevisjons mandat til å revidere statens økonomiske transaksjoner, c) Riksrevisjonens adgang til å revidere alle poster på statsbudsjettet, og særlig SPU og d) Stortingets instruksjonsmyndighet overfor Riksrevisjonen</p>	1
(ii) Tilgang til informasjon	<p>Oppfylte kriterier: a), b), c) og e)</p> <p>Ikke relevante kriterier: d) Riksrevisjonens sanksjoneringsmyndighet</p>	4
(iii) Rapporteringsrett- og plikt	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f) og g)	4

(i) Tilstrekkelig bredt mandat

Bakgrunn

Riksrevisjoner bør ha et bredt revisjonsmandat som omfatter alle (eller de fleste) offentlige økonomiske transaksjoner (ISSAI 1:18). Denne dimensjonen vurderer riksrevisjoners rett til å gjennomføre revisjoner. INTOSAI har fastsatt ISSAI-er for tre hovedtyper av revisjon i offentlig sektor. I oppfyllelsen av sine mandater bør riksrevisjoner på uavhengig grunnlag kunne velge revisjonstemaer, planlegge revisjoner og gjennomføre revisjoner. Dette innebærer at det kan variere hvordan revisjoner blir gjennomført i praksis, og riksrevisjoner kan kombinere revisjonstyper, for eksempel i omfattende revisjoner. Det er viktig at et uavhengig organ (for eksempel en riksrevisjon) fører tilsyn med alle offentlige midler, også midler som ikke fordeles over budsjettet. Riksrevisjoner bør ha rett til å henvende seg til den lovgivende makt dersom de er bekymret for aktuelle revisjonsordninger for offentlige økonomiske operasjoner som ikke hører inn under mandatet deres.

Funn

Riksrevisjonsloven sier at Riksrevisjonen skal foreta revisjon av statsregnskapet og alle regnskaper avlagt av statlige virksomheter og andre myndigheter som er regnskapspliktige til staten, herunder forvaltningsbedrifter, forvaltningsorganer med særskilte fullmakter, statlige fond og andre organer eller virksomheter der dette er fastsatt i særlig lov (regnskapsrevisjon).³⁹ Riksrevisjonen har ikke adgang til å gjennomføre revisjon av følgende:

- Partistøtte
- Statens pensjonsfond utland (SPU)
- Statseide deleide selskaper

For SPU reviderer Riksrevisjonen bare Finansdepartementet sin overordnede styring av SPU. SPUs disposisjoner og driftsutgifter kan ikke underlegges revisjon av Riksrevisjonen. Riksrevisjonen reviderte SPU fram til 2011. Finansdepartementet argumenterte med at SPU hadde sin egen private revisor, og at

³⁹ Lov om Riksrevisjonen (2004) §9

Riksrevisjonens arbeid dermed kunne medføre dobbeltarbeid. Stortingets flertall konkluderte med at Riksrevisjonen ikke skulle revidere SPU direkte, men heller vurdere Finansdepartementets styring. Riksrevisjonens mandat til å gjennomføre finansiell revisjon dekker ikke statlig deleide selskaper, regionale helseforetak, enkelte fond og SPU. Riksrevisjonen utøver imidlertid kontroll av disse virksomhetene gjennom forvaltningsrevisjon og selskapskontroll av helseforetakene, og kontroll av Finansdepartementet overordnede styring av SPU.

Riksrevisjonen har adgang til å ta opp mandatbegrensninger med Stortinget. Det skjedde blant annet under høringen i forbindelse med sykehusreformen som ble iverksatt i 2002. Riksrevisjonens høringssvar bidro til å sikre at revisjonsadgangen ble opprettholdt gjennom forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

For tildeling av partistøtte til politiske partier må bruken av midlene bekreftes av ekstern revisor. Partistøtte til stortingspartigruppene blir revidert av en revisor oppnevnt av Stortinget. Riksrevisjonen har imidlertid adgang til å revidere *ordningen*. Om det er risiko for at ordningen ikke fungerer etter hensikten vil Riksrevisjonen kunne gjøre f.eks. en forvaltningsrevisjon av dette⁴⁰.

For statseide, deleide selskaper er det aksjeloven som ivaretar kravet om revisjon⁴¹. Riksrevisjonen kan revidere revisjonsordningen generelt for slike selskaper og vurdere departementets oppfølging.

Riksrevisjonsloven sikrer adgang til å revidere alle poster på statsregnskapet ved finansiell revisjon, etterlevelserevisjon og forvaltningsrevisjon. Riksrevisjonen utfører ikke finansiell revisjon av kommuner og fylkeskommuner, siden disse har en egen revisjonsordning på grunn av det kommunale selvstyret i Norge. Riksrevisjonen har adgang til å revidere kommunenes bruk av statlige tilskudd og gjennomgående problemstillinger knyttet til kommunal gjennomføring av statlig politikk.

Oppsummert vurderer vi at kriterium a) ikke er oppfylt, siden det er områder av statens økonomiske transaksjoner som er unndratt Riksrevisjonens mandat, også for mulighet til å gjøre forvaltningsrevisjon. Kriterium c) tolker vi til å være avgrenset til statens økonomiske transaksjoner i statsbudsjettet. Også her er det begrensninger i Riksrevisjonens mandat. Statens Pensjonsfond Utland (SPU) er oppført som en egen post på statsbudsjettet, men plasseringen av Norges olje- og gassinntekter er unntatt Riksrevisjonens kontroll. Denne posten er så betydelig at vi anser dette som en mangel i Riksrevisjonens mandat.

Stortinget⁴² kan pålegge Riksrevisjonen å utføre revisjoner, kalt «særlige undersøkelser», gjennom plenumsvedtak. Dette har hatt særlig betydning det siste året hvor Riksrevisjonen har blitt pålagt to revisjoner:

- Riksrevisjonens undersøkelse av avhending av F-5 jagerfly⁴³

⁴⁰ Intervju med riksrevisor Per-Kristian Foss, 28 februar 2017

⁴¹ Lov om aksjeselskaper (2011), § 7

⁴² Loven om Riksrevisjonen (2004) §9

⁴³ Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om Sak om salg av brukt og utrangert forsvarsmateriell (Innst. 213 S (2015-2016) og Innst. 213 S Tillegg 1 (2015-2016))

- Byggeprosjektet Prinsens gate 26⁴⁴

Et viktig spørsmål er om Stortingets instruksjonsrett påvirker Riksrevisjonens uavhengighet. Instruksjonsretten ble kommentert av Frøiland-utvalget⁴⁵ som utredet Stortingets kontrollfunksjon i 2002. Her ble det vist til at Stortinget ikke innehar samme instruksjonsmyndighet overfor Sivilombudsmannen, og at dette er lovfestet for å beskytte ombudsmannens uavhengighet. Riksrevisjonen har ikke samme beskyttelse, og

«... utvalget er enig i at det etter gjeldende rett må legges til grunn at Stortinget kan instruere Riksrevisjonen om å granske enkeltsaker».

Videre skriver utvalget at:

«... instruksjonsretten fortsatt bør brukes med varsomhet, og på en måte som ikke kan reise tvil om Riksrevisjonens uavhengighet og integritet».

Det kan diskuteres hvorvidt Stortingets instruksjoner om å gjennomføre undersøkelser negativt påvirker Riksrevisjonens evne til å gjennomføre andre revisjoner. Er det slik at instruksene om F-5 jagerfly og Prinsens gate har fortrenget eksisterende planer? Riksrevisjonen opplevde å måtte gjennomføre to krevende revisjoner i samme revisjonsår som ikke var planlagte. Vi vurderer allikevel kriterium f) til å være oppfylt siden det gjennom våre intervjuer med ledelsen i Riksrevisjonen ikke er indikasjoner på at eksisterende planlagt revisjonsarbeid har blitt skadelidende.

Etter vår mening har ikke Riksrevisjonen de siste tre årene opplevd å bli fratatt revisjonsansvaret for revisjoner som den har ønsket å gjennomføre. I 2010 mistet imidlertid Riksrevisjonen det finansielle revisjonsansvaret for Norsk Tipping, i etterkant av en større granskning⁴⁶ som omhandlet kritikkverdige forhold i virksomheten. Et annet eksempel er da Riksrevisjonen mistet retten til å gjøre finansiell revisjon av SPU. Begge disse sakene viser at Riksrevisjonen, uten selv å ha tatt initiativet til dette, har erfart å få redusert sitt revisjonsmandat.

(ii) Tilgang til informasjon

Bakgrunn

Revisorer bør ha rett til fri, rettidig og ubegrenset innsyn i alle dokumenter og opplysninger de kan trenge for å skjønne sine oppgaver på forsvarlig måte (ISSAI 10:4).

Funn

Riksrevisjonen har ubegrenset adgang til all informasjon i forvaltningen, men ikke til Regjeringens interne drøftelser i R-notater. Adgangen til innsyn og informasjon dekker også mottakere av statlige midler og tilskudd. Riksrevisjonen kan, uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som den finner nødvendig for å gjennomføre revisjonsoppgavene⁴⁷. I de tilfeller hvor Riksrevisjonen blir nektet adgang til

⁴⁴ Innst. 10 S (2016–2017), 5.1 Kap. 41 Stortinget (post 45)

⁴⁵ Dokument nr. 14 (2002-2003) Rapport til Stortinget fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon. Stortingets kontroll med regjering og forvaltning

⁴⁶ Dokument 3:14 (2008-2009): Riksrevisjonens utvidede revisjon av Norsk Tipping

⁴⁷ Lov om Riksrevisjonen (2004) §12

dokumentasjon, vil dette kunne rapporteres til Stortinget i forbindelse med den ordinære rapporteringen av revisjonsresultatene.

Riksrevisjonen kan besøke de reviderte virksomhetenes lokaler, om dette vurderes som nødvendig i informasjons- og dokumentasjonsinnhenting⁴⁸.

(iii) Rapporteringsrett- og plikt

Bakgrunn

Riksrevisjoner bør rapportere resultatene av sitt revisjonsarbeid minst én gang per år (ISSAI 1:16). De bør stå fritt til å bestemme innholdet i sine revisjonsberetninger og offentliggjøre og spre beretningene straks de er formelt lagt frem for vedkommende myndighet. Riksrevisjoner bør særlig være oppmerksom på lover om behandling av fortrolig informasjon og vurdere hvordan de best kan formidle sine resultater uten å bryte disse lovene.

Funn

I henhold til riksrevisjonsloven⁴⁹ skal resultatene av dens revisjon og kontroll rapporteres til Stortinget. Ifølge Grunnloven⁵⁰ skal en regnskapsrevisjon gjennomføres årlig, og rapporteres skriftlig. Lovverket legger ikke begrensninger på Riksrevisjonens rett til å publisere resultatene av sine revisjoner. Riksrevisjonen følger taushetspliktsbestemmelsene i forvaltningsloven § 13 a til 13 f så langt de passer.

Riksrevisjonen bestemmer innholdet i sine revisjoner. Selv om Stortinget har instruksjonsrett overfor Riksrevisjonen, bestemmer Riksrevisjonen selv hvordan eller etter hvilke kriterier revisjons- og kontrollarbeidet skal utføres.⁵¹ Riksrevisjonen har adgang til å rapportere om vesentlige funn underveis i året, blant annet for forvaltningsrevisjoner.

Det har ikke vært innblanding i utforming og innhold av Riksrevisjonens rapporter de siste tre år. Ved ett tilfelle har Forsvarsdepartementet og Justisdepartementet ikke vært enig i at en avgradert rapport kunne offentliggjøres. Det gjelder rapport om objektsikkerhet som var vedlegg til dokument 1 2016-2017. Den graderte rapporten ble sendt til Stortinget. I etterkant av rapporten bestemte kontroll- og konstitusjonskomiteen seg for å gjennomføre en åpen høring, og i den forbindelse var det behov for en rapport som ikke inneholdt graderte opplysninger. Kollegiet i Riksrevisjonen vedtok 12. januar 2017⁵² en omskrevet rapport som

«...har et samlet innhold og detaljeringsnivå som gjør at den etter kollegiets vurdering kan være offentlig tilgjengelig»⁵³.

Denne rapporten er et sammendrag av den opprinnelige rapporten. Forsvarsdepartementet og Justis- og beredskapsdepartementet nekter å sørge for at denne rapporten ble offentliggjort fordi de mente at

⁴⁸ Lov om Riksrevisjonen (2004) §14

⁴⁹ Lov om Riksrevisjonen (2004) §11

⁵⁰ Grunnloven §75k

⁵¹ Lov om Riksrevisjonen (2004) §9

⁵² Ekstraordinært kollegiemøte 12 januar 2017, <http://esak/GetFile.aspx?fileId=588224>

⁵³ <https://www.riksrevisjonen.no/presserom/nyheter/Sider/Objektsikkerhet.aspx>

den kan være en fare for rikets sikkerhet og medføre skadefølger⁵⁴. Forsvarsdepartementet har i stedet laget et eget sammendrag av Riksrevisjonens opprinnelige graderte rapport som de ønsker å overlevere Stortinget⁵⁵. Denne ønsket kontroll- og konstitusjonskomiteen ikke å motta. Det hele resulterte i at kontroll- og konstitusjonskomiteen hadde både en lukket og en åpen høring og en offentlig og en gradert innstilling som ble behandlet av et henholdsvis åpent og et lukket Storting. Kriterium f) anses allikevel som oppfylt.

⁵⁴ Dagens Næringsliv 22 februar 2017

⁵⁵ Dagsavisen 23 februar 2017

Domene B: Intern styring og etikk

Et av målene med ISSAI 12 er at riksrevisjoner bør gå foran med et godt eksempel og være rollemodeller. En riksrevisjon bør fremme åpenhet og ansvarlighet gjennom god styring og etisk atferd i oppfyllelsen av sitt mandat.

En riksrevisjon kan treffe mange tiltak for å sikre god styring. En riksrevisjon er nødt til å vedta og overholde prinsipper for god styring i all sin virksomhet. Som det står i innledningen til ISSAI 20:

«Riksrevisjoner er (...) ansvarlige for å planlegge og gjennomføre sitt arbeid og bruke hensiktsmessige metoder og standarder for å sikre at de fremmer ansvarlighet og åpenhet i offentlig virksomhet, oppfyller sitt mandat og skjøtter sine oppgaver på en fullstendig og objektiv måte».

Det er viktig at dette ansvaret står klart for toppledelsen og gjenspeiles i en styring av en riksrevisjon som er konsekvent for hele organisasjonen.

SAI-3: Strategisk planleggingsløp (Score=3)

En strategisk plan er viktig for å stake ut en kurs for organisasjonen. Offentliggjøring av denne planen kommuniserer planens intensjoner til interne og eksterne interessenter. Strategisk planlegging bør ta hensyn til interessenters forventninger og overhengende risikoer. Målsettingene i den strategiske planen bør operasjonaliseres i en virksomhetsplan for en riksrevisjon.

En riksrevisjon bør ha tilstrekkelige og effektive systemer som gjør at den kan planlegge både på lang og kort sikt. Den bør også måle sine resultater og avgi rapport om dem. I henhold til INTOSAI-terminologien vil langsiktig planlegging bli omtalt som «strategisk planlegging», selv om noen riksrevisjoner kan kalle det noe annet. Kortsiktig planlegging vil bli omtalt som «års-/driftsplanlegging». Driftsplanlegging av en riksrevisjons virksomhet vil naturlig sammenfalle med overordnet revisjonsplanlegging. Overordnet revisjonsplanlegging blir imidlertid målt i SAI-7. Datakildene for å måle SAI-3 ii) og SAI-7 kan i noen riksrevisjoner være de samme. Analyse av innholdet i den eller de relevante planene er derfor det overordnede målet når planer evalueres mot kriteriene, ikke hvorvidt alle aspekter er samlet i ett dokument.

Indikator-score for SAI-3: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Den strategiske planens innhold	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e) og f) Ikke relevant kriterium: g) omfatter mål beregnet på å styrke en riksrevisjons institusjonelle miljø anses ikke som relevant for Riksrevisjonen i Norge	4
(ii) Årsplanens innhold	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f) og g)	4
(iii) Prosess for årlig planlegging	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f) og g) Ikke oppfylt kriterium: i) Det er ikke dokumentert at prosessen for utarbeiding av strategisk plan er evaluert.	3

(iv) Overvåking og resultatrapportering	Oppfylte kriterier: a), b), d) og f) Ikke oppfylt kriterium: c) Riksrevisjonen bruker ikke utøvelsesindikatorer for å måle verdien av revisjonsarbeidet for Stortinget, innbyggere og andre, e) Riksrevisjonen offentliggjør ikke statistikk som måler innvirkningen av revisjonene og g) De viktigste revisjonsmetodene i finansiell revisjon og etterlevelsesrevisjon er ikke offentliggjort	2
---	---	---

(i) Den strategiske planens innhold

Bakgrunn

Den strategiske planleggingsprosessen bør kartlegge ønsket framtidig tilstand riksrevisjoner tar sikte på, vurdere den aktuelle situasjonen, identifisere risikoer og kartlegge organisasjonens utviklingsbehov på grunnlag av dette. Den bør angi hvordan ønsket framtidig tilstand kan oppnås ved å identifisere en langsiktig formålserklæring og strategiske mål, samtidig som den tar hensyn til en riksrevisjons kultur og verdier. For at en riksrevisjon skal kunne rapportere, gjennomføre, overvåke og evaluere sin strategiplan, er det viktig å ha et resultatmålingssystem. En gjennomføringsmatrise eller lignende dokument bør utarbeides for å bygge bro mellom den strategiske planen og årsplanen.

Funn

Riksrevisjonens strategiske plan for 2014–2018⁵⁶ er basert på en behovsvurdering som omfatter de viktigste aspektene ved organisasjonen og en kartlegging av avvik eller områder som krever resultatforbedringer. Planleggingen tok hensyn til risikoer, interessenters forventninger, med unntak av det sivile samfunn, og det institusjonelle miljøet Riksrevisjonen opererer i. Riksrevisjonens strategiske plan er også basert på en vurdering av det institusjonelle rammeverket og Riksrevisjonens viktigste interessenters evne til å nyttiggjøre seg Riksrevisjonens rapporter. Hensynene er dokumentert i oppsummeringer fra toppledergruppens og kollegiets strategiseminarer, brukerundersøkelser og oppsummeringer av flertallsmerknader fra Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite. I tillegg ble avviklingen av årlige møter med departementsråder og kontroll- og konstitusjonskomite brukt som innspill til arbeidet med å utvikle en strategisk plan.

Den strategiske planen har et rammeverk med et logisk hierarki av samfunnsoppdrag, oppgaver, visjon, mål og tiltak og tar også hensyn til Riksrevisjonens verdier.

Riksrevisjonens strategiske plan inneholder ikke indikatorer som tilstrekkelig måler om hovedmålene i planen nås. I tillegg er ikke indikatorene egnet til å si noe om måloppnåelsen opp mot målene i ISSAI 12, de viser ikke hvordan Riksrevisjonen har en effekt på samfunnet. En slik effekt kan måles ved å f.eks. vurdere i hvilken grad Riksrevisjonens anbefalinger blir implementert eller i hvilken grad Riksrevisjonens eget internkontroll- og kvalitetskontrollsystem er et forbilde for andre statlige virksomheter.

Årlig praksis viser at antallet resultatindikatorer⁵⁷ er håndterbart. Mange av indikatorene er tallfestet. Fire resultatindikatorer har vært passive i planperioden fordi det kun er gjennomført korte HKI-

⁵⁶ <https://www.riksrevisjonen.no/OmRiksrevisjonen/Publikasjoner/StrategiskPlan/Sider/StrategiskPlan.aspx>

⁵⁷ <http://esak/GetFile.aspx?fileId=367598>

undersøkelser, ikke fullstendige medarbeiderundersøkelser. Det betyr at det ikke er mulig å konkludere på om man har nådd enkelte av resultatmålene.

Strategisk plan suppleres av strategiske tiltak og resultatindikatorer. Disse har blitt risikovurdert årlig som utgangspunkt for virksomhetsplanene som beskriver og prioriterer tiltak som må gjennomføres for å nå strategiske mål.

Risikoen er kartlagt og interessentenes forventninger er bakt inn i strategisk plans visjon og mål. Riksrevisjonens sterke stilling i det norske samfunnet tilsier at å ha strategiske mål for å styrke det institusjonelle miljøet ikke var nødvendig da strategisk plan ble utarbeidet.

(ii) Årsplanens innhold

Bakgrunn

For å forenkle gjennomføringen av strategiplanen bør riksrevisjoner operasjonalisere sine langsiktige mål. Virksomhetsplan defineres her som det hjelpemiddelet organisasjonen bruker til å gjennomføre sin strategiplan og bistå i styringen av den daglige virksomheten. En riksrevisjon bør årlig utarbeide en detaljert plan for det kommende året ved å utdype planlagte prosjekter, tiltak, tidsrammer og nødvendige ressurser, anslått budsjett, resultater, prosjektansvar og involverte risikoer. Resultatindikatorer bør måle resultater, ikke tiltak. Riksrevisjoner bør planlegge både revisjonsrelaterte og ikke-revisjonsrelaterte handlinger. Planen kan være flerårig, for eksempel en rullerende treårsplan der det første året planlegges detaljert og det andre og tredje året mindre detaljert. Planen bør kommuniseres internt.

Funn

Riksrevisjonens virksomhetsplan for 2016–2017⁵⁸ inneholder klart definerte tiltak med tidsplaner og definert ansvar. Planen dekker både revisjonsoppgaver og støttefunksjoner og har klare forbindelser til den strategiske planen ved at oppstart av virksomhetsplanlegging innledes med risikovurderinger av strategiske mål. Virksomhetsplanen (2015–2016)⁵⁹ viser hvor stor andel av ressursene til regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som brukes på de strategiske satsningsområdene.

Virksomhetsplanens vedlagte tiltaksbeskrivelser inneholder dagsverk-anslag. Kostnader ut over dagsverk er angitt i alle tiltak der det antas at slike kostnader vil påløpe. Dagsverk-anslagene har en økonomisk side som gjør at det årlige målstyringsseminaret kan se de planlagte ressurs-anslagene opp mot avdelingenes faktiske ressurser. Virksomhetsplanen inneholder også en vurdering av risikoer knyttet til målene i strategisk plan. Strategisk plans resultatindikatorer er målbare og måles årlig for å kunne iverksette nødvendige tiltak i virksomhetsplanen. Resultatet av målingen gjennomgås på toppledelsens målstyringsseminar som føring for neste virksomhetsplan.

Virksomhetsplanens tiltaksbeskrivelser inneholder resultatmål og milepæler. Slike milepæler er også en del av avdelingenes planer. Det blir utarbeidet statusrapporter seks måneder ut i planåret.

⁵⁸ <http://esak/locator.aspx?name=DMS.Document.Details.2&recno=424965&module=Document&VerID=351154&subtype=2>

⁵⁹ Riksrevisjonens virksomhetsplan 2015–2016, side 14

(iii) Prosess for organisatorisk planlegging (utarbeidelse av strategisk plan og virksomhetsplan)

Bakgrunn

Planleggingsprosessen bør følge prinsipper for god styring, med klart definerte tidsrammer, trinn, roller og ansvarsoppgaver. Eierskap på øverste nivå i riksrevisjoner er vesentlig, men riktig grad av deltakelse fra hele organisasjonen fører til sterkere eierskap og sørger for at alle parter blir hørt. Å be eksterne interessenter om deres vurdering kan være nyttig for å sikre at riksrevisjoners relevans i samfunnet vurderes som del av prosessen. Av hensyn til ansvarlighet bør riksrevisjoner offentliggjøre sin strategiplan, og virksomhetsplanen bør minst deles innad i organisasjonen.

Funn

Både kollegiet og toppledelsen i Riksrevisjonen deltok aktivt i og eide prosessen med utarbeidelse av strategisk plan. Toppledelsen har i tillegg årlige målstyringsseminarer som oppstart for utarbeidelse av virksomhetsplaner i planperioden. Ansatte ble gitt god mulighet for deltakelse i utarbeidelse av den strategiske planen. Deltakelsen foregikk både i partssammensatte arbeidsgrupper, gjennom høringsprosess i linja og formell drøfting før kollegiet vedtok den strategiske planen.

Informasjon fra brukerundersøkelsene, gjennomgang av kontroll- og konstitusjonskomiteens flertallsmerknader, møte med alle departementsråder og møte med kontroll- og konstitusjonskomiteen ble lagt til grunn som innspill fra eksterne interessenter til den strategiske planen. Sivile samfunnsorganisasjoner ble ikke invitert til å gi innspill.

Prosesser og vedtak for planer kommuniseres effektivt til alle i organisasjonen via intranett, allmøter og saksgang. Riksrevisjonens strategiske plan er offentliggjort både som brosjyre til interessenter og på Riksrevisjonens nettsted.

Riksrevisjonens virksomhetsplaner utarbeides på bakgrunn av årlige risikovurderinger og målte resultater for strategiske tiltak. Det utarbeides framdriftsplaner både for utarbeidelse av strategisk plan og årlige virksomhetsplaner. Av disse framdriftsplanene framgår det hvem som skal gjøre hva når. Den strategiske planen ble utarbeidet og vedtatt av Riksrevisjonens kollegium ca. fem måneder før den foregående strategiske planen utløp.

Den organisatoriske planleggingsprosessen for strategisk plan 2014–2018 er evaluert, men det foreligger ingen skriftlig dokumentasjon fra denne evalueringen. Evalueringen ble foretatt av de samme personene som har vært sentrale i utformingen av kommende strategiske plan, men dette er en usikker metode for erfaringsoverføring.

(iv) Overvåking og resultatrapportering

Bakgrunn

Riksrevisjoner bør avgi offentlig rapport om sin egen virksomhet og resultatoppnåelse for å vise at de oppfyller sitt mandat. Rapporteringen bør vise riksrevisjoners resultatoppnåelse i lys av interne målsettinger, verdien av deres revisjonsarbeid for eksterne interessenter og den innvirkning riksrevisjoners arbeid har på samfunnet.

Funn

Vurdering av resultatoppnåelse opp mot strategisk plan og virksomhetsårets hovedmål rapporteres i Dokument 2 *Melding om virksomheten* til Stortinget og i den interne virksomhetsrapporten. Strategisk plans resultatindikatorer måles årlig. Målingen brukes som grunnlag for rapporteringen, læring for kommende virksomhetsår og kartlegging av nødvendige tiltak kommende virksomhetsår. Revisjonens betydning for reviderte virksomheter måles gjennom brukerundersøkelser. Revisjonens innflytelse spores i flertallsmerknader fra kontroll- og konstitusjonskomiteen. Forvaltningsrevisjoner følges opp i det årlige Dokument 3:1. Riksrevisjonen følger opp synlighet av revisjonsarbeidet gjennom medieovervåkning. Medieovervåkingen viser også det sivile samfunnets bruk av Riksrevisjonens arbeid i det offentlige ordskiftet. Riksrevisjonen følger opp sitt omdømme gjennom omdømmeundersøkelser og undersøkelser blant journalister. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig til å kunne si at Riksrevisjonens utøvelsesindikatorer er designet på en måte som gjør det mulig å måle verdien av Riksrevisjonens arbeid. De er i liten grad designet ut fra målene i ISSAI 12. En mulig indikator hadde vært å måle i hvilken grad Riksrevisjonens anbefalinger blir implementert i forvaltningen. Det ville gi informasjon om hvilken effekt Riksrevisjonens arbeid har.

En riksrevisjon bør offentliggjøre statistikk som måler innvirkningen av sine revisjoner. Slik statistikk kan for eksempel synliggjøre besparelser og effektiviseringsgevinster for statlige ordninger på grunn av revisjonen. Riksrevisjonen har ikke hatt tradisjon for å kvantifisere effekten av sine revisjoner, slik blant annet den britiske riksrevisjonen (NAO UK) har⁶⁰. NAO UK påstår blant annet at ett pund som brukes på NAO UK sparer samfunnet for 19 pund i offentlige utgifter. Sannsynligvis bør Riksrevisjonens analysere dens økonomiske effekter i neste strategiperiode fordi Riksrevisjonen regner med at det kan komme kutt i budsjettene for offentlig forvaltning. Da vil behovet for synliggjøring av Riksrevisjons verdi og fordeler øke.

Riksrevisjonen har ikke blitt fagfellevurdert siden 2011. Rapporten fra denne ble omtalt både i Dokument 2 *Melding om virksomheten* og ble publisert på Riksrevisjonens nettsted der den fortsatt er tilgjengelig⁶¹. I tillegg blir eksterne rapporter fra evalueringer av Riksrevisjonens internasjonale samarbeidsprosjekter publisert på nettstedet.

Riksrevisjonen redegjør for de ulike revisjonstypene på nettstedet. De internasjonale standardene for offentlig revisjon nevnes. På nettstedet ligger også retningslinjene for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll, men ikke for etterlevelse- og finansiell revisjon. Kriteriet er derfor ikke oppfylt.

SAI-4: Organisatorisk kontrollmiljø (Score=2)

En riksrevisjon bør ha et system for internkontroll som gir betryggende sikkerhet for at den styrer sin virksomhet økonomisk og effektivt og i samsvar med lover og regler (INTOSAI GOV 9100). En riksrevisjon bør dessuten ha et system for kvalitetskontroll som sikrer kvalitet i alt arbeid (ISSAI 40).

⁶⁰ <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/06/NAO-Annual-Report-2015-16.pdf#page=61>

⁶¹ <https://www.riksrevisjonen.no/presserom/nyheter/Sider/fagfellevurdering.aspx>

Internkontroll er definert gjennom organisasjonens planer, herunder ledelsens holdning, metoder, prosedyrer og andre tiltak som settes i verk for dette formål. Alle i en organisasjon har ansvar for internkontroll til en viss grad. Et system for internkontroll defineres med fem beslektede bestanddeler: 1) kontrollmiljø, 2) risikovurdering, 3) kontrollhandlinger, 4) informasjon og kommunikasjon og 5) overvåking. Kontrollmiljøet er grunnlaget for systemet for internkontroll og er grunnlaget for disiplinen, strukturen og kulturen som påvirker den samlede kvaliteten på internkontrollen. Når et effektivt kontrollmiljø er etablert, vil en vurdering av risikoene organisasjonen står overfor under arbeidet med å oppfylle sitt oppdrag og hovedmål, danne grunnlaget for å reagere hensiktsmessig på risikoene. Den viktigste strategien for å redusere risikoer er gjennom interne kontrollhandlinger som kan være både forebyggende og avdekkende. For at en enhet skal kunne kontrollere sin virksomhet, er effektiv informasjon og kommunikasjon avgjørende. Det er også nødvendig å overvåke systemet for internkontroll for å bidra til å sikre at det fremdeles er relevant for skiftende målsettinger, miljøer, ressurser og risikoer (INTOSAI GOV 9100).

Kvaliteten på arbeidet som riksrevisjoner utfører, påvirker deres omdømme og troverdighet og hvordan de oppfyller sitt mandat. Som et overordnet mål bør hver riksrevisjon vurdere risikoene ved kvaliteten på dens arbeid og opprette et system for kvalitetskontroll som tar hensyn til disse risikoene. Å ha et system for kvalitetskontroll krever løpende overvåking og et ønske om kontinuerlig forbedring (ISSAI 40, s. 4).

Indikator-score for SAI-4: 2		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Miljø for internkontroll - etikk, integritet og organisasjonsstruktur	Oppfylte kriterier: a), b), c), f), h), i), j) og k) Ikke oppfylte kriterier: kriteriene d) om å gi veiledning og støtte om etiske retningslinjer e) om at konsulenter som utfører arbeid på vegne av Riksrevisjonen er forpliktet til å etterleve etiske retningslinjer, g) om etikkontrollsystem og l) om integritetsregelverk er ikke oppfylte. Minimum må alle de tre kriteriene a), d) og g) være oppfylt for å få score på denne dimensjonen. Riksrevisjonen oppfyller ikke kriteriet g).	0
(ii) System for internkontroll	Oppfylte kriterier: a), b), c), i) og j) Ikke oppfylte kriterier: Kriteriene d) om erklæring om internkontroll, e) om uavhengig vurdering av internkontrollen, f) om tydelig fordelt ansvar for internrevisjon, g) om internrevisors uavhengighet og h) om system for gjennomføring av anbefalinger er ikke oppfylte	2
(iii) System for kvalitetskontroll	Oppfylte kriterier: a), b), c), d) og e)	4
(iv) System for kvalitetssikring	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e) og g). Ikke oppfylte kriterier: f) om uavhengighet til periodisk inspeksjonsteam og h) om ekstern uavhengig kontroll av kvalitetssikringssystemet	3

(i) Miljø for internkontroll - etikk, integritet og organisasjonskultur

Bakgrunn

Etiske retningslinjer er en omfattende erklæring av de verdier og prinsipper som bør styre revisorers daglige arbeid for å sikre at de til enhver tid og under alle omstendigheter opptrer uklanderlig (ISSAI 30). De bør angi etiske kriterier for revisorer. Det trenger ikke å være ett enkelt dokument, men bør finnes i

en form som sikrer at personale så vel som eksterne interessenter er godt kjent med innholdet. INTOSAI Code of Ethics (ISSAI 30) er ment å danne grunnlaget for hver riksrevisjons egne etiske retningslinjer. Viktige konsepter i ISSAI 30 er integritet, uavhengighet og objektivitet, kompetanse, profesjonell atferd, fortrolighet og åpenhet.

Funn

Riksrevisjonen legger ISSAI 40 til grunn for sitt kvalitetssikringssystem. Riksrevisjonens kvalitetssikringssystem er strukturert og beskrevet innenfor fem hovedområder: Ledelse, menneskelige ressurser, etikk, gjennomføring og overvåking. Hvert hovedområde har underliggende punkter. Systemet skal ajourføres årlig⁶². Revisjonsråden mener at etableringen av støtte- og utviklingsavdelingen viser Riksrevisjonens vilje til å satse på kvalitet. Han påpeker også at avdelingene forutsettes å etablere egne, lokale kvalitetssystemer i tråd med ISSAI 40 og at dette er en klar prioritet fra toppledelsen.

Kollegiet har også en kvalitetsrolle gjennom å behandle revisjonskriterier og revisjonsrapporter. I tillegg har Riksrevisjonen innført møter mellom toppledere og saksbehandlere før saker skal til collegiet - i disse møtene gis tilbakemeldinger på strategisk nivå som dokumenteres.

Riksrevisjonen har etiske retningslinjer basert på etiske retningslinjer for statstjenesten, ISSAI 30 Code of Ethics, revisjonsstandarder og lover, forskrifter og andre retningslinjer som inneholder saksbehandlingsregler. Retningslinjene ble vedtatt i 2009. De inneholder punkter om integritet, uavhengighet, kompetanse, profesjonalitet, konfidensialitet og åpenhet. Retningslinjene er publisert på Riksrevisjonens hjemmeside⁶³.

Riksrevisjonens krav om at alle skal følge etiske retningslinjer, er tydelige. Hovedansvaret for oppfølgingen er plassert i linjeledelsen. Riksrevisjonen har et eget varslings-system for å ivareta interne varslere. Det finnes imidlertid ikke et dokumentert system for etikkkontroll for å kartlegge og analysere risikoer for brudd på de etiske retningslinjene, og å lage påfølgende tiltak for å redusere eventuelle risikoer og å understøtte etisk atferd. Et slikt system kunne f.eks. ha vært å gjennomføre IntoSAINT-egnevalueringer av Riksrevisjonens integritet med jevne mellomrom, f.eks. i forbindelse med ny strategisk planperiode.

Det er et tydelig krav i Riksrevisjonen at alt personale alltid opptrer i samsvar med verdiene og prinsippene i de etiske retningslinjene. Habilitetserklæringen som signeres ved ansettelse er en erklæring om at man kjenner habilitetsregelverket og at man plikter å underrette overordnet/oppdragsansvarlig dersom det oppstår en situasjon der ansatt vil være inhabil eller det kan stilles spørsmål om habilitet. Introduksjonskurset for nyansatte er et tiltak for å informere om de etiske retningslinjene. Internasjonal seksjon gjennomfører dilemmatrening av korttidsrådgivere, som et ledd i basisopplæringen. Her kan de diskutere etiske dilemmaer som de sannsynligvis vil oppleve, eller har opplevd, i rollen som korttidsrådgiver i bistandsprosjektene til Riksrevisjonen. I kvalitetskontrollen for regnskapsrevisjon, er det også et eget punkt der det skal vurderes om det er forhold som tyder på at relevante etiske krav ikke overholdes av medlemmer av revisjonsteamet. Utover dette gjennomføres det

⁶² Referat fra TLG: 2013/00002-13

⁶³ <https://www.riksrevisjonen.no/OmRiksrevisjonen/Etikk/Sider/Etikk.aspx>

ikke jevnlige tiltak for ansatte for å øke bevisstheten om innholdet i de etiske retningslinjene. I de årlige støtte- og utviklingssamtalene mellom leder og ansatt, er ikke integritet et fast samtalepunkt.

Riksrevisjon gir dermed ikke systematisk veiledning og støtte for å gjøre det enklere for ansatte å forstå og å øke bevisstheten om de etiske retningslinjene. Etter vår mening er derfor kriterium d) ikke oppfylt.

En riksrevisjonen skal kreve at enhver part den leier inn til å utføre arbeid på sine vegne, overholder en riksrevisjons etiske krav. Gjennomgang av et utvalg kontrakter med konsulenter, viser at dette ikke er et krav Riksrevisjonen stiller. Etter vår mening er derfor kriterium e) ikke oppfylt.

Riksrevisjonen har en godkjent og anvendt organisasjonsstruktur som sørger for ansvarsfordeling for alt arbeid. Innenfor denne organisasjonsstrukturen er det definert stillingsbeskrivelser som tar for seg de viktigste ansvarsoppgavene i hele organisasjonen. Disse tar for seg sektoransvar, oppdragsansvar, prosjektansvar og linjeledelse.

En riksrevisjon skal implementere et etikkkontrollsystem for å kartlegge og analysere etiske risikoer, redusere dem, understøtte etisk atferd og håndtere eventuelle brudd på etiske verdier, deriblant vern av dem som rapporterer mulige misligheter. Riksrevisjonen har ikke et system som omfatter alle disse prosessene, og kriterium g) kan dermed ikke anses som oppfylt.

En riksrevisjon skal anvende strenge integritetsstandarder (...) for personale på alle nivåer ved å vedta et integritetsregelverk basert på en vurdering ved hjelp av IntoSAINT eller et lignende hjelpemiddel. En egenevaluering av Riksrevisjonens sårbarhet for integritetsovertredelser ble gjennomført i 2012 ved bruk av IntoSAINT-verktøyet. Dette er et anerkjent INTOSAI-verktøy for egenevaluering av integritetsrisiko og nivået på etisk ledelse. Den europeiske revisjonsretten (ECA) fasiliterte en slik evaluering av Riksrevisjonen høsten 2012. Evalueringen ble dokumentert i en rapport som la grunnlaget for anbefalte tiltak fra administrasjonsavdelingen. Disse anbefalte tiltakene ble vedtatt i TLG-møtet 13. juni 2013. Rapporten ble hensyntatt og tiltak som var foreslått ble godkjent i TLG-møtet. I etterkant har derimot ikke tiltakene blitt prioritert eller blitt nedfelt i en integritetspolicy. Kriterium I) kan dermed ikke anses som oppfylt.

(ii) System for internkontroll

Bakgrunn

Systemer for internkontroll er relevante for all virksomhet riksrevisjoner bedriver, og står derfor sentralt i de fleste domener i resultatmålingsrammeverket. Det er umulig å måle dette i en enkelt indikator eller et enkelt domene. Dimensjonen SAI-4 i) tar for seg viktige deler av et kontrollmiljø som må finnes for at en riksrevisjon skal ha effektiv internkontroll: retningslinjer for etikk og integritet, organisasjonsstruktur og klare ansvarsoppgaver og rapporteringsveier. Dimensjonen SAI-4 ii) beskriver sentrale elementer i en riksrevisjons system for styring av risiko og kontroll.

Funn

Risikovurdering er en integrert del av Riksrevisjonens planlegging, styring og rapportering. Det foretas risikovurderinger på alle nivå i virksomheten. Omfang og detaljeringsgrad legges på et nivå som sikrer reelle styrings- og oppfølgingsmuligheter, uten at det blir for detaljert. Som grunnlag for prioritering av revisjonsfaglige og administrative utviklingstiltak gjennomføres det årlige risikovurderinger av de

operasjonelle målene for å sikre at Riksrevisjonen prioriterer nødvendige tiltak for å løse samfunnsoppdraget i tråd med visjonen. Riksrevisjonens retningslinjer og prosedyrer for internkontroll er dokumentert både for revisjon og administrasjon og saksbehandlers arbeid skal kvalitetssikres av leder. Stillingsinstruks for ekspedisjonsjefer og stillingsbeskrivelser for fagdirektører, seksjonsledere og nestledere beskriver også de enkelte lederes faglige og administrative ansvar. I tillegg finnes stillingsbeskrivelser for andre stillingskategorier. Gjennom stillingsinstruks og -beskrivelser og medarbeidersamtaler, er alle kjent med sine oppgaver og rapporteringsveier⁶⁴. Internkontrollen er også dokumentert i for eksempel i lederhåndbok, økonomiregelverk og ulike retningslinjer.

Riksrevisor undertegner ikke en formell erklæring om Riksrevisjonens internkontroll som er en del av årlig rapport. Ekstern revisors beretning og revisjonsrapport er vedlagt rapporten. I beretningen står det at

«...kollegiet og ledelsen er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet og for slik intern kontroll som kollegiet og ledelsen finner nødvendig for å utarbeide årsregnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil».

Riksrevisjonen gjennomfører årlige periodiske kontroller. I tillegg er det gjort en årlig gjennomgang av anskaffelsesområdet. Med unntak av kontrollen av anskaffelsesområdet for 2013, gjøres denne kontrollen av medarbeidere som også har vært involvert i anskaffelsene⁶⁵. Egenkontrollhandlinger tilknyttet lønn, regnskap, utbetalinger og budsjettoppfølging foretas periodisk i form av kontroller med signatur på dokumenter, avstemminger og periodisk økonomirapportering til kollegiet. Også kontroller av at sikkerhetsregelverket overholdes, dokumenteres i eSak. Et eksempel er den årlige kontrollen av at kontordører er låst, pc-er slått av og at medarbeidere bærer adgangskortet synlig⁶⁶.

Etter vår vurdering er omfanget av årlig, systematisk og uavhengig kontroll av internkontrollen i Riksrevisjonen for snevert til at kriterium e) er oppfylt.

En riksrevisjon skal påse at interne revisorer er uavhengige av ledelsen og er direkte underlagt det høyeste myndighetsnivået i organisasjonen. Riksrevisjonen har ikke en internrevisjon. Behovet for en internrevisjon ble adressert av fagfelleevalueringen i 2011 som bl.a. vurderte administrasjons- og ledelsesfunksjonene overordnet. En anbefaling var at Riksrevisjonen «... vurderer å innføre internrevisjon i tråd med beste internasjonale praksis for å sikre en effektiv internkontroll og gi råd om effektivitetsforbedring»⁶⁷.

I notat av 29. januar 2016⁶⁸ ble det gjort en vurdering av behovet for en internrevisjon i Riksrevisjonen. Det ble konkludert med at det ikke var behov for en internrevisjon, men at det i stedet kunne «...

⁶⁴ <http://esak/locator.aspx?name=DMS.Case.Details.2&recno=210888&module=Case&subtype=2>

⁶⁵ Anskaffelsesprofil for Riksrevisjonen, 10 september 2015

⁶⁶ Sjekkliste for vurdering av behovet for en internrevisjonsfunksjon, 2015

⁶⁷ Fagfelleevaluering av Riksrevisjonen 2011,

<https://www.riksrevisjonen.no/OmRiksrevisjonen/Publikasjoner/Documents/Fagfelleevaluering2011.pdf>

⁶⁸ Vurdering av internrevisjon i Riksrevisjonen, 29 januar 2016

iverksettes tiltak knyttet til identifiserte forbedringspunkter i Riksrevisjonens styrings- og kontrollsystemer som ikke allerede er håndtert»⁶⁹. Funksjonene som skal ivaretas av en internrevisjon er ikke etablert i dag. Det er ikke satt av tilstrekkelige ressurser til at typiske internrevisjonsoppgaver/kontroller-funksjoner ivaretas. De som gjennomfører årlige kontroller av internkontrollen er ikke alltid uavhengige slik en internrevisjonsfunksjon typisk er.

En uavhengig internrevisjon vil kunne kontrollere følgende områder:

- Teste om rutiner for ansettelser i Riksrevisjonen fungerer og at de blir behandlet rett i linjen
- Vurdere om Riksrevisjonens internasjonale bistandsvirksomhet fungerer i henhold til veileder⁷⁰
- Vurdere IKT-sikkerheten i Riksrevisjonen⁷¹
- Vurdere om Riksrevisjonens arkivpraksis følger kravene i arkivloven
- Vurdere om anskaffelsesregelverket følges

Slike forhold blir i dag ikke systematisk kontrollert av ansatte som er uavhengige av området de skal kontrollere. Revisjonsråd og riksrevisor får derfor ikke en uavhengig vurdering av hvordan internkontrollsystemet på ulike områder fungerer. Det gjennomføres periodiske inspeksjoner, men disse dekker ikke ikke-revisjonsfaglige aktiviteter. Fagfellevurderinger, inkludert SAI PMF-vurderingen, gjør det, men i et begrenset omfang. Som vist nedenfor (iv) var ikke alle medlemmene av periodisk inspeksjonskontrollen 2015-2016 uavhengige av de revisjoner som ble kontrollert.

På bakgrunn av ovennevnte, anses ikke kriterium g) som oppfylt. Kriterium h) om å ha et system for å overvåke gjennomføringen av anbefalinger fra egenkontroll og revisjonsutvalg, er heller ikke oppfylt.

Riksrevisjonen har retningslinjer for varsling om kritikkverdige forhold i Riksrevisjonen⁷² i tråd med arbeidsmiljøloven. Varslinger sendes til en intern varslingsgruppe med definerte medlemmer.

Riksrevisjonen har utarbeidet og praktiserer retningslinjer for jobbrotasjon⁷³ hvor målet er å håndtere eventuelle interessekonflikter. Krav til skifte av revisjonsområde omfatter alle i Riksrevisjonen som reviderer bestemte virksomheter. Alle revisorer plikter til enhver tid å vurdere sin egen uavhengighet men ingen kan revidere samme virksomhet i mer enn sju sammenhengende år.

(iii) System for kvalitetskontroll

Bakgrunn

Kvalitetskontroll av revisjonsprosessen beskriver summen av de tiltak som settes i verk for å sikre høy kvalitet i hvert revisjonsprodukt. Den utføres som en integrert del av revisjonsprosessen. For at et system for kvalitetskontroll skal være effektivt, må det være del av en riksrevisjons strategi, kultur,

⁶⁹ Beslutningsnotat om Internrevisjon i Riksrevisjonen:

<http://esak/locator.aspx?name=DMS.Document.Details.Simplified.2&recno=414670&module=Document&VerID=344212&subtype=2>

⁷⁰ Dette ble for øvrig vurdert av den svenske riksrevisjonen i 2013

⁷¹ Årlig gjør Administrasjonsavdelingen en rapportering av sikkerhetssituasjonen til Kollegiet. Dette er imidlertid ikke en vurdering som gjøres av personer som ikke er ansvarlig for sikkerhetssituasjonen i Riksrevisjonen.

⁷² <http://forum/Organisasjon/Varsling/Sider/default.aspx>

⁷³ <http://sevilla/GetFile.aspx?fileid=327100&redirect=true>

retningslinjer og prosedyrer. På denne måten bør kvalitet bygges inn i arbeidet til en riksrevisjon og utarbeidelsen av dens rapporter.

Funn

Riksrevisjonens kvalitetskontrollsystem⁷⁴ er basert på kravene i ISSAI 40, og gir en beskrivelse av ledelse, etikk, menneskelige ressurser, gjennomføring av revisjon og overvåking. Disse er tatt ned i hver avdeling. Revisjonsråden er overordnet ansvarlig for kvalitetskontroll i Riksrevisjonen. Gjennomføringen av den faktiske kvalitetssikringen er delegert til fagavdelinger og service- og støttefunksjoner.

I alle avdelingsplaner for 2015-2016⁷⁵ er det definert risikoer for manglende kvalitet i arbeidet. Hvordan risikoer defineres er ulikt. Enkelte avdelinger baserer seg på de overordnede risikoene definert i virksomhetsplanen og identifiserer risikotiltak i avdelingen som skal redusere disse. Andre avdelinger tar utgangspunkt i de revisjonene som skal utføres, og kategoriserer dem ut fra risikoen for manglende gjennomføring. I prosesstøtten i NYS⁷⁶, beskrives også kvalitetssikring løpende i revisjonen, men Riksrevisjonen vurderer ikke gjennomføringsrisiko.

I henhold til strategisk plan skal Riksrevisjonen prioritere revisjonsoppgavene og ressursbruken etter en helhetlig vurdering av vesentlighet og risiko på tvers av departementsområdene. Riksrevisjonen skal også prioritere revisjon som går på tvers av departementer - også ut over de strategiske satsingsområdene. Videre skal planlegging og gjennomføring av oppgavene innenfor det enkelte departement koordineres på tvers av revisjonstypene. *Felles overordnet risikovurdering (FOR)*⁷⁷ er en prosess for å beskrive prioriterte oppgaver i tråd med disse føringene. (iv) System for uavhengig kvalitetssikring

Bakgrunn

Kvalitetssikring er en jevnlig evaluering av revisjonsprosessen. Det er en overvåkingsprosess for å gi en riksrevisjon betryggende sikkerhet for at retningslinjene og prosedyrene i forbindelse med systemet for kvalitetskontroll er relevante og tilstrekkelige, og at de fungerer effektivt. Kvalitetssikring bør utføres av personer som er uavhengige, det vil si som ikke har deltatt i revisjonsprosessen de skal granske. Kvalitetssikringsprosessen bør omfatte en gjennomgåelse av et utvalg av fullført arbeid av alle typer som en riksrevisjon utfører.

Funn

Det skal gjennomføres en årlig periodisk inspeksjon av et utvalg av fullførte regnskapsrevisjoner og etterlevelserevisjoner. Formålet med den årlige periodiske inspeksjonen er å sikre en god og ensartet utvikling i virksomheten hvor likeartede oppgaver utføres og vurderes på samme måte og i overensstemmelse med gjeldende lovkrav, standarder og retningslinjer. Inspeksjon gjennomføres etter at revisjonen er avsluttet og er ikke et ledd i løpende kvalitetskontroll, men er et element i oppfølgingen av Riksrevisjonens kvalitetskontrollsystem.

⁷⁴ <http://forum/kvalitet>

⁷⁵ <http://esak/locator.aspx?name=DMS.Case.Details.2&recno=211983&module=Case&subtype=2>

⁷⁶ <http://nys/ms/Sider/side.aspx>

⁷⁷ <http://esak/locator.aspx?name=DMS.Document.Details.2&recno=401307&module=Document&VerID=335328&subtype=2>

Den 17. desember 2015 ble det vedtatt at periodisk inspeksjon for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll skal gjennomføres hvert annet år. Videre ble det vedtatt 31. august 2016 at periodisk inspeksjon for regnskapsåret 2015, planlagt gjennomført i 2016, og kommende periodisk inspeksjon for forvaltningsrevisjon og selskapskontroll, planlagt gjennomført, utgår. Det skyldes den pågående SAI PMF-egnevalueringen som ivaretar flere av hensynene til periodisk inspeksjon.

Overordnet ansvarlig for gjennomføring av periodisk inspeksjon er revisjonsråden. I manualen for periodisk inspeksjon står det beskrevet hvilke kvalifikasjoner inspeksjonsteamet skal ha. Leder for de respektive metodeseksjonene har ansvar for at periodisk inspeksjon på de ulike revisjonsområdene gjennomføres i henhold til manualen. Arbeidsgruppen som gjennomfører denne kontrollen består gjerne av seksjonsledere og medarbeidere i støtte- og utviklingsavdelingen (SUV).

I de to oppnevnellesnotatene av arbeidsgrupper for periodisk inspeksjon av både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon og selskapskontroll, ble det lagt vekt på at medlemmene av gruppen ikke skulle vurdere sine egne revisjoner. For de revisjoner som ble valgt var imidlertid ikke alle medlemmene av det periodisk inspeksjonsteamet (2015) uavhengig av de revisjonene som ble vurdert. Utvalget av finansielle revisjoner ble endret underveis. Ett av medlemmene av inspeksjonsteamet for vurdering av finansiell revisjon og etterlevelsesrevisjon ligger i revisjonsteamgruppa i NYS for én av de utvalgte revisjonene. Det kan hende at vedkommende ikke deltok på inspeksjonen av denne revisjonen, men dette er ikke dokumentert i rapporten.

Rapportene fra forrige periodiske kontroll for regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll kom med klare anbefalinger, og ble rapportert til toppledelsen kort tid etter at arbeidet ble sluttført. Den samlede rapporten ble behandlet i TLG 17. desember 2015 og her ble det vedtatt en rekke oppfølgingspunkter.

Det ble sist gjennomført en fagfelleevaluering (peer review) av Riksrevisjonen i perioden 2010-2011. Den ble utført av representanter fra European Court of Auditors (ECA), og den finske og den østeriske riksrevisjonen. Rapporten ble levert juni 2011. Etter vår mening har det gått for lang tid til at kriterium h) kan anses som oppfylt. Det er heller ikke etablert en policy i Riksrevisjonen som beskriver hvor ofte en fagfelleevaluering skal gjøres, og når neste fagfelleevaluering skal gjennomføres.

Før den pågående SAI PMF-evalueringen ble det vurdert å gjøre denne som en ekstern gjennomgang, men det ble fattet vedtak om at man i første omgang skulle gjøre en intern evaluering.

SAI-5: Utkontraherte (outsourcete) revisjoner

Ikke aktuell for Riksrevisjonen.

SAI-6: Ledelse og intern kommunikasjon (Score=3)

Ifølge ISSAI 20 skal en riksrevisjon opptre åpent og ansvarlig. ISSAI 12 understreker også prinsippet om at riksrevisjoner skal gå foran som et godt eksempel. I praksis er det lederen av en riksrevisjon og ledergruppen som er ansvarlig for å slå an tonen på toppen, fremme integritet og å sikre effektiv oppfyllelse av organisasjonens mandat ved å utvikle en organisasjonskultur som fremmer effektivitet,

åpenhet og ansvarlighet. For at riksrevisjoner skal oppnå sine mål, trengs det en tydelig ledelse og god kommunikasjon med personalet.

Indikator-score for SAI-6: 3		
Dimensjon	Fun	Score
(i) Ledelse	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), f), e) og h) Ikke oppfylte kriterier: g) om etikk som uttalt prioritering fra ledelsen	3
(ii) Intern kommunikasjon	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e) og f)	4

(i) Ledelse

Bakgrunn

Ledelse er et overgripende element for all virksomhet riksrevisjoner bedriver, og står derfor sentralt i de fleste domener i resultatmålingsrammeverket. Det er umulig å måle dette i en enkelt indikator eller et enkelt domene. Ikke desto mindre måler dimensjonen SAI-6 i) noe av den praksis som regnes som minstekrav for effektiv ledelse.

Funn

Ledelsen i Riksrevisjonen defineres av oss som kollegiet, riksrevisor og revisjonsråd. Toppledergruppen, som består av ledere for de syv avdelingene, møtes en gang i måneden som rådgivende organ for riksrevisor og revisjonsråd før disse fatter beslutninger. Referater fra disse møtene, som inkluderer beslutninger, blir publisert på Riksrevisjonens intranett, Forum⁷⁸. I tillegg har toppledergruppen matpakkemøter med uformelle diskusjoner som det ikke skrives referat fra. Riksrevisjonen har skriftlige prosedyrer for delegering av myndighet⁷⁹.

Riksrevisjonens omdømme- og samspillverdier kommer tydelig fram i den strategiske planen. Ledelsen i Riksrevisjonen promoterer verdiene gjennom å ha en årlig utdeling av en verdipris. Prisen skal stimulere til etterlevelse av verdiene og til tiltak som bidrar til en kultur som fremmer lagånd, åpenhet og respekt og som ivaretar Riksrevisjonens omdømmeverdier kompetent, objektiv og uavhengig. Riksrevisor sitter i juryen.

Myndighet i Riksrevisjonen er tydelig delegert gjennom organisasjonsstruktur, stillingsbeskrivelser, lederlønnskontrakter, stillingsinstrukser og budsjettdisponeringsmyndighet - herunder disponering av avdelingsvise lønnsbudsjetter. Riksrevisjonen følger statens lederlønnssystem. Lederlønnssystemet skal stimulere til bedre måloppnåelse og resultater, gjennomføringsevne og god ledelse. Systemet kopler toppleres resultater og lønn tettere sammen og er også et viktig virkemiddel for å rekruttere og beholde dyktige ledere. I Riksrevisjonen har nå alle ekspedisjonssjefer og revisjonsråd en individuell kontrakt med fastsetting av stillings- og resultatkrav. Kontrakten følges opp i tre årlige møter med evaluering av toppleres bidrag til resultatoppnåelse. Kontrakten regulerer alminnelige arbeidsvilkår, men har også en mål- og resultatdel som stiller spesifikke krav og forventninger til oppgaveutførelsen og utøvelse av ledelse. Ved overgangen til systemet i 2016, ble alle ekspedisjonssjefene innplassert med lik

⁷⁸ Referat fra møte i topplergruppen 14. februar 2017

⁷⁹ Stillingsbeskrivelser om krav til stillingsinnehaver, vedlegg til Riksrevisjonens lokale lønnspolitikk.

lønn. Statens lederlønnssystem forutsetter at det gjøres en reell vurdering av måloppnåelse, og at lønn fastsettes ut fra dette. Framover vil lønnsutviklingen derfor kunne bli ulik, i tråd med det som gjelder for Riksrevisjonens øvrige tilsatte. Lederlønnssystemet har ikke fungert lenge nok til at man allerede nå kan si at systemet følges i tråd med intensjonene. Ledelsen i Riksrevisjonen har gjennom lønnspolitikken utviklet tiltak som skal bidra til at verdiene etterleves, og at lønnsutviklingen for den enkelte medarbeider skal henge sammen med prestasjoner og ytelse.

En varslingsrutine er etablert som gir mulighet til å rapportere om brudd på internkontrollsystemet, men Riksrevisjonens ledelse har ikke etablert en egen internrevisjonsfunksjon. Se også omtale under SAI-4 ii).

Ledelsen i en riksrevisjon skal ha vist initiativer for å sette en tone som legger til rette for ansvarlighet og styrking av kulturen for internkontroll. Lønnsbudsjettene i Riksrevisjonen er nå delegert til avdelingene og innføringen av lederkontrakter skal også legge til rette for ansvarlighet. Riksrevisor og revisjonsråd holder jevnlig allmøter for hele Riksrevisjonen, og riksrevisor blogger når det er aktuelt. I november/ desember 2016 gjennomførte riksrevisor og revisjonsråd en rundreise til alle Riksrevisjonens regionskontorer for å lytte til regionansattes innspill. Disse ble oppsummert og tiltak ble iverksatt etter behandling i toppledergruppen desember 2016.⁸⁰ Ledelsen har også årlige møter med ledelsen i alle avdelinger⁸¹. Resultater fra en undersøkelse om internkommunikasjon høsten 2016 viste utfordringer med toppledelsens synlighet, motivasjon, trygghet og åpenheten i virksomheten. Tiltak har blitt iverksatt for å bedre disse forholdene.

En riksrevisjons ledelse skal vise initiativer for å bygge opp en etisk kultur i organisasjonen ved å identifisere etikk som en uttalt prioritering: gå foran som et godt eksempel, opprettholde høye standarder for profesjonalitet, ansvarlighet og åpenhet i beslutninger, oppfordre til et åpent og gjensidig læringsmiljø der vanskelige og sensitive spørsmål kan bli tatt opp og drøftet, og anerkjenne god etisk atferd, samtidig som misligheter blir håndtert.

Resultater fra en undersøkelse i Riksrevisjonen om internkommunikasjon høsten 2016 viste utfordringer om åpenheten i virksomheten. For å kunne vurdere om etikk har blitt eksplisitt prioritert av Riksrevisjonens ledelse, vil en viktig indikator være hvordan oppfølgingen av IntoSAINT-egenevalueringen i 2012 har vært. I etterkant av IntoSAINT-egenevalueringen i 2012 ble det vedtatt tiltak som skulle løse og ta ned identifiserte funn og anbefalinger. Ifølge intervjuer har disse anbefalingene ikke blitt fulgt opp tilfredsstillende. Dette er noen av anbefalingene fra evalueringen⁸²:

- Riksrevisjonen bør systematisk vurdere integritetsrisikoer som en del av den overordnede risikovurderingen
- Vurdere å ha rotasjonsordning ikke bare for revisjonsavdelingene, men også for administrasjonsavdelingen
- Habilitetsvurderinger bør gjøres på kontinuerlig basis av Riksrevisjonens ansatte, og ikke bare ved ansettelse

⁸⁰ <http://forum/nyheter/Sider/Regionkontorene.aspx>

⁸¹ <http://forum-vegg/person/pkf/Blogg/default.aspx>

⁸² Final Management Report Self Assessment IntoSAINT (2013):

<http://esak/locator.aspx?name=DMS.Document.Details.Simplified.2&recno=271442&module=Document&VerID=254496&subtype=2>

- Gjennomføre dilemmatrening om integritetsutfordringer

Det er ikke gjennomført ytterligere integritetsrisikovurderinger av Riksrevisjonen etter IntoSAINT, og det er ikke etablert en policy som sier hvor ofte slike vurderinger bør gjøres.

I kvalitetskontrollen i R-avdelingene vurderes det om det er forhold som tyder på at relevante etiske krav ikke overholdes av medlemmer av revisjonsteamet, se skjema for kvalitetskontroll. Det gjennomføres ikke dokumenterte habilitetsvurderinger av revisorer ved bemanning av oppdrag i forvaltningsrevisjonsavdelingene.

På bakgrunn av ovennevnte faktorer, kan vi derfor ikke vurdere kriterium g) som oppfylt.

Et annet mål på hvorvidt etikk prioriteres av ledelsen, er om de selv underlegges samme krav som øvrige ledere og ansatte i Riksrevisjonen. Alle ledere og ansatte er pålagt å underskrive en habilitetserklæring ved ansettelse i Riksrevisjonen⁸³. Her skrives det under på at vedkommende er kjent med habilitetsregelverket og skal varsle nærmeste overordnet dersom habilitetsproblemer dukker opp. Dette gjelder ikke for kollegiets medlemmer. Habilitet blir vurdert for hver enkelt sak, blant annet i kollegiemøtet 1. november 2016. Da måtte to av kollegiets medlemmer fratre behandlingen av saker hvor problematikk knyttet til andre verv og familierelasjon skapte habilitetskonflikter jamfør forvaltningslovens §6, andre ledd⁸⁴.

Ledelsen prioriterer kvalitet gjennom innføringen av flere tiltak. Ledelsen i Riksrevisjonen har etablert et kvalitetssikringssystem som viser at kvalitet er vesentlig i gjennomføringen av alt arbeid. Periodiske kontroller gjennomføres for å gi ledelsen styringsinformasjon om hvordan ISSA-lene etterleves i organisasjonen. Disse kontrollene, sammen med eksterne evalueringer, har ifølge revisjonsråden bidratt til endring av metodikk og arbeidsprosesser⁸⁵. Etableringen av SUV er et omfattende tiltak for å sikre enhetlig revisjon, etterlevelse av standarder og veiledning til revisorene.

(ii) Intern kommunikasjon

Bakgrunn

Internkommunikasjon er ett av hovedaspektene ved å holde personalet informert, motivert og forpliktet til en riksrevisjons målsettinger. Internkommunikasjon er et verktøy for å øke engasjementet blant personalet. Dessuten spiller hvert medlem av personalet i en riksrevisjon en viktig rolle som ambassadører for en riksrevisjonen eksternt. Derfor bør alt personale informeres om riksrevisjonens arbeid og strategiske prioriteringer. Internkommunikasjon er også et viktig hjelpemiddel til kunnskapsdeling, der folk får vite hvilke initiativer som er igangsatt i riksrevisjonen, slik at innovasjonen øker og nye ideer kommer til.

⁸³ Habilitetserklæring: http://forum/ao/80/Documents/Skiemaer/Erklæring_om_habilitet.doc

⁸⁴ Kollegiemøte 1 november 2016:

<http://esak/locator.aspx?name=DMS.Document.Details.Simplified.2&recno=445907&module=Document&VerID=363535&subtype=2>

⁸⁵ Intervju med revisjonsråd 27. februar 2017

Funn

Mål og prinsipper for internkommunikasjon er en del av Riksrevisjonens kommunikasjonsstrategi. Måloppnåelsen gjennomgås i en årlig statusvurdering til ledelsen. Annethvert år gjennomføres en undersøkelse om internkommunikasjon. Resultatene oppsummeres og tiltak anbefales i rapport til ledelsen.

Riksrevisjonens mandat, visjon, kjerneverdier og strategi er kommunisert til personalet både i møter og i elektroniske kanaler. Ledelsen i Riksrevisjonen informerer om sentrale temaer i organisasjonen gjennom allmøter, nyheter og møtereferater og rådfører seg med ansatte regelmessig gjennom ulike råd og utvalg. Det formelle samarbeidet mellom arbeidsgiver og arbeidstaker er forankret i hovedavtalen og Riksrevisjonens tilpasningsavtale til denne. Disse regulerer hvilke saker som henholdsvis skal forhandles, drøftes og informeres om. Riksrevisjonen bruker intranett, støtteverktøy og møter til å fremme effektiv internkommunikasjon. Det er regelmessige og åpne møter mellom ledelse og personale, for eksempel organisatoriske og enhetsspesifikke orienteringer og regelmessige gruppemøter. Riksrevisor og revisjonsråd gjennomfører også allmøter og møter med ansattes representanter.

I tillegg til mail-system og intranett, har Riksrevisjonen elektronisk saksbehandling for både revisjonskommunikasjon og arkivverdig materiale, arbeidsområder for samhandling og hver enkelt har sin vegg på intranett der de kan legge ut oppdateringer.

SAI-7: Overordnet revisjonsplanlegging (Score=3)

ISSAI 1 understreker at riksrevisjoner skal gjennomføre revisjon i samsvar med en egendefinert plan. SAI-7 tar for seg prosessen med å utarbeide en overordnet revisjonsplan, og innholdet i den.

Den overordnede revisjonsplanen angir de revisjonene riksrevisjonen planlegger å gjennomføre i en bestemt periode. Planen kan enten være årlig eller flerårig. Den overordnede revisjonsplanen hjelper riksrevisjonen å oppfylle sitt mandat og nå sine mål raskt og effektivt. Det er viktig at den overordnede revisjonsplanen er gjennomførbar og gjenspeiler en riksrevisjons budsjett og personalsituasjon.

ISSAI 40 Quality Control slår fast at riksrevisjoner bør vurdere sin overordnede revisjonsplan og hvorvidt de har ressurser til å levere alt arbeidet med ønsket kvalitet. For å oppnå dette bør riksrevisjoner ha et system for å prioritere arbeidet sitt på en måte som tar hensyn til behovet for å opprettholde kvalitet. Det er viktig å dokumentere prosessen for å utarbeide den overordnede revisjons-/kontrollplanen.

Indikator-score for SAI-7: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Prosess for overordnet revisjonsplanlegging	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f), Ikke oppfylt kriterium: g) om at interessentenes forventninger og overhengende risikoer er hensyntatt i revisjonsplaner dersom det er relevant	3
(ii) Innholdet i overordnet revisjonsplan	Oppfylte kriterier: a), b), c) og d) Ikke oppfylte kriterium: e) Avdelingsplanene viser ikke risikoen ved at planlagt revisjon ikke blir gjennomført	3

(i) Prosess for overordnet revisjonsplanlegging

Bakgrunn

Den overordnede revisjons-/kontrollplanen for en riksrevisjon skal beskrive de revisjonene/kontrollene riksrevisjonen vil gjennomføre. Den bør gjenspeile en riksrevisjons mandat. ISSAI 1 slår fast at en riksrevisjons samtlige revisjons-/kontrollformål – etterlevelse av lover og regler, økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger av økonomisk styring – er like viktige (ISSAI 1:4). Det er imidlertid opp til hver enkelt riksrevisjon å fastsette sine prioriteringer fra sak til sak. For å oppnå dette bør riksrevisjoner ha et system for å prioritere arbeidet sitt på en måte som tar hensyn til behovet for å opprettholde kvalitet ved å anvende en risikobasert metode til å avgjøre hvilke revisjoner/kontroller som skal gjennomføres. Ressursene som kreves for å gjennomføre planen skal være vurdert, og det bør være tydelig hvem som er ansvarlig for planen og hvem som skal gjennomføre planen.

Funn

Riksrevisjon dokumenterer prosessen som følges for å utarbeide og godkjenne den overordnede revisjonsplanen. Riksrevisjon gjennomfører årlig en felles overordnet risikovurdering som munner ut i den overordnede revisjonsplanen. Prosessen gjennomføres og dokumenteres i revisjonsstøtteverktøyet NYS, mens innspill og godkjenning fra kollegiet dokumenteres i eSak.

Proessen for utarbeidelse av en riksrevisjons overordnede revisjonsplan skal ta utgangspunkt i mandatet til en riksrevisjon. Riksrevisjonens årlige prosess for *Felles overordnet risikovurdering* (FOR) henviser til strategiske mål i strategisk plan. Den igjen tar utgangspunkt i mandatet til Riksrevisjonen, som gir den fullmakt til å gjennomføre finansiell revisjon, etterlevelserevisjon og forvaltningsrevisjon.

Proessen for revisjonsplanlegging i Riksrevisjonen følger en risikobasert metode ved at det i sektorarbeidet gjennomføres risikovurderinger som ligger til grunn for den årlige revisjonsplanen. Riksrevisjonens plan definerer klart ansvar for planlegging, gjennomføring og overvåking av revisjonsplanen: Det er klart definert hvilke avdelinger som har ansvar for gjennomføringen av revisjonene, og dermed også kvalitetssikringen. Riksrevisjonen overvåker gjennomføringen av revisjonsplanen gjennom avviksrapportering midtveis i planåret og i årsrapport.

Støtte- og utviklingsavdelingen (SUV) gjennomfører en innledende kvalitetskontroll av risikovurderingene til avdelingene for hvert departementsområde. Avdelingene må vurdere SUVs kommentarer før de blir presentert på Riksrevisjonens målstyringsseminar som normalt finner sted i mars hvert år. Her blir FOR-oppgavene endelig vedtatt.

Ledelsen mottar prioriterte forslag til revisjoner basert på risikovurderinger fra den enkelte revisjonsavdeling. Man prioriterer oppgaver ut fra tilgjengelige ressurser og setter aktuelle revisjonsoppgaver som det ikke er ressurser til som uprioriterte. Revisjonsoppgavenes ressursbehov og tilgjengelige ressurser tallfestes i antall dagsverk. Avviket mellom ressursbehov og tilgjengelige ressurser synliggjøres for ledelsen som prioriterer og utarbeider endelig revisjonsplan. På denne måten tar Riksrevisjonen hensyn til forventede budsjetter og ressurser for perioden revisjonsplanen gjelder for. Interessentenes forventninger er ikke systematisk, og på en dokumentert måte, bakt inn i revisjonsplanen gjennom styringssignaler og innspill til den årlige FOR-prosessen. I forbindelse med

utarbeidelse av for- og hovedanalyser innhenter forvaltningsrevisjonsavdelinger synspunkter fra interessenter. I tillegg blir tips fra borgere og medieoppslag tillagt vekt og dokumentert ved risikovurderingene, men dette utgjør etter vår mening ikke forventninger hos interessentene. Se også nærmere omtale under SAI-8 ii).

(ii) Innholdet i overordnet revisjonsplan

Bakgrunn

Revisjonsplanen for en riksrevisjon bør omfatte elementer som vurdering av begrensninger, risikovurdering for prioritering av revisjoner, tilgjengelig budsjett og personalressurser. Revisjonsdekningen i en riksrevisjons mandat blir behandlet i SAI-8.

Funn

Riksrevisjonens FOR-dokumenter på hvert departementsområde definerer formålet med revisjonen og hvem som har ansvaret for hver revisjon som skal utføres. Avdelingsplanene angir datoer for sentrale milepæler i revisjonsarbeidet.

Planverket skal vise at en riksrevisjon oppfyller sitt revisjonsmandat over en relevant tidsramme. Det er ikke en eksplisitt henvisning til mandatet til Riksrevisjonen, men alle tre revisjonstyper som er anerkjent i *Instruks for Riksrevisjonens virksomhet* (regnskapsrevisjon, selskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon) er inkludert. Virksomhetsplanen lister opp hvilke revisjonsenheter som sorterer inn under de ulike departementsområdene. Som vist i SAI 8 (iii) nedenfor, er det ikke angitt hvor mange etterlevelserevisjoner som må gjøres hvert år. Mandatet har imidlertid ikke noe annet krav enn at den finansielle revisjonen skal være gjennomført for alle avlagte regnskaper, det har ikke noe krav til omfang av etterlevelserevisjon og forvaltningsrevisjon. Således er det etter vår mening bare en risiko for at man ikke oppfyller mandatet på finansiell revisjon.

Riksrevisjonen angir de nødvendige ressursene for å gjennomføre de planlagte revisjonene/kontrollene i antall dagsverk.

En revisjons-/kontrollplan bør inneholde en vurdering av risikoer og begrensninger dersom revisjonene ikke blir gjennomført. Riksrevisjonens planverk inneholder ikke en slik vurdering. Kriterium e) anses derfor ikke som oppfylt.

Domene C: Revisjonskvalitet og rapportering

SAI-8: Revisjonsdekning (Score=2)

Denne indikatoren måler revisjonsdekning i hver av de tre revisjonsdisiplinene, finansiell revisjon, forvaltningsrevisjon og etterlevelserevisjon, jf. ISSAI 1, 12, 40 og 100. Dimensjonen gir informasjon om i hvilken grad en riksrevisjon er i stand til å revidere enhetene omfattet av dens mandat.

Indikator-score for SAI-8: 2		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Dekning for finansielle revisjoner	Riksrevisjonen har levert beretninger for 100% av virksomhetene som ble revidert i 2015-2016 (regnskapsåret 2015).	4
(ii) Dekning, utvalgelse og formål for forvaltningsrevisjoner	Oppfylte kriterier: a), b), c), e), f) og h). Ikke oppfylt kriterier: d) riksrevisjoner bør påse at interessentenes forventninger og overhengende risikoer er bakt inn i revisjonsplaner dersom det er relevant og g) temautvelgelsesprosessen bør ta sikte på å maksimere forventet innflytelse av revisjonen og samtidig ta hensyn til revisjonskapasitet (for eksempel personale og faglig kompetanse).	3
(iii) Dekning, utvalgelse og formål for etterlevelserevisjoner	Oppfylte kriterier: a), b) og d) Ikke oppfylte kriterier: c) Prosessen med å velge ut enheter sikrer at <u>alle enheter</u> omfattet av en riksrevisjons mandat, revideres i løpet av en rimelig tidsperiode.	0
(iv) Dekning for domstolskontroller	<i>Ikke aktuell for Riksrevisjonen</i>	N/A

(i) Dekning for finansiell revisjon

Bakgrunn

Dimensjonen måler om riksrevisjonen gjennomfører revisjon av alle virksomheter innenfor mandatet.

Funn

Finansiell revisjon er definert som en hovedoppgave i riksrevisjonslovens §9. Loven fastsetter at mandatet dekker statsregnskapet, alle regnskaper avlagt av statlige virksomheter og andre myndigheter som er regnskapspliktige til staten, herunder forvaltningsbedrifter, forvaltningsorganer med særskilte fullmakter, statlige fond og andre organer eller virksomheter der dette er fastsatt i særlig lov. For regnskapsåret 2015 reviderte Riksrevisjonen 246 regnskaper (antall rapportert i Dokument 1 (2016-2017)). I tillegg reviderte Riksrevisjonen fem nordiske stiftelser (for Nordisk Råd), FN-sambandet og INTERPOL (internasjonalt revisjonsoppdrag). Vi har kontrollert og bekreftet at Riksrevisjonen har utstedt beretninger for samtlige organisasjoner som var innenfor revisjonsmandatet for regnskapsåret 2015. Det forekommer imidlertid finanstransaksjoner som inngår i statsregnskapet, som ikke blir revidert av Riksrevisjonen. Det henvises til ovennevnte punkt SAI 2 for nærmere omtale. Kontrollteamet har

konstatert at antall virksomheter som mottar beretninger og inngår i ressursrapporteringsystemet (FPR) ikke er samsvarende med virksomhetsangivelsen i Dokument 1. I FPR var det registrert 232 virksomheter, men i Dokument 1 har Riksrevisjonen rapportert at det er avgitt 246 beretninger. Avviket skyldes at det er enkelte virksomheter, særlig i kultur- og landbrukssektorene, som har fond. Riksrevisjonen utsteder egne beretninger for disse fondene, men ressursplanleggingen knyttes til virksomhetene.

(ii) Dekning, utvelgelse og formål for forvaltningsrevisjoner

Bakgrunn

Dimensjonen for forvaltningsrevisjon fokuserer på om en riksrevisjons prosesser for utvelgelse av revisjonstemaer setter den i stand til å velge ut revisjoner som omfatter vesentlige temaer, og som sannsynligvis har en innflytelse. Å ha innflytelse henviser til hvorvidt revisjonene sannsynligvis vil forbedre gjennomføringen av statlige oppgaver og programmer i vesentlig grad, for eksempel ved å senke kostnader og forenkle administrasjon, forbedre kvaliteten og volumet på tjenester eller forbedre effektiviteten, innflytelse eller fordeler for samfunnet (ISSAI 300/40).

For å måle om Riksrevisjonen har tilfredsstillende revisjonsdekning de fem siste årene, sier SAI-PMF kriteriet at minst seks av følgende sektorer/temaer skal være dekket hvert år: a) forsvar, b) utdanning, c) miljø, d) helse, e) infrastruktur, f) nasjonal økonomisk utvikling, g) skatteinnkreving, h) betydelige reformprogrammer for offentlig sektor, i) offentlige finanser og offentlig forvaltning og j) trygd og arbeidsmarked.

Funn

Formålet med forvaltningsrevisjon er nedfelt i lov og instruks for Riksrevisjon §9: Riksrevisjonen skal gjennomføre systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger. Kontrollens formål er primært å bidra til en bedre forvaltning, men også en ansvarliggjøring av statsråden om Stortinget vurderer at det er nødvendig, jf. *Retningslinjer for forvaltningsrevisjon* pkt. 2.2. Dette gir Riksrevisjonen stor fleksibilitet til å vurdere hvilke områder og tema som er vesentlige innenfor statsforvaltningen.

Riksrevisjonen kontrollerer også forvaltningen av statens interesser i selskaper m.m. (selskapskontroll). Kontrollen skal belyse forhold av stor samfunnsmessig eller prinsipiell betydning på bakgrunn av Riksrevisjonens risiko- og vesentlighetsvurderinger. Kontrollen utføres ut fra flere kontrollperspektiver: a) etterlevelse av lover, regler og vedtak, b) ivaretagelse av samfunnsmessige oppgaver og sektorpolitiske mål, c) effektiv og økonomisk forsvarlig drift og d) korrekt informasjon til Stortinget og Riksrevisjonen.

Forvaltningsrevisjon har hjemmel i riksrevisjonslovens § 9 og instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 9:

Instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 9 angir at:

«Riksrevisjonen skal gjennom systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, fremskaffe relevant informasjon til Stortinget om iverksettelse og virkninger av offentlige tiltak e.l., herunder om:

- a) *forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med Stortingets vedtak og forutsetninger,*
- b) *forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til de målene som Stortinget har satt på området,*
- c) *regelverk fastsatt av Stortinget etterleves,*
- d) *forvaltningens styringsverktøy, virkemidler og regelverk er effektive og hensiktsmessige for å følge opp Stortingets vedtak og forutsetninger,*
- e) *beslutningsgrunnlaget fra regjeringen til Stortinget er tilstrekkelig, og*
- f) *forvaltningen gjennomfører vedtatt miljøpolitikk slik at prinsippet om bærekraftig utvikling og god forvaltning av naturressursene etterleves.*

Forvaltningsrevisjon bør begrenses til saker av prinsipiell, økonomisk eller stor samfunnsmessig betydning.»

At regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon hjemles i hver sin paragraf i Riksrevisjonens instruks, gjør at de anses som likestilte. Riksrevisjonen har en omfattende årlig prosess for felles overordnede risikovurderinger (FOR), som beskrevet over i SAI 7. Resultatene av prioriteringene er nedfelt i virksomhetsplan for den aktuelle revisjonsperiode.

Elleve forvaltningsrevisjoner ble levert til Stortinget i 2011, og åtte temaer/områder var dekket. Dette er:

a) forsvar, b) utdanning, c) miljø, d) helse, f) nasjonal økonomisk utvikling, g) skatteinnkreving, i) offentlige finanser og offentlig forvaltning og j) trygd og arbeidsmarked. Innen offentlige finanser og offentlig forvaltning var det gjennomført fire forvaltningsrevisjoner.

15 forvaltningsrevisjoner ble levert til Stortinget i 2012, og 6 temaer/områder var dekket. Dette er: b) utdanning, c) miljø, d) helse, e) infrastruktur, f) nasjonal økonomisk utvikling, i) offentlige finanser og offentlig forvaltning og j) trygd og arbeidsmarked var tema/sector. Innen nasjonal økonomisk utvikling var det gjennomført tre forvaltningsrevisjoner, mens det innen offentlige finanser og offentlig forvaltning var gjennomført seks forvaltningsrevisjoner. To forvaltningsrevisjoner er gjennomført innen trygd og arbeidsmarked.

Tolv forvaltningsrevisjoner ble levert til Stortinget i 2013, og seks temaer/områder var dekket. Dette er: b) utdanning, c) miljø, d) helse, g) skatteinnkreving, i) offentlige finanser og offentlig forvaltning og j) trygd og arbeidsmarked var tema/sector. Innen offentlige finanser og offentlig forvaltning var det gjennomført syv forvaltningsrevisjoner.

Elleve forvaltningsrevisjoner ble levert til Stortinget i 2014, og ni temaer/områder var dekket. Dette er: a) forsvar, b) utdanning, c) miljø, d) helse, e) infrastruktur, f) nasjonal økonomisk utvikling, g) skatteinnkreving, i) offentlige finanser og offentlig forvaltning og j) trygd og arbeidsmarked. Innen offentlige finanser og offentlig forvaltning var det gjennomført to forvaltningsrevisjoner.

Ti forvaltningsrevisjoner ble levert til Stortinget i 2015, og seks temaer/områder var dekket. Dette er: b) utdanning, c) miljø, d) helse, e) infrastruktur, f) nasjonal økonomisk utvikling (adm. rapport), i) offentlige finanser og offentlig forvaltning. Innen temaet/området miljø, helse og nasjonal økonomisk utvikling var det gjennomført to forvaltningsrevisjoner, mens det innen offentlige finanser og offentlig forvaltning var gjennomført tre forvaltningsrevisjoner. En administrativ rapport⁸⁶ ble gitt ut som omhandlet arbeidet med gevinstrealisering i statlige IKT-prosjekter.

De to forvaltningsrevisjonene og den ene selskapskontrollen som danner grunnlaget for vurderingene i SAI 12 og 13 undersøker enten produktivitet, måloppnåelse og virkninger. De to forvaltningsrevisjonene undersøker måloppnåelse og virkninger, mens den ene selskapskontrollen undersøker produktivitet.

Ikke oppfylte kriterier:

Kriterium d): Riksrevisjoner bør påse at interessentenes forventninger og overhengende risikoer er bakt inn i revisjonsplaner dersom det er relevant

Veiledning for sektorarbeid fra 2015 og annen dokumentasjon av FOR-prosessen inneholder ingen beskrivelse av hvordan interessentenes⁸⁷ forventninger og synspunkter bakes inn i sektorovervåkning/ sektorplaner og tas med videre inn i risikoanalyser og den felles overordnede risikovurderingen. Det bekreftes under intervjuet av leder av SUV2 at Riksrevisjonen ikke er sterke på involvering av interessenter.⁸⁸ ISSAI 12/prinsipp 5 handler om å være lydhør overfor skiftende omgivelser og nye risikoer, og sier at:

«1. Riksrevisjoner bør være klar over forventningene til interessenter og svare på forventningene uten å svekke egen uavhengighet. 2. Riksrevisjoner bør, når planer utvikles, fange opp de viktige spørsmål som berører samfunnet. 3. Riksrevisjonen må vurdere endrede og nye risikoer i revisjonens omgivelser, og svare på disse på en riktig måte, for eksempel ved å fremme mekanismer for å håndtere finansiell utilbørlighet, mislighet og korrupsjon. 4. Riksrevisjonen bør sørge for at interessentenes forventninger og nye risikoer er tatt inn i strategiske-, forretningsmessige-, og revisjonsplaner. 5. Riksrevisjonen bør holde seg orientert om aktuelle saker som blir diskutert i nasjonale og internasjonale fora og delta der det er hensiktsmessig. 6. Riksrevisjonen bør etablere mekanismer for informasjonsinnhenting, beslutningsprosesser og resultatmåling for å styrke relevansen for interessenter.»

⁸⁶ I retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 34 forklares grunner til at forvaltningsrevisjonsrapporter blir administrative rapporter: Hovedkriteriet for at en revisjon ikke sendes Stortinget som en egen sak, er at den omfatter mindre vesentlige funn, at forvaltningen allerede har gjort nødvendige forbedringer, eller at Stortinget er orientert eller i nærmeste framtid vil bli orientert om planlagte tiltak som kan gjøre rapporten mindre relevant. Kollegiets beslutning omtales i forordet til den administrative rapporten.

⁸⁷ Interessenter er her definert på samme måte som i ISSAI 12/3: en person, gruppe, organisasjon, medlem eller system som kan påvirke eller kan bli påvirket av handlinger, mål og retningslinjer fra regjering og offentlige virksomheter.

⁸⁸ Verifisert referat fra intervju med seksjonsleder i SUV 2 den 27.1.2017.

ISSAI 12/3 definerer interessenter som en person, gruppe, organisasjon, medlem eller system som kan påvirke eller kan bli påvirket av handlinger, mål og retningslinjer fra regjering og offentlige virksomheter.

Ekspedisjonssjef i F1 og nestleder i F2⁸⁹ opplyser at de oppfatter at interessenter er Stortinget, departementer, virksomheter og organisasjoner og enkeltpersoner som har interesse for rapporten. Hvem som er interessentene kan variere noe fra rapport til rapport. F1 innhenter synspunkter fra interessenter i risikoanalysen gjennom intervjuer, møter og invitasjoner for å presentere praksis. Det legges her til grunn en forståelse av interessenter som dekker halve definisjonen i ISSAI 12; de som kan påvirke handlinger, mål og retningslinjer fra regjering og offentlige virksomheter.

Innhenting av disse interessentenes synspunkter er dokumentert generelt på sektorområdene i NYS, og konkret i risikoanalyser. Riksrevisjonen har årlig dialogmøter med samtlige departementer om både departementenes og Riksrevisjonens risikovurderinger⁹⁰, og dialogmøte med revidert virksomhet om design og revisjonskriterier for den enkelte revisjon. Tilsendt materiale fra ekspedisjonssjef i F1 viser at avdelingen innhenter synspunkter fra blant annet Jernbaneverket, Statens Vegvesen, Helse- og omsorgsdepartementet, Samferdselsdepartementet, Kystverket og Sintef Energi som innspill til risiko- vesentlighetsvurderinger. Nestleder i F2 tilføyer at også øvrige brukere som universiteter/ forskningsmiljøer, organisasjoner, media og aktører i samfunnet for øvrig har interesse av rapportenes temaer.

Nestleder i F2 utdyper at departementene og virksomhetene må anses som primære interessenter. I årlig kontaktmøte med hvert av departementene i F2s portefølje er det fast punkt på dagsorden å presentere både departementets og Riksrevisjonens risikovurderinger for å ha en dialog om risikovurderingene. Dette dokumenteres gjerne i referat fra møtene. Sektorgruppene utgir årlige planer for sektorarbeidet, som skal være ferdig 1. juni hvert år. Gjennom sektorarbeidet overvåkes departementsområdet, og også tverrgående temaer, for å avdekke risiko og peke ut vesentlige områder for revisjon. Sektorgruppene kartlegger risiko og svakheter i forvaltningen som del av sektorovervåkingen gjennom en rekke kilder, blant disse også sentrale målgrupper/interessenters syn. I flere tilfeller inviteres ressurspersoner fra relevante fagmiljøer til å innlede om temaer fra sektorplanene.

Tipskanalen som er etablert i Riksrevisjonen, er også en kilde hvor aktører/interessegrupper kan varsle om aktuelle saker.⁹¹ I Dokument 2 for 2015 opplyses det at det ble registrert 136 tips. De fleste tipsene kan ikke karakteriseres som tips om misligheter, men de kan likevel være nyttige for revisjonen. Det er ikke utdypet ytterligere i dokumentet hva denne nytten kan være. Av sakene i 2015 var det mange som ikke var rettet til Riksrevisjonen, men skulle adresseres videre til NAV, skatteetaten eller til kommunene. Tips som kunne være nyttig for revisjonen, var likt fordelt mellom temaene anskaffelser, uenighet i politiske vedtak/bevilgninger brukt på feil måte, beskyldninger om bestikkelser og habilitet/uavhengighet. SUV opplyser at⁹²: *«noen av tipsene blir fulgt opp spesielt, mens andre blir fulgt opp gjennom den løpende revisjonen. Det er usikkert om tipsene blir tatt hensyn til i sektorovervåkingen, og de er nok også for få og for spesifikke til å danne noe mønstre. I de nye rutiner vil SUV1 få en rolle med å*

⁸⁹ I e-post 16. og 17. mars 2017 fra F1, og e-post fra F2 21. mars 2017.

⁹⁰ TLG-møte Sak 42-2015 og notat 2015/00647-1

⁹¹ Svar i e-post fra F2 21. mars 2017.

⁹² E-post 30. mars 2017 inneholdende støttedokumentet. De supplerende retningslinjer om forebygging og avdekking av misligheter som dette dokumentet bygger på, ble vedtatt av TLG i 2007.

følge opp hvordan tipsene blir behandlet». Tipskanalen er derfor foreløpig ikke dokumentert som en systematisk prosess som kanaliserer interessentenes synspunkter inn i planlegging av revisjonen.

Som del av FOR-prosessen er det vanlig å trekke inn momenter fra sentrale aktører eller interessenter for å belyse områder hvor det er indikasjoner på avvik eller svakheter i forvaltningen. Dette kan skje i utarbeidelsen av risikoanalysene.⁹³

I foranalysen skjer det en ytterligere kartlegging av sentrale risikoer for å utarbeide en plan og beslutningsgrunnlag for å videreføre revisjonen i en hovedanalyse. Også her er det aktuelt å vise til sentrale aktørers/ interessenters syn på svakheter i forvaltningen på et område.

Nestleder i F2 opplyser at de i sektorarbeidet og gjennomføringen av revisjoner under for eksempel ASD og BLD har kontakt med de ulike brukerorganisasjonene, hvor for eksempel en representant fra Unge uføre og Barnevern-proffene kommer på et seksjonsmøte 4. mai 2017. For revisjoner av skatt har Riksrevisjonen hatt kontakt med Skattebetalerforeningen. I revisjonene om havbruksforvaltningen og fiskeriressurser i Barentshavet og Norskehavet var det kontakt med både informanter og brukere i form av fiskarlagene, laksefiskerne og naturvernorganisasjonene.

Ut fra informasjonen beskrevet ovenfor er en del av interessentbegrepet i ISSAI 12 dekket og deler av interessentenes forventninger og overhengende risikoer er bakt inn i revisjonsplaner dersom det er relevant. Men det er avgjørende om interessentene kommer til ordet før foranalysen og hovedanalysen har startet eller ikke, for å si at interessentenes forventninger og observasjoner av risiko kanaliseres inn i revisjonsplanleggingen. Interessenter definert som brukere av tjenester⁹⁴ kommer ofte til ordet i foranalyser og eventuelt i starten av hovedanalysen. I de tilsendte presentasjonene er det ikke synliggjort at interessenter, her definert som brukere av tjenester, har vært inne i bildet før foranalysen eller hovedanalysen. ISSAI 12 likestiller interessenter som utøver eller den som blir utsatt for politikken. Ekspedisjonssjef i F1 understreker at de ikke synliggjør innspill fra interessentene som blir utsatt for politikken, fordi de praktiserer full uavhengighet i valg av temaer som skal risikovurderes. I tilsendt materiale fra forvaltningsrevisjonsavdelingene er det etter vår mening ikke dokumentert systematiske prosesser for å kanalisere interessentenes synspunkter inn i revisjonsplanleggingen før prosjektene er vedtatt. Det er i denne vurderingsprosessen viktig å bruke profesjonelt skjønn og skepsis, for å kunne balansere og vurdere synspunkter fra interessenter. Om synspunkter fra alle interessenter ikke er dokumentert, og ikke vurdert i sektorplaner og risikoanalyser, er det vanskelig å si at Riksrevisjonen ivaretar ISSAI 12s femte prinsipp om å være lydhør ovenfor endringer i samfunnet og nye risikoer.⁹⁵

Kriterium g): temautvelgelsesprosessen bør ta sikte på å maksimere forventet innflytelse av revisjonen og samtidig ta hensyn til revisjonskapasitet (for eksempel personale og faglig kompetanse)

⁹³ Støttesider i NYS

http://nys/sekter/201518/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc=/sekter/201518/Arbeidsdokumenter/Risikoanalyse/Risikoanalyse.docx&action=default&DefaultItemOpen=1

⁹⁴ De som kan bli påvirket av handlinger, mål og retningslinjer fra regjering og offentlige virksomheter, jf. definisjonen i ISSAI 12/3.

⁹⁵ ISSAI 12 - prinsipp 5.

Gjennom porteføljestylingssystemet som både F1 og F2 har etablert, og som beskrives nærmere i rapporten under SAI 12 (i) *Standarder og retningslinjer for forvaltningsrevisjon*, har avdelingene en god oversikt over ressurser til enhver tid i revisjonsløpet. F1⁹⁶ og F2⁹⁷ opplyser at de også har god oversikt over den faglige kompetansen i avdelingene.

I avdelingsplan for i F1 og F2 er det en presentasjonen av nye prosjekter.⁹⁸ I avdelingsplan for F1 er det først en risikobeskrivelse fra FOR, etterfulgt av supplerende vurderinger som inneholder informasjon om hvilken standard som følges, gjennomføringsrisiko med en spesifisering av metodiske utfordringer og hvem som er revisjonsobjekt. Forslag til formål for undersøkelsen er også satt opp. I F2 er det en beskrivelse av prosjektene med risiko/bakgrunn for valg av tema, forslag til mål og problemstillinger, hvilken ISSAI-standard som bør følges, metodisk tilnærming og gjennomføringsrisiko.

F1 opplyser at det er riktig at en ikke finner vurderinger av kompetanse i porteføljeoversikten og at den vurderingen ikke er dokumentert. Den typen vurderinger er av sensitiv art for den enkelte medarbeider og skal ikke ligge åpent. Systemet deres for å vurdere kompetansen i prosjektgruppene er beskrevet i avdelingsplanen. Der framkommer det hvordan prosjektsammensetning ved opprettelsen av prosjektgruppene blir vurdert blant annet med utgangspunkt i det identifiserte kompetansebehovet.

I begge avdelingene kan medarbeiderne søke seg til revisjonsprosjekter. I søknadsskjemaet som den enkelte medarbeider fyller ut, er det en oversikt over prosjekter, hvilken revisjonstype det er, når prosjektet er planlagt startet opp, og et felt der medarbeider kan krysse av for ønsket prosjekt med prioritet og om man vil være prosjektmedarbeider eller prosjektleder.

F2 opplyser at ved utlysning av nye prosjekter, blir medarbeiderne bedt om å søke seg til tre prosjekter i prioritert rekkefølge og begrunne søknaden. Søknadsskjemaene inneholder angivelser av medarbeidernes kompetanse i lys av oppgavene/prosjektet og rollen de søker seg til. Denne informasjonen blir deretter benyttet til å lage en oversikt over søkere til de nye prosjektene, og oversikten blir benyttet gjennom hele planåret når nye prosjekter skal igangsettes. Søknadsskjemaene utgjør underlagsmaterialet for oversikten om søknader til nye prosjekter, som benyttes når de nye prosjektene skal startes opp og bemannes med relevant kompetanse. Ekspedisjonssjef i F2⁹⁹ opplyser at ledergruppen til sammen forutsettes å ha tilstrekkelig innsikt til å vurdere den enkelte medarbeiders realkompetanse.

I søknadsskjema til F2, som den enkelte medarbeider fyller ut, er det en oversikt over prosjekter, når prosjektet er planlagt startet opp, medarbeiders ønske om prioritet på prosjekter og om man vil være prosjektmedarbeider eller prosjektleder er markert og om man vil være co-leser. Under rubrikken navn, er det et åpent felt der man kan skrive inn kommentarer. Teksten som står i søknadsskjema er:

«Tentativ oppstart er basert på det som er angitt i Riksrevisjonens VPL for 2016-2017, og det gir en streng føring. I tillegg må vi ta hensyn til tidspunkt for når aktuelle personer er ledige mv. Vi

⁹⁶ E-post fra ekspedisjonssjef i F1 24. mars 2017.

⁹⁷ E-post fra nestleder i avdelingen 21. mars 2017.

⁹⁸ Avdelingsplan for F1 for planåret 2016-2017 og F2- Avdelingsplan for planåret 2016-2017.

⁹⁹ E-post 25. mars 2017

har likevel erfaring for at slike forhold kan endre seg over tid. Uansett ber vi om at det også søkes på prosjekter som har tentativ oppstart sent i revisjonsåret. Vi vil legge vekt på å ta hensyn til den enkeltes ønskemål, men noen ganger vil også andre hensyn måtte være avgjørende.»

Søknadsskjema viser hvilke prosjekt den enkelte prioriterer uten at det er synliggjort hvilken kompetanse den enkelte har. Presentasjonen av prosjektene i avdelingsplanene for F1 og F2 viser kompleksiteten i prosjektene. For å ivareta kompetansebehovet i det enkelte prosjekt, er vurderingen av teamets kompetanse når det er bestemt, og kompetansebehovet for å løse revisjonsoppdraget ikke dokumentert. Dette vil gjøre det vanskelig for en ekstern å vurdere om faglig kompetanse er tilstrekkelig på det enkelte prosjekt, selv om endring i bemanningen kan indikere en vurdering av spesielle kompetansebehov.

I AFROSAI-E benytter de et enkelt skjema ved etablering av team der hver medarbeider skal synliggjøre kjennskap til enheten(e) som skal revideres og egen kompetanse. Dette for å synliggjøre og dokumentere at teamet samlet sett har den nødvendige kompetanse til å gjennomføre revisjonen. Skjemaet er allikevel ikke så spesifisert som ISSAI 300/30:

“Collectively, the audit team should have the necessary professional competence to perform the audit. This would include sound knowledge of auditing, research design, social science methods and investigation or evaluation techniques, as well as personal strengths such as analytical, writing and communication skills.”

Hvis den enkelte medarbeider i søknadsskjema til nye prosjekter kort skrev om egen sektorkompetanse relatert til prosjektet og de elementer som er tatt fram som viktige i ISSAI 300/30, ville kriteriet være oppfylt. Det vil gi en dokumentert oversikt over kompetansen i avdelingen som også andre avdelinger kan ha tilgang til.

(iii) Dekning, utvelgelse og formål for etterlevelserevisjoner

Bakgrunn

Det kan være utfordrende å måle revisjonsdekning for etterlevelserevisjon, ettersom mandatet for etterlevelserevisjon ikke nødvendigvis klart definerer arten av obligatoriske revisjonshandlinger og omfanget av etterlevelserevisjonen kan variere vesentlig. Dessuten mangler mange riksrevisjoner ressursene og den interne kapasiteten til å gjennomføre årlig etterlevelserevisjon av hver revidert enhet omfattet av deres mandat. En riksrevisjon bør derfor ha en mekanisme som sikrer at utvelgelsene av enheter som skal revideres i et bestemt år, er basert på en klar og dokumentert utvalgsmetode som tar tilstrekkelig hensyn til vesentlighet og risiko forbundet med enheten, så vel som en riksrevisjons tilgjengelige ressurser. Prosessen bør sikre at alle enheter som er omfattet av en riksrevisjons mandat, revideres i løpet av en rimelig tidsperiode for å skape et grunnlag for ansvarsutkreving og opprettholde en forventning om kontroll.

Dimensjonen måler derfor hvordan en riksrevisjon velger enhetene som vil bli gjort til gjenstand for etterlevelserevisjon i et bestemt år, og måler deretter i hvilken grad en riksrevisjon var i stand til å utføre disse planlagte handlingene. I tillegg måler den prosentandelen av enhetene i statsforvaltningen

som ble gjort til gjenstand for en etterlevelsesrevisjon i det året som undersøkes, og om en riksrevisjons revisjoner omfattet viktige temaer, for eksempel offentlige innkjøp, lønnsutbetaling og skatteinnkreving.

Omfanget av etterlevelsesrevisjonene vil bli bestemt av en riksrevisjons mandat, emnet som skal revideres, vedkommende myndigheter, sikkerhetsnivået som skal gis, og en vurdering av vesentlighet og risiko. Dette blir vurdert i SAI-16 *Prosess for etterlevelsesrevisjon*.

Formålet med å definere et revisjonsunivers og vurdere revisjonsdekningen ut fra dette er at det i utgangspunktet virker preventivt for alle statlige virksomheter å vite at det til enhver tid er en risiko for at det blir gjennomført en etterlevelsesrevisjon mot virksomheten.

Funn

Riksrevisjonen har en omfattende årlig prosess for felles overordnede risikovurderinger (FOR), der de virksomheter og departementer som vil bli omfattet av en etterlevelsesrevisjon og tema for revisjonen identifiseres. Hvilke revisjoner som skal gjennomføres vedtas av kollegiet som en del av den årlige virksomhetsplanen. Det er utarbeidet et omfattende støttemateriell for gjennomføring av sektorarbeid og FOR-prosess. Sektorarbeidet er grunnlaget for å identifisere revisjonsområder, og selve prioriteringen av konkrete revisjoner gjøres i FOR-prosessen ved vurdering av risiko og vesentlighet. Arbeidet dokumenteres i støtteverktøyet NYS.

I FOR-prosessen er det ikke et forhåndsdefinert revisjonsunivers med det totale antall virksomheter og departementer som skal være underlagt Riksrevisjonens etterlevelsesrevisjon. Det kan derfor ikke dokumenteres på en systematisk måte hvilke virksomheter og departementer som burde revideres ut fra en vesentlighets- og risikovurdering innenfor en gitt tidsperiode. Som følge av at det ikke er definert et revisjonsunivers for etterlevelsesrevisjon, har vi tatt utgangspunkt i revisjonsuniverset for finansiell revisjon for å vurdere utvalget av etterlevelsesrevisjoner. Riksrevisjonen gjør finansiell revisjon av 246 departementer og underliggende virksomheter. Antall etterlevelsesrevisjoner for revisjonsåret 2015-2016 var tolv. Enkelte av disse revisjonene omfattet flere departementer og virksomheter. Allikevel vurderer vi at utførte etterlevelsesrevisjoner dekker mindre enn 25 % av det totale antall virksomheter som utgjør revisjonsuniverset for finansiell revisjon. I intervju og kvalitetssikring er det påpekt at en slik prosentvis dekning av revisjonsuniverset ikke er en hensiktsmessig tilnærming til etterlevelsesrevisjon slik den gjennomføres etter Riksrevisjonens mandat. Riksrevisjonen gjennomfører også etterlevelsesrevisjon av administrativt regelverk med moderat sikkerhet etter eventuelle indikasjoner på avvik i den finansielle revisjonen som omfatter alle statlige virksomheter. Dokumentasjonen av revisjonen av administrativt regelverk tilfredsstiller imidlertid ikke kravene til en etterlevelsesrevisjon etter ISSAI 400 og anses derfor ikke å telle som dokumentasjon på revisjonsdekning, jf. SAI 15 (ii). Derfor blir scoren 0 på denne dimensjonen.

FOR-prosessen definerer ikke særskilte tema som skal omfattes av etterlevelsesrevisjon over en gitt tidsperiode. Det er dokumentert at områdene offentlige innkjøp, lønnsutbetaling og skatteinnkreving er dekket av etterlevelsesrevisjon de siste tre årene.

SAI-9: Standarder og kvalitetsstyring for finansiell revisjon (Score=2)

Indikatoren måler om Riksrevisjonen har standarder, retningslinjer og et kvalitetssikringssystem som sikrer etterlevelse av standardene for finansiell revisjon.

Indikator-score for SAI-9: 2		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Standarder og retningslinjer for finansiell revisjon	Oppfylte kriterier: a)-u) ISSAI 1000-serie vedtatt Ikke oppfylte kriterier: v) mangler støtte til bruk av ulike teknikker til bevisinnhenting.	4
(ii) Revisjonsteamets ledelse og kompetanse	Oppfylte kriterier: a), i), j), k) og l). Ikke-oppfylte kriterier: b)-h). Rutinene for kompetansevurdering dekker ikke kravene i kriteriene med tilstrekkelige detaljer.	1
(iii) Kvalitetskontroll i finansiell revisjon	Oppfylte kriterier: b) og e). Ikke-oppfylte kriterier: a), c) og d). Kvalitetssikringssystemet dekker ikke standardkravene tilstrekkelig. Mangler verktøy for å sikre at uenighet i teamet er dokumentert. Riksrevisjonen gjennomfører ikke oppdragskontroll	2

(i) Standarder og retningslinjer for finansiell revisjon

Bakgrunn

Dimensjonen skal måle om Riksrevisjonen har vedtatt standarder for finansiell revisjon som er i tråd med ISSAI 200. Den skal også måle om det er etablert interne retningslinjer for å bistå revisorene med å etterleve enkelte vesentlige krav som ligger i standardene: vurdering av vesentlighet, dokumentasjonskrav, utarbeidelse av revisjonshandlinger som tar hensyn til identifisert risiko og vurdering av hensiktsmessighet og tilstrekkelighet ved bruk av innhentingsmetoder for ulike former for revisjonsbevis (ekstern bekreftelse, analytiske substanshandlinger, utvalgsmetodikk, bruk av internrevisors arbeid og bruk av arbeidet til en ekstern ekspert).

Funn

De fleste kriteriene a)-r) er oppfylt fordi Riksrevisjonen har vedtatt ISSAI 1000-2999-serien, som dekker alle kravene i ISSAI 200. Utviklerne av SAI-PMF-rammeverket har trukket fram kriteriene s)-u) som områder som krever ekstra støtte i form av interne veiledninger og retningslinjer:

- s) Vurdering av vesentlighet
- t) Revisjonsdokumentasjon
- u) Omfang av revisjonshandlinger
- v) Tilstrekkelig hensiktsmessig revisjonsbevis knyttet til:
 - I. Ekstern bekreftelse
 - II. Analytiske kontrollhandlinger og forskjellige utvalgsteknikker
 - III. Revisjonsbevis fra bruk av arbeid til internrevisjon
 - IV. Revisjonsbevis fra eksterne eksperter

For å vurdere om retningslinjene dekker disse, har vi undersøkt *Håndboken for finansiell revisjon* og maler i revisjonsstøtteverktøyet for å bekrefte at det er skriftlig støtte til å etterleve disse standardkravene. Vi fant at det er grundige beskrivelser av vesentlighetsvurdering, revisjonsbevis og krav om dokumentasjon i NYS. Koblinger mellom risikoer, prosesser og handlinger i NYS bidrar også til at vi vurderer at kriteriene s)-u) er oppfylt. Kriteriet v) er ikke oppfylt fordi vi ikke fant en beskrivelse av hvordan man skal bruke ekstern bekreftelse, internrevisors arbeid eller arbeidet til en ekstern ekspert i *Håndbok for finansiell revisjon*.

Ekstern bekreftelse, i form av skriftlige bekreftelser fra en tredjepart (ofte brukt ved bekreftelse av f.eks. bank, fordring og gjelds-poster), brukes ikke ofte som bevisinnhentingsteknikk i Riksrevisjonen. Det kan imidlertid være nyttig å bruke en ekstern bekreftelse når det er usikkerhet rundt virksomhetenes internkontroll og verdsettelse av slike poster. Tredjeparts bekreftelse er den sterkeste formen for bevis i revisjon. For at revisorene skal ha et bevisst forhold til når dette bør brukes og hvordan man bruker det på en hensiktsmessig og tilstrekkelig måte, bør dette fortrinnsvis beskrives nærmere i interne veiledninger og retningslinjer.

De fleste offentlige virksomheter i Norge har ikke intern revisjon. Derfor er det unntaksvis at Riksrevisjonen kan basere seg på arbeidet til en intern revisor. De fleste store og vesentlige virksomheter har imidlertid internrevisjonsfunksjoner. Riksrevisjonen mangler støttemateriell for bruk av internrevisors arbeid. Det er derfor relevant for Riksrevisjonen å ha støttemateriell som sikrer at revisorer bruker deres arbeid for å sikre en ressurseffektiv revisjon der dette er mulig. Internrevisjonen i statlige virksomheter har ikke fokus på finansiell revisjon. Derfor kan internrevisjonens arbeid i svært begrenset brukes i Riksrevisjonens finansielle revisjon. Når revisor kan dokumentere at det er en velfungerende internrevisjon som reduserer risiko for vesentlige feil og mangler i regnskapet, kan revisor redusere omfang av detaljkontroller. Det er stilt krav til at virksomheter i statsforvaltningen med budsjettildeling større enn 300 millioner kroner skal vurdere behovet for intern revisjon. Dette kan medføre at det blir mer aktuelt å basere revisjon på internrevisors arbeid i framtiden.

Når det gjelder bruk av ekstern ekspertise, som kan være en ekspert Riksrevisjonen engasjerer eller en ekspert revidert virksomhet har engasjert for å bistå med å utarbeide regnskapet, er dette heller ikke ofte brukt i Riksrevisjonen. De fleste regnskapene som Riksrevisjonen reviderer har ikke kompliserte problemstillinger som krever den type bistand, f.eks. verdsettelse av pensjonsforpliktelser eller kompliserte finansplasseringer, lagerverdsettelse osv. Dette kommer oftere til anvendelse på internasjonale revisjonsoppdrag, og kan komme til anvendelse i statlige foretak i framtiden. Sett i sammenheng med funnene om kompetansevurdering under, mener vi at det kan være nyttig at Riksrevisjonen gir mer støtte til etterlevelse av dette standardkravet.

(ii) Revisjonsteamets ledelse og kompetanse

Bakgrunn

Dimensjonen skal måle hvorvidt Riksrevisjonen har etablert et system for å sikre at hver revisjon er bemannet med tilstrekkelig kompetanse for å gjennomføre oppdraget på en hensiktsmessig og ressurseffektiv måte. Den er brutt opp i to deler. Den første delen er en gjennomgang av om Riksrevisjonens kompetansevurdering dekker viktige kontrollpunkter for å sikre revisjonsteamets

kompetanse (kriteriene a)-h)). Den andre delen vurderer om det er manualer og retningslinjer som støtter revisjonsteamet i sentrale komponenter av planleggingsfasen (i)-l)).

Funn

Riksrevisjonens system for å sikre riktig kompetanse på hvert enkelt revisjonsoppdrag består av en egenvurdering av teamet, som også kvalitetssikres av seksjonsleder før, under og etter revisjonen. Vurderingen omtaler bare generelle kompetansekrav, men vi regner det som tilstrekkelig til å konkludere at kriteriet a) er oppfylt. Ettersom den kvalitetssikrede egenvurderingen ikke dekker punktene som er beskrevet i kriteriene b)-h) - se under -, kan vi ikke konkludere med at disse kriteriene er oppfylt

- b) forståelse av profesjonelle standarder
- c) teknisk ekspertise
- d) kunnskap om relevante bransjer
- e) retningslinjer og prosedyrer for kvalitetskontroll
- f) rapporteringsordninger
- g) kartlegging av kompetanse og kunnskap
- h) klare rapporteringsveier

Håndbok for finansiell revisjon og malene i NYS gir støtte i å utarbeide de sentrale planleggingstegene i revisjonen: revisjonsstrategi, vurdering av kontrollmiljø, kartlegging av internkontroll og vurdering av risiko for vesentlige feil og mangler i regnskapet. Vi vurderer derfor kriteriene i)-l) som oppfylt.

Riksrevisjonens finansielle revisjon er organisert i tre avdelinger, med inntil fem seksjoner i hver avdeling. Hver seksjon har ansvar for minst ett departementsområde og har en fast bemanning av medarbeidere som den kan disponere på seksjonenes revisjonsoppdrag. Seksjonenes tilgang på kompetanse utover egen bemanning er svært begrenset. I 2014 gjennomførte Riksrevisjonen en omorganisering. Medarbeiderne ble fordelt på ulike seksjoner, i hovedsak basert på egne ønsker. Nødvendig kompetanse ble vurdert i begrenset grad. Den statiske ressursmodellen, der ressursene allerede er fastsatt, kan bidra til at kompetansehensyn ikke blir prioritert fordi det ikke er mye fleksibilitet til å kunne dekke opp for eventuell kompetansemangel i teamet. En annen forklaring på at kompetansevurderingen ikke er detaljert, kan være at spesialistkompetanse, ved revisjon av statlige virksomheter, ofte ikke er påkrevet.

(iii) Kvalitetskontroll i finansiell revisjon

Bakgrunn

Dimensjonen skal måle hvorvidt Riksrevisjonen har et kvalitetssikringssystem som sikrer etterlevelse av standardene for finansiell revisjon. Kriteriene vurderer om det er etablert kvalitetssikringsrutiner som dekker kravene i standardene, om organisasjonen kan bistå teamet ved vanskelige spørsmål, om uenigheter innad i teamet blir dokumentert, om det gjennomføres oppdragskontroll og om kvalitetssikringssystemet sikrer at konklusjon på oppdraget er godkjent før beretningen blir utstedt.

Funn

I samtlige revisjoner vi kontrollerte, fant vi at kvalitetskontroll var dokumentert gjennomført før beretningen var utstedt.

Basert på gjennomgangen av revisjoner valgt ut til vurdering av SAI-10 har vi vurdert kvalitetssikringsverktøyene for finansiell revisjon. Det var stor variasjon i hvordan seksjonene løste kvalitetssikringsoppgaven. I Riksrevisjonen er det to maler for kvalitetssikring, en obligatorisk og en frivillig. Den obligatoriske er direkte knyttet til standardene, men henviser kun til enkelte sentrale krav. Den frivillige dekker i større grad hele revisjonsprosessen. I revisjonene vi vurderte identifiserte vi kun to godkjennerne som hadde dokumentert en detaljert gjennomgang av kravene i hele revisjonsprosessen. Vi vurderer derfor at det ikke praktiseres et kvalitetssikringssystem som sikrer etterlevelse av standardkravene gjennom revisjonsprosessen.

Riksrevisjonen har ikke maler eller støtteverktøy som krever dokumentasjon av uenighet innad i teamet. Dette er viktig dokumentasjon av hvordan teamet kommer fram til sentrale beslutninger som påvirker resultatene av revisjonen. Hvis det er stor uenighet, for eksempel om type beretning som skal utstedes, er det veldig viktig at denne framgår av dokumentasjonen, særlig fordi det kan være viktig informasjon for risikovurdering og veivalg i neste revisjonsår.

I kvalitetskontrollskjemaet er det et felt for vurdering av behovet for oppdragskontroll. Riksrevisjonen har ennå ikke iverksatt en rutine for oppdragskontroll. I praksis ville dette innebære at noen utenfor avdelingen som har revisjonsansvaret, har gjennomført kvalitetskontroll før beretningen utstedes. Ettersom dette ikke er en praksis i Riksrevisjonen regner vi ikke kriteriet for oppfylt.

Det obligatoriske kvalitetskontrollskjemaet har et felt for å identifisere vanskelige problemstillinger hvor revisjonsteamet trenger bistand. Vi fant at dette var aktuelt å bruke i én av revisjonene vi kontrollerte og at bistand fra SUV var dokumentert. Vi regner dette som tilstrekkelig dokumentasjon for at kriteriet er oppfylt.

SAI-10: Prosess for finansielle revisjon (Score=2)

Indikatoren måler hvorvidt et utvalg revisjoner etterlever utvalgte sentrale krav til planlegging, gjennomføring og konklusjon av finansielle revisjoner. Gjennomgangen vår er basert på et begrenset utvalg av seks revisjoner. Grunnlaget for utvalg var lister av store og små virksomheter i hver av de tre regnskapsrevisjonsavdelingene. Vi valgte en virksomhet tilfeldig fra hver liste. Scoringen er basert på en vurdering av oppfylte kriterier, der et enkelt kriterium kun vurderes som oppfylt hvis det er oppfylt i samtlige revisjoner. Enkeltstående ikke-oppfylte kriterier vil derfor få en relativt stor innvirkning på scoren av kriteriet. Videre vil scoren på denne indikatoren ikke kunne bli høyere enn tre (3), siden det ikke har vært gjennomført en uavhengig ekstern kvalitetssikring av Riksrevisjonen siste tre år.

Indikator-score for SAI-10: 2		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Planlegging av finansiell revisjon	Oppfylte kriterier: a), b), c), e) og h) Ikke-oppfylte kriterier: d), f), g), i), j) og k)	2

	Gjennomgående svakheter i vurderingene av internkontrollmiljøet, kartlegging av internkontroll og vurdering av misligheter. Resultatet påvirket av enkeltfeil på ulike kriterier i enkelte revisjoner.	
(ii) Gjennomføring av finansiell revisjon	Oppfylte kriterier: c) og g) Ikke-oppfylte kriterier: a), b), d) og f) Svakheter i dokumentasjon av grunnlaget for utvalg, følgefeil fra svakheter i kartleggingen av internkontroll og svakheter knyttet til hensiktsmessighet av handlinger for å adressere mislighetsrisiko Ikke relevant: e) Kun relevant ved vurdering av revisjon av statsregnskapet.	1
(iii) Evaluering av revisjonsbevis, konklusjon og rapportering i finansiell revisjon	Oppfylte kriterier: c), e)-i) Ikke-oppfylte kriterier: a), b) og d) Følgefeil fra svakheter i planlegging og gjennomføring og dokumentasjonsfeil i en revisjon. Ikke relevant: j) og k) kun relevante når finansielt rapporteringsrammeverk ikke er akseptert (j) eller når virksomheten legger fram spesielle rapporter (k).	3

(i) Planlegging av finansiell revisjon

Bakgrunn

Dimensjonen måler om Riksrevisjonens finansielle revisjoner, i planfasen, sikrer etterlevelse av standardkrav om: vurdering av det finansielle rapporteringsrammeverket, vesentlighet, kommunikasjon med nøkkelpersoner, revisjonsstrategi, forståelse av revidert virksomhet, vurdering av kontrollmiljø, kartlegging av internkontroll, vurdering av risikoen for feil informasjon generelt, og spesielt for feil som følge av misligheter og brudd på lover og regler som kan ha innvirkning på regnskapet. Det er også et kriterium som vurderer om godkjenner har forsikret seg om at teamet etterlever etiske krav (særlig habilitet).

Funn

Riksrevisjonen har etablert støttesystemer, i form av maler, som sikrer at teamene opparbeider seg en forståelse av virksomheten, vurderer vesentlighet, har vurdert rammeverket for finansiell rapportering og at teamet kommuniserer med alle relevante parter i virksomheten.

Når det gjelder kommunikasjon med virksomheten, registrerer vi at all skriftlig kommunikasjon går til virksomheten med kopi til overordnet departement. Vi mener dette ivaretar kravet om at teamet skal kommunisere både med ledelse og de som har styringsansvar. Vi registrerte likevel at ikke alle revisjonsteamene beskrev denne rolledelingen tydelig. Vi er også kjent med at flere virksomheter har styrer. I disse tilfellene er det viktig at revisor ivaretar roller og ansvar som er fordelt mellom virksomhetsleder, styret og departement.

De gjennomgående avvikene vi fant i planleggingsfasen var knyttet til vurdering av kontrollmiljø, kartlegging av internkontroll og vurdering av risiko for misligheter som kan påvirke regnskapet. Når det gjelder vurderingen av kontrollmiljøet, observerte vi at flere av teamene hadde beskrevet mange detaljer om kontrollmiljøet, uten at konsekvensene for revisjonen ble nærmere vurdert.

Kartlegging av intern kontroll var mangelfull i fem av de seks revisjonene vi kontrollerte. Vi observerte følgende mangler:

- Påstander om at teamet bygget på kartlegging fra året før, uten at det var dokumentert hvordan man gjorde det
- Omstendelige beskrivelser av internkontroll, uten å dokumentere en oversiktlig transaksjonsflyt som kan knyttes til iboende- og kontrollrisiko og som gir et tydelig grunnlag for å identifisere videre substanshandlinger
- Ingen nærmere dokumentasjon av internkontroll, og heller ingen dokumentasjon av hvorfor substanshandlinger ble valgt som revisjonstilnærming, og hvorfor det var ressursbesparende

Etter vår oppfatning opplevde flere revisjonsteam det som omfattende og tidkrevende å kartlegge internkontroll gjennom analyse av transaksjonsflyt, samtidig som de undervurderer omfanget av detaljtesting som er nødvendig når de velger dette bort. En dokumentert grundig analyse av transaksjonsflyt og relevante nøkkelkontroller vil kunne spare revisjonsteamene for mye tid.

Alle teamene hadde identifisert mislighetsrisiko som del av planleggingen, men vi observerte følgende mangler i planleggingsdokumentasjonen:

- Manglende dokumentasjon av diskusjon av misligheter i teamet
- Manglende sammenheng mellom risiko identifisert i diskusjonen og risiko i strategisk analyse
- Konkrete misligheter som påvirket enkeltposter i regnskapet var diskutert i teamet, men vurderingen var at teamet skulle følge opp misligheter generelt, i tillegg så vi at mislighetsrisiko ikke var knyttet til risikomomenter for de konkrete postene

De resterende kriteriene som ikke ble oppfylt var resultater av enkeltfeil på revisjonsoppdragene. Dette gjaldt hovedsakelig mangelfull utfylling av strategidokumentet ved d) ikke å ha angitt tidsplan/ressursbruk på oppdraget, j) angivelse av risikoen for feilinformasjon i regnskapet som følge av brudd på lover og regler og at teamet ikke hadde vurdert egen uavhengighet, kompetanse og profesjonelle adferd, knyttet opp til etiske krav stilt i standardene (k)). Det er ikke funnet vurderinger/tegn på brudd på etiske retningslinjer, men manglende dokumentering av foretatte vurderinger. Mangfoldet av feil på disse kriteriene er utslagsgivende for scoren; den hadde vært 3 uten disse enkeltfeilene.

(ii) Gjennomføring av finansiell revisjon

Bakgrunn

I denne dimensjonen vurderes gjennomføringsfasen for finansiell revisjon. Det viktigste kriteriet er a) hvor man vurderer om teamet har laget et handlingsprogram som er en respons på identifisert risiko, inkludert iboende og kontrollrisiko (fra kartlegging av intern kontroll) og om teamet har dokumentert planlagt bruk av utvalg som gir tilstrekkelig bevis for å konkludere på oppdraget. Ellers vurderer kriteriene om det er hentet inn hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis for å konkludere på oppdraget og om revisjonen er gjennomført etter planen.

Funn

Vi fant at alle handlingsprogrammene var gjennomført etter planen. Vi observerte også at etterlevelsedområder som har innvirkning på regnskapspåstander og som Riksrevisjonen har vektlagt, som f.eks. innberetning av arbeidsgiveravgift, korrekt håndtering av merverdiavgift og presentasjonskrav etter rundskriv 115, var tilstrekkelig ivarettatt av teamene.

En følgefeil fra planfasen er at i fem av de seks revisjonene var ikke internkontrollen tilstrekkelig kartlagt. Som følge av dette har et gjennomgående problem for alle revisjonene vært utvalgsstørrelse. Ingen av teamene hadde dokumentert tilstrekkelig grunnlaget for utvalgsstørrelse som de benyttet i detaljtester. For flere av detaljtestene var det valgt små og lite målrettede utvalg. Da revisorteamene ikke dokumenterte grunnlaget for utvalgene, mangles grunnlaget for å projisere feil på populasjonene de testet. Ved å ta små og lite målrettede utvalg har teamene akseptert en høy gjenværende revisjonsrisiko. Det synes som om flere revisjonsteam undervurderer kravene til omfang av testing når man velger å ikke basere seg på internkontroll.

Alle teamene hadde benyttet seg av analytiske substanshandlinger, som er en effektiv måte å bekrefte aktuelle regnskapsposter på. For at denne typen handling skal regnes som hensiktsmessig, må revisjonsteamet vurdere påliteligheten av dataene som er grunnlaget for handlingen (ISSAI 1520:5 b). Der teknikken er brukt, fant vi ikke dokumentasjon på denne vurderingen. Vi vurderte særlig at bruken av analytiske substanshandlinger ikke er hensiktsmessig når teamene i utgangspunktet hadde vurdert at det ikke var mulig å bygge på internkontrollen, og at påliteligheten til regnskapsdataene var svak.

Når det gjelder mislighetsrisiko, observerte vi at flere av teamene hadde identifisert mislighetsrisiko og knyttet handlinger til disse, men handlingene var ikke hensiktsmessig utformet for å dekke risikoen. For eksempel så vi ett tilfelle der teamet hadde identifisert mislighetsrisiko knyttet til inntekter, hvor responsen var en handling som kontrollerte avstemming av hovedbok mot kundereskontro. Når mislighetsrisiko er identifisert kreves det en mer omfattende detaljtest.

(iii) Evaluering av revisjonsbevis, konklusjon og rapportering i finansiell revisjon

Bakgrunn

Dimensjonen måler om rutinene for konklusjon og rapportering tar hensyn til revisjonsbevis i valg av beretningsform og om beretningene er utformet slik de etterlever kravene i standardene.

Funn

Kriteriet a) om at revisor bør legge frem revisjonsdokumentasjon som er tilstrekkelig til at en erfaren revisor, uten forutgående kjennskap til revisjonen, kan forstå arten, tidspunktet og omfanget av de utførte revisjonshandlingene, resultatene og innhentede revisjonsbevisene, er ikke oppfylt for fem av seks revisjoner som en følgefeil av mangler i planleggings- og gjennomføringsfasene.

Kriteriet b) om at rettidig fremleggelse av revisjonsdokumentasjon; dokumentasjonens form, innhold og omfang; (...) sammenstillingen av det endelige revisjonsarkivet er ikke oppfylt på grunn av at dokumentasjonsprosedyrene ikke ble fulgt i en av revisjonene.

Kriteriet d) ble ikke oppfylt fordi ett av revisjonsteamene sendte ut oppsummering av revisjonen etter at beretningen var utstedt. Resultatet var at virksomheten ikke fikk muligheten til å kommentere, og dermed sikre kontradiksjon, før beretningen ble utstedt. Det var en rutinesvikt, men hadde ikke konsekvenser for konklusjonen av revisjonen, da revisjonsfunnene var av uvesentlig størrelse, og forholdene gjaldt påfølgende års oppfølgingssaker.

Kriteriene f)-i) ivaretas ved at beretninger som er modifiserte, skal særskilt behandles av SUV, noe som sikrer en enhetlig nivellering av feil, samt at beretningene som utstedes er i tråd med Riksrevisjonens maler. Disse malene er utarbeidet i overensstemmelse med kravene i ISSAI 200. De øvrige kriteriene var oppfylt fordi malstrukturen i planleggingen inneholder krav til kontaktpersoner på oppdraget (c), og funn i revisjonen ble vurdert som oppfylt i de kontrollerte oppdragene (e).

SAI-11: Resultater av finansiell revisjon (Score=3)

Denne indikatoren vurderer resultater av en riksrevisjons finansielle revisjonsfunksjon, rettidig foreleggelse og offentliggjøring av finansielle revisjonsrapporter og oppfølging av observasjoner og anbefalinger fra revisjonen.

Indikator-score for SAI-11: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Rettidig foreleggelse av resultater av finansielle revisjon	Oppfylte kriterier: Mer enn 80% levert innenfor frist	4
(ii) Rettidig offentliggjøring av resultater av finansielle revisjon	Oppfylte kriterier: Alle rapporter blir offentlig tilgjengelig etter presentasjon av Dokument 1.	4
(iii) Riksrevisjonens oppfølging av gjennomføringen av observasjoner og anbefalinger fra finansielle revisjon	Oppfylte kriterier: e) Ikke oppfylte kriterier: a)-d) og f) Svakheter i oppfølging av revisjonsfunn i revisjon av virksomheter som mottok modifisert beretning i 2015. Mangler i rutinene for oppfølging, og manglende rapportering til Stortinget på forhold som er løst.	1

i) og ii) Rettidig fremleggelse og offentliggjøring av resultater av finansielle revisjon

Bakgrunn

Resultatene av en finansiell revisjon kan være: a) revisjonsvurdering om en enhets økonomiske informasjon (av og til ledsaget av en rapport fra en riksrevisjon / lederen av en riksrevisjon), b) en rapport til ledelsen eller de styringsansvarlige. Alle resultater bør forelegges vedkommende myndighet på en rettidig måte (dimensjon ii). Foreleggelse innebærer formelt å sende/gi den endelige revisjonsberetningen til den myndigheten som vil være ansvarlig for å vurdere rapporten og treffe hensiktsmessige tiltak.

Funn

For 2015 hadde Riksrevisjonen satt en frist for utstedelse av revisjonsberetning 31.05.2016. Dette er en selvpålagt beslutning, og er ikke nedfelt i loven til Riksrevisjonen. For regnskapsåret 2015 reviderte Riksrevisjonen 246 regnskaper (antall rapportert i Dokument 1 (2016-2017)). I tillegg reviderte Riksrevisjonen fem Nordiske stiftelser (for Nordisk Råd), FN-sambandet og INTERPOL (internasjonalt revisjonsoppdrag). Vi har kontrollert om samtlige beretninger var utstedt senest 31.05.2016. Vi fant at 4 % var utstedt i tidlig juni, med andre ord har Riksrevisjonen utstedt beretninger rettidig til 96 % av virksomhetene. Dette er over 80 %, som er kravet for score 4.

Riksrevisjonen offentliggjør resultat av revisjonene samme dag som rapporten oversendes til Stortinget, uten at datoen for oversendingen er lovbestemt.

(iii) Riksrevisjonens oppfølging av gjennomføringen av observasjoner og anbefalinger fra finansiell revisjon

Bakgrunn

Riksrevisjoner bør ha et system for oppfølging av hvorvidt reviderte enheter treffer hensiktsmessige tiltak basert på observasjoner og anbefalinger fra en riksrevisjon, og eventuelt fra andre med styringsansvar. Dette bør omfatte mulighet for den reviderte enheten til å respondere på disse anbefalingene, og for en riksrevisjon til å rapportere til vedkommende myndigheter og allmennheten om funnene fra oppfølgingshandlinger. Dimensjonen vurderer funn i finansiell revisjon, for både oppfølging av funn i revisjon av enkeltvirksomheter, a) og oppfølging av forhold som tidligere er rapportert til Stortinget, e).

Funn

Oppfølgingen av rapporterte forhold til Stortinget er ivarettatt gjennom en godt etablert praksis og rutinebeskrivelse, mens oppfølgingen av tidligere funn på virksomhetsnivå ikke følges opp på en tilsvarende god måte.

Vi hentet inn en oversikt over samtlige virksomheter som fikk modifisert beretning for 2015-regnskapet. Vi kontrollerte om forholdene som resulterte i modifisert beretning var omtalt i planleggingsdokumentasjon og oppstartsmøtene med virksomheten ved oppstart av 2016-revisjonen. Av de åtte virksomhetene som hadde fått modifisert beretning, fant vi at tre av revisjonene manglet henvisning til forholdene som ga grunnlag for modifisert beretning.

En riksrevisjon skal ha sitt eget interne oppfølgingssystem for å sikre at de reviderte enhetene på en god måte håndterer observasjoner og anbefalinger både fra riksrevisjonen og fra den lovgivende makt. Oppfølgingen fokuserer på hvorvidt den reviderte enheten har behandlet sakene som er tatt opp ved tidligere revisjoner på en god måte. Det skal være etablert en praksis for å evaluere vesentlighet og avgjøre når en oppfølging krever nye, ytterligere undersøkelser/revisjoner. Oppfølgingsprosedyrene gjør det mulig for den reviderte enheten å gi informasjon om avhjelpende tiltak som er satt i verk, eller hvorfor det ikke er satt i verk slike tiltak. I *Håndboken for finansiell revisjon* og maler i NYS er det ikke definert tydelige krav om hvordan man håndterer vesentlige merknader fra tidligere revisjon. Håndboken har enkelte referanser til oppfølging av forhold fra tidligere revisjon, men funnene våre over

indikerer at dette ikke er tilstrekkelig for å sikre at revisorene gjennomfører tilfredsstillende oppfølging i påfølgende revisjonsår (a-d)).

Det er en varierende praksis i hvordan revisorer gjennomfører oppstartsmøtet. Noen team har funn fra året før på agendaen, mens andre ikke har det. Riksrevisjonen jobber med å forbedre støtteverktøyet som skal sikre at revisjonsteamene dekker vesentlige forhold i oppstartsmøtene.

En riksrevisjon avgir offentlig rapport om resultatene av sine revisjoner, med oppfølgingstiltak som settes i verk med hensyn til deres anbefalinger. I veilederen for å skrive Dokument 1 er det et krav om rapportering av resultatet av oppfølging av tidligere rapporterte saker, men kun hvis forvaltningen ikke har iverksatt tilstrekkelige tiltak. En konsekvens av dette er at Riksrevisjonen ikke systematisk synliggjør overfor Stortinget og offentligheten når revisjonene har hatt en positiv effekt på utviklingen i forvaltningen (f)).

SAI-12: Standarder og kvalitetsstyring for forvaltningsrevisjoner (Score=2)

Denne indikatoren er spesifikk for de grunnleggende prinsippene for forvaltningsrevisjon. SAI-12 ser på grunnlaget for praksisen i forvaltningsrevisjon, herunder revisjonsstandarder og veiledningsmateriell i tillegg til Riksrevisjonens prosedyrer for å sikre kvaliteten på forvaltningsrevisjonene.

Indikator-score for SAI-12: 2		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Standarder og retningslinjer for forvaltningsrevisjon	<p>Oppfylte kriterier: b), c), d), f), g), i), l), n), o), p), q) og r).</p> <p>Ikke oppfylt kriterier: a) behovet for å identifisere elementene i hver enkelt forvaltningsrevisjon (revisor, ansvarlig part, tiltenkte brukere, saksområde og kriterier), e) behovet for aktivt å styre revisjonsrisiko, som er risikoen for å komme til feil eller ufullstendige konklusjoner, gi ubalansert informasjon eller unnlate å skape verdi for brukerne, h) behovet for å utvise faglig skjønn og skepsis, j) behovet for å vurdere vesentlighet på alle trinn i revisjonsprosessen, k) behovet for å dokumentere revisjonen slik at informasjonen er tilstrekkelig fullstendig og detaljert til å kunne sette en uerfaren revisor som ikke har noen tidligere forbindelse med revisjonen, i stand til senere å bestemme hva slags arbeid som ble gjort for å kunne komme frem til funnene, konklusjonene og anbefalingene i revisjonen, m) behovet for at revisorene finner tilstrekkelige, reelle revisjonsbevis for å dokumentere funn, komme til konklusjoner som svarer på revisjonsmålene og spørsmålene, samt gi anbefalinger, s) de analytiske prosessene som gjør revisorene i stand til å finne tilstrekkelige, hensiktsmessige revisjonsbevis for å dokumentere funn og komme til konklusjoner som svar på revisjonsmålene og spørsmålene, t) formatet på revisjonsrapporten, som skal inneholde informasjon om revisjonsmålet, kriteriene, metodikken, datakildene og revisjonsfunnene, konklusjonene og anbefalingene og u) retningslinjer og prosedyrer skal være utformet slik at</p>	2

	«informasjonen [er] tilstrekkelig fullstendig og detaljert til å kunne sette en uerfaren revisor som ikke har noen tidligere forbindelse med revisjonen, i stand til senere å se hva slags arbeid som har blitt gjort for å kunne komme frem til funnene, konklusjonene og anbefalingene i revisjonen.	
(ii) Ledelse og kompetanse i forvaltningsrevisjons teamet	<p>Oppfylte kriterier: g) h), i), j), k) og m).</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: a) god kunnskap om å gjennomføre revisjonen, herunder en forståelse av gjeldende revisjonsstandarter, b) god kunnskap om (...) forskningsdesign, samfunnsfaglige metoder og undersøkelses- eller evalueringsteknikker, c) god kunnskap om offentlige organisasjoner, programmer og funksjoner, d) personlige egenskaper som analytiske ferdigheter, skrive- og kommunikasjonsferdigheter, e) evne og erfaring til å utvise faglig skjønn, f) systemet sørger for at kunnskapen, ferdighetene og ekspertisen som kreves for å gjennomføre en forvaltningsrevisjon, blir identifisert, l) hvordan evaluere revisjonsbevisene i lys av revisjonsmålene og n) hvordan skrive anbefalinger som er velbegrunnede og tilfører verdi.</p>	1
(iii) Kvalitetssikring i forvaltningsrevisjon	<p>Oppfylte kriterier: a), b), c), e) og f).</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: d) eventuell uenighet innen Riksrevisjonen skal dokumenteres tydelig og løses før en rapport utstedes.</p>	3

(i) Standarder og retningslinjer for forvaltningsrevisjon

Bakgrunn

Denne dimensjonen undersøker hvorvidt en riksrevisjons revisjonsstandarter er i tråd med de grunnleggende prinsippene for forvaltningsrevisjon i ISSAI 300. Dimensjonen vurderer også om en riksrevisjon har retningslinjer og prosedyrer for sine revisorer som tolker standardene i hver enkelt riksrevisjon. Slike retningslinjer og prosedyrer kan finnes i forskjellige dokumenter, for eksempel revisjonsveiledninger. De bør dokumenteres skriftlig.

Funn

I Riksrevisjonens årlige melding om virksomheten, står det at Riksrevisjonen skal være et profesjonelt revisjons- og kontrollorgan med høy kompetanse. Det står videre at for å oppnå dette, skal Riksrevisjonen gjennomføre revisjon og veiledning med høy faglig kvalitet og i tråd med lov, instruks og internasjonale standarder. I lov og instruks om Riksrevisjonen kommenteres det til § 10 Krav til revisjonsutførelse at:

«God revisjonsskikk i Riksrevisjonen vil være relatert til lov om Riksrevisjonen og Riksrevisjonens standarder og retningslinjer for revisjonsarbeidet, som er basert på anerkjente internasjonale standarder for offentlig revisjon.»

Retningslinjene for forvaltningsrevisjon er vedtatt i 2012, og i forord til retningslinjene står det at de er basert på ISSAI 300 og ISSAI 3000-serien.¹⁰⁰ Disse retningslinjene lå til grunn for Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon fra 1. mai 2012. ISSAI 300 ble vedtatt av INCOSAI i 2013, altså året etter at Riksrevisjonens retningslinjer for forvaltningsrevisjon ble vedtatt. I følge leder for SUV2 gjorde Riksrevisjonen en overordnet tolkning av *endorsement version* av ISSAI 300, som ble vedtatt i 2013, ved utarbeidelse av retningslinjene i 2012. I tillegg ble ISSAI 3100, som ble vedtatt i 2010, brukt som utgangspunkt for retningslinjene. Leder for SUV2 poengterer at retningslinjene må være i tråd med ISSAI rammeverket, og kan sees på som en praktisk håndbok i forvaltningsrevisjon som er gjeldende for Riksrevisjonen i lys av standardkravene. Videre opplyser leder av SUV2 at det ikke er foretatt oppdateringer av retningslinjer for forvaltningsrevisjon etter 2012.¹⁰¹

Ifølge leder for SUV2, er støttesidene for forvaltningsrevisjon oppdatert og reflekterer god praksis per dags dato som er god og relevant for revisor. Støttesiden er operative, men det er ifølge leder av SUV2 brukt lite ressurser på vedlikehold. Støttesidene gir en beskrivelse av sektorarbeidet, prosessbeskrivelse av gjennomføring av forvaltningsrevisjon fra plan til rapport og metodisk veiledningsmaterieill.

Grunnleggende prinsipper fra ISSAI 300 som er tatt inn i retningslinjene for forvaltningsrevisjon er:

- Behovet for å angi et klart definert revisjonsmål som er knyttet opp mot prinsippene for økonomi, effektivitet og måloppnåelse (*ISSAI 300/25 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 7, 8, 12*).
- Behovet for å velge en revisjonstilnærming for å tilrettelegge for soliditet i utformingen av revisjonen, som vil si at revisjonstilnærmingen bestemmer undersøkelsens art. Forvaltningsrevisjon følger vanligvis én av tre tilnærmingsmåter: en systemorientert tilnærming, en resultatorientert tilnærming eller en problemorientert tilnærming (*ISSAI 300/26 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 9-11*).
- Behovet for å opprette egnede revisjonskriterier som samsvarer med revisjonsspørsmålene og er knyttet opp mot prinsippene for økonomi, effektivitet og måloppnåelse (*ISSAI 300/27 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 12-17*).
- Behovet for å opprettholde effektiv og god kommunikasjon med de reviderte enhetene og relevante interessenter gjennom hele revisjonsprosessen og definere innhold, prosess og mottakere av kommunikasjon for hver revisjon (*ISSAI 300/29 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 19, 20*).
- Behovet for at revisorene anvender prosedyrer for å sikre kvaliteten, og sørger for at gjeldende krav blir oppfylt (*ISSAI 300/32 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 19*).
- Behovet for å planlegge revisjonen på en måte som bidrar til en revisjon av høy kvalitet som gjennomføres på en økonomisk, effektiv, hensiktsmessig og rettidig måte og i samsvar med prinsippene for god prosjektstyring (*ISSAI 300/37 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 27, 28 og 38-41*).
- Behovet for at revisorene legger vinn på å avgi revisjonsrapporter som er omfattende, overbevisende, rettidige, leservennlige og balanserte (*ISSAI 300/39 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 30-34, 42*).

¹⁰⁰ Retningslinjer for forvaltningsrevisjon, vedtatt i Riksrevisjonens topplergruppe 15. mars 2012.

¹⁰¹ Verifisert referat fra intervju med leder av SUV2 gjennomført 27. januar 2017.

- At Riksrevisjonen skal søke å gjøre sine rapporter lett tilgjengelige, i henhold til Riksrevisjonens mandat (*ISSAI 300/41 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 34*).
- At Riksrevisjonen skal søke å gi konstruktive anbefalinger dersom det er relevant, og dersom Riksrevisjonens mandat tillater det (*ISSAI 300/40 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 30, 32, 34*).
- behovet for å følge opp tidligere revisjonsfunn og anbefalinger der det er hensiktsmessig (*ISSAI 300/42 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 35-37*).

Riksrevisjonen har tatt i bruk retningslinjer og prosedyrer for hvordan den har valgt å implementere revisjonsstandardene sine (*ISSAI 20/3, 40/s.11*). Retningslinjene skal dekke følgende områder:

Revisjonsplanlegging, herunder valg av revisjonsemner. Retningslinjer og prosedyrer skal utformes slik at de sikrer at revisorene analyserer og undersøker potensielle revisjonsemner og vurderer betydningen, etterprøvbareheten og virkningen av planlagte revisjoner. De bør tillate fleksibilitet i planleggingen (*ISSAI 300/36, 37, se også ISSAI 3000/89-90 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 22-28*).

Ikke oppfylte kriterier:

Noen viktige elementer i ISSAI 300 er ikke nevnt eller forklart i retningslinjene for forvaltningsrevisjon. Dette gjør at scoren på SAI 12 (i) blir 2. For å få scoren 4 må b), d) og m) være oppfylt i tillegg til minst 15 av de andre kriteriene. For å få scoren 3 må kriteriene b), m) og minst 12 av de andre kriteriene være oppfylt.

Retningslinjene tilfredsstiller ikke kriterium:

m) *behovet for at revisorene finner tilstrekkelige, reelle revisjonsbevis for å dokumentere funn, komme til konklusjoner som svarer på revisjonsmålene og spørsmålene, samt gi anbefalinger.*

Kriteriet som avgjør at det blir score 2 på denne indikatoren, er at konklusjoner ikke er nevnt i retningslinjene. Å avgi en konklusjon er grunnleggende i all revisjon. Dette er beskrevet i ISSAI 100/51 -

«Auditors should prepare a report based on the conclusions drawn»

- som også er gjeldende for ISSAI 300. Paragrafen sier tydelig at alle rapporter skal inneholde konklusjoner, jf ISSAI 300/38:

«revisor skal skaffe tilstrekkelige, hensiktsmessige revisjonsbevis for å dokumentere funn, komme til konklusjoner som svar på revisjonsmålene og spørsmålene, samt gi anbefalinger».

ISSAI 300/22, 23, 27, 28, 29, 34, 35, 38, 39, 40 og 42 omhandler eller nevner konklusjoner enten som krav¹⁰² eller forklarende tekst, fordi i gjennomføringen av hele revisjonsløpet skal revisor vurdere konsekvensene av sine valg for endelig konklusjon. Det eneste stedet i retningslinjene for forvaltningsrevisjon der ordet konklusjoner er nevnt, er på side 32 der det står at:

«faktabeskrivelsen skal ikke inneholde vurderinger eller revisors egne oppfatninger, men kan inneholde konklusjoner om faktiske forhold».

¹⁰² ISSAI 300 inneholder ikke krav, men overordnede prinsipper. Men det som er skrevet i ISSAI 300 med uthevet skrift er overordnet den forklarende tekst som følger etter.

Etter vår mening tilfredsstiller ikke dette kravet til konklusjoner slik de er definert i ISSAI 300, jf. INTOSAI's definisjon av konklusjon:

“Based on the findings, the auditor should exercise professional judgement to reach a conclusion on the subject matter or subject matter information.”¹⁰³

I *Veileder i forvaltningsrevisjon* utgitt av Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) står det:

«konklusjonen må følge logisk fra de innsamlede data og revisjonsteamets analyse og vurderinger. Konklusjonen skal være svar på spørsmålene i problemstillingen. Det skal ikke komme fram nye opplysninger eller momenter i konklusjonen.»

Et eksempel fra Bergen kommunerevisjon viser hvordan konklusjonene fra en forvaltningsrevisjon kommer tydelig fram:

«Bergen kommunerevisjon kan ikke entydig konkludere på problemstillingen om barnehagene i for liten grad henvender seg til barnevernet i situasjoner der de opplever bekymring for barn. Imidlertid gir våre data grunn til å tro at dersom det oppstår en situasjon i en barnehage som frambringer sterk bekymring for barn, som i Mathildes tilfelle, er det stor sannsynlighet for at barnevernet ville fått en henvendelse fra barnehagene. I underkant av halvparten av styrerne ville her ha sendt melding på bakgrunn av § 23 i barnehageloven mens 39 % av de øvrige styrerne hovedsakelig ville ha henvendt seg til barnevernet om råd. Barnevernets råd i forhold til om styrer bør melde i henhold til § 23 i barnehageloven, ville i slike tilfeller kunne være avgjørende for om styrerne velger å sende en formell melding til barnevernet.»

I Riksrevisjonens retningslinjer for forvaltningsrevisjon brukes begrepet vurderinger i stedet for konklusjoner. Her heter det at:

«Vurderingene gjøres ved å sammenholde revisjonskriteriene og faktabeskrivelsen. Ved utarbeidelsen av vurderingsdelen, enten samlet eller som delvurderinger, tas det utgangspunkt i revisjonskriteriene, men uten at disse blir gjentatt på nytt i sin helhet. Deretter trekker revisor inn de relevante faktaopplysningene, og på bakgrunn av disse elementene foretas vurderingene. Vurderingene skal framstå som helhetlige, og bør derfor ikke stykkes opp med for mange overskrifter. Funnene bør presenteres i en sammenheng og være basert på innsikt og forståelse av fakta og ytre betingelser. Funnene skal vurderes etter viktighet, og som regel vil det ikke være aktuelt å trekke alle forhold fra faktadelen med i vurderingene.»

I retningslinjene for forvaltningsrevisjon står det ikke at vurderingene skal svare på målet og problemstillingene i revisjonen, som er ett krav i ISSAI 300/38.

Leder for SUV2 uttaler¹⁰⁴ at forvaltningsrevisjoner ofte ikke gjør reelle analyser som fører til en konklusjon. Riksrevisjonens forvaltningsrevisjoner har faktabaserte konklusjoner uten at konklusjonene er veldig tydelige. Leder påpeker videre at det er uklart i rapportene hva faktaene betyr, og mange

¹⁰³ INTOSAI Drafting convention key terms, issai.org

¹⁰⁴ Verifisert referat fra intervju med seksjonsleder i SUV 2 den 27. januar 2017.

forvaltningsrevisjoner konkluderer ikke på en god måte. Ett av prosjektteamene¹⁰⁵ svarer på spørsmål om hvordan de oppfatter at de har svart på mål og problemstillinger i revisjonen: *«Så godt som vi klarte. Konklusjonene er funnene, men vi har ikke nok bevis til å kunne trekke noen konklusjoner om kausalitet. Har vi nok data til å si at noe er for dårlig, blir det en del av funnene».*

I intervju uttalte Martin Kolberg klart sine forventninger til at Riksrevisjonens rapporter inneholder klare konklusjoner, og ga følgende begrunnelser¹⁰⁶:

«Det er en del tilfeller hvor Riksrevisjonen i sine uttalelser og konklusjoner er for byråkratiske og utydelige. Man tar for mye hensyn til hva forvaltningen mener. Riksrevisjonen frykter å være for tydelige og dermed hisse opp departementene. Dette er et problem for komiteen. Komiteen er helt avhengig av at Riksrevisjonen er tydelige i sine konklusjoner. Forvaltningen har et helt annet apparat enn komiteen til å kunne motsi Riksrevisjonens rapporter. Komiteen har bare to sekretærer. Det er derfor krevende for komiteen å måtte tolke seg til hva Riksrevisjonen egentlig mener, men ikke tør å si i rapportene. Dette gjør det krevende å skrive komiteinnstillinger og gjennomføre høringer på bakgrunn av Riksrevisjonens rapporter. Det er i utgangspunktet vanskelig for komiteen å gå lenger enn Riksrevisjonen i konklusjonene siden den ikke har sakkunnskapen. Riksrevisjonen må spisse konklusjonene, så er det Stortingets oppgave å være rakrygget og støtte Riksrevisjonen i «stormen» man opplever fra departementene. Dette er grunnleggende viktig for å opprettholde en demokratisk kontroll med forvaltningen.»

Et viktig moment, som allerede er nevnt, er at Riksrevisjonen i sine rapporter hele tiden må tenke på hvem den tiltenkte bruker er. Om det er en rapport som skal til Stortinget, er det viktig at konklusjoner i sin form og innhold er så tydelige at det ikke skal være nødvendig å lese hele rapporten for å kunne tolke hva konklusjonen(e) fra denne undersøkelsen er.

I intervju med Naturvernforbundet var de også opptatt av Riksrevisjonens konklusjoner:

*«Pressemeldingene til Riksrevisjonen er tamme. Det er vanskelig å finne gode sitater og formuleringer som kan brukes i Naturvernforbundets kommunikasjon. I stedet må man lete etter sitater i selve rapporten. Dere kan skrive tydeligere konklusjoner. Det er vanskelig å tyde hva dere mener, og det burde fått større konsekvenser. Vi mener at departementene noen ganger slipper for billig unna. Dere bør i større grad etterspørre forklaringene som blir gitt av departementet».*¹⁰⁷

Andre standardkrav i ISSAI 300 som ikke er dekket i Riksrevisjonens retningslinjer for forvaltningsrevisjon er:

¹⁰⁵ Verifisert intervju av team 13. februar 2017.

¹⁰⁶ Intervju med Martin Kolberg, leder av Kontroll- og konstitusjonskomiteen 3. mars 2017.

¹⁰⁷ Intervju med Naturvernforbundet 15. mars 2017.

a) behovet for å identifisere elementene i hver enkelt forvaltningsrevisjon (revisor, ansvarlig part, tiltenkte brukere, saksområde og kriterier).

I retningslinjene for forvaltningsrevisjon er det ikke tatt med et punkt om treparts-forholdet i revisjonen jf. ISSAI 300/16-18; behovet for å identifisere elementene: ansvarlig part, tiltenkt bruker og Riksrevisjonen i hver enkelt forvaltningsrevisjon. Prosjektteamet må spørre seg hvem ansvarlig part og tiltenkte bruker er, slik at man ikke legger til grunn at noen har et ansvar de faktisk ikke har. Det er også viktig å finne ut hvem som har ansvaret for hva. Noen kan være ansvarlig for det som skaper problemet, noen kan være ansvarlig for å løse problemet og svare på anbefalingene og noen kan gi viktig informasjon og bevis til en forvaltningsrevisjon. I en forvaltningsrevisjon kan ansvarlig part være flere, noe det er viktig å kartlegge. Det er også viktig å ha klart for seg hvem tiltenkt bruker er; den rapporten skrives for, for å kunne anvende vesentlighetsbegrepet, jf. ISSAI 100 pkt. 41. Det kan være lovgiver, departementer og det sivile samfunn. Den ansvarlige part kan også være tiltenkt bruker. På spørsmål om treparts-forholdet svarte ett av teamene: «*Nei, vi vurderte ikke ansvarlig part og tiltenkt bruker på denne måten. Begrepene er ikke kjent.*»¹⁰⁸ Men alle teamene diskuterte hvilke(t) departement som var ansvarlig.¹⁰⁹

e) behovet for aktivt å styre revisjonsrisiko, som er risikoen for å komme til feil eller ufullstendige konklusjoner, gi ubalansert informasjon eller unnlate å skape verdi for brukerne.

I retningslinjene for forvaltningsrevisjon er det ikke tatt med et punkt om revisjonsrisiko, jf. ISSAI 300/28. Revisjonsrisiko er risikoen for å komme til feil eller ufullstendig konklusjoner, gi ubalansert informasjon eller unnlate å skape verdier for brukerne. I retningslinjene inngår et punkt som heter «gjennomføringsrisiko», og som skal vurderes tidlig i planleggingen. Gjennomføringsrisiko er ifølge ekspedisjonssjef i F1 en sentral faktor i valg av tema for revisjon og i porteføljestylingen.¹¹⁰ Vurdering av gjennomføringsrisiko, slik den er beskrevet i retningslinjene, kan inngå som en del av vurderingen av revisjonsrisiko. Men gjennomføringsrisiko kan ikke likestilles med en fullstendig vurdering av revisjonsrisiko, der evalueringen av om bevisene er hensiktsmessige og tilstrekkelige til å trekke konklusjoner står sentralt. Å styre revisjonsrisiko er aktivt å styre risikoen for å komme til feil eller ufullstendige konklusjoner.

Det står ikke i retningslinjene for forvaltningsrevisjon at begrunnelsen for å vurdere gjennomføringsrisiko er at en kan komme til feil konklusjoner, selv om det kan ligge der implisitt. I retningslinjene står det at revisor i planen må gi en vurdering av hvilke forhold som kan føre til at målet for revisjonen ikke nås, både med hensyn til kvaliteten på rapporten og tids- og ressursanslagene. Dette kan være forhold som avhengighet av arbeid utført av andre, bruk av avanserte datainnsamlings- og analyseteknikker eller manglende kjennskap til datakvalitet. Dersom risikoen vurderes som uakseptabelt høy, må hovedanalyseplanen justeres i tråd med dette.

På spørsmål om det finnes dokumentasjon på om revisjonsrisiko styres aktivt svarer nestleder i F2 at:

«Ja, gjennomføringsrisiko vurderes løpende gjennom ukentlig statusrapportering om F2s samlede prosjektportefølje i ledermøtene inneholder «Risikokart» (s12), som er dokumentasjon

¹⁰⁸ Verifisert intervju av team 14. februar 2017.

¹⁰⁹ Verifisert intervju av de tre teamene, 13. og 14. februar 2017.

¹¹⁰ Kommentar i første kvalitetssikringsrunde.

på vurderingen av gjennomføringsrisiko for samtlige nye prosjekter. I hovedanalyseplanen blir det gjort vurderinger om gjennomføringsrisiko (både administrativt og faglig) i et eget punkt. I de ukentlige ledermøtene om den løpende porteføljestyningen er det vanlig å kommentere endret gjennomføringsrisiko (for eksempel i form av større utfordringer med datatilgang enn forutsatt, eller administrativt i form av personalendringer i prosjektet). Dette fremkommer av referatene fra ledermøtene».

I hovedanalyseplanen til prosjektet som er undersøkt i F2, er det en fylldig vurdering av gjennomføringsrisiko ved både datakvalitet og funn i tillegg til ett punkt om områdets sensitivitet. I hovedanalyseplanen til det ene prosjektet som er undersøkt i F1, er kun gjennomføringsrisiko ved datakvalitet nevnt.

Porteføljestyringssystemet i forvaltningsrevisjonsavdelingene synliggjør ressursstyringen, som er en nødvendig del av å håndtere gjennomføringsrisiko. De faglige vurderingene av gjennomføringsrisiko på ledernivå er ikke dokumentert på en tilgjengelig måte. Prosjektteamene opplyser i intervjuene at dette er en prosess som gjøres underveis i prosjektene, at de vurderer bevis opp mot problemstillinger og mål for revisjonen.¹¹¹

Ekspedisjonssjef i F1 svarer i mail¹¹² at: «vurderinger om prosjekter avgir feil informasjon til Stortinget er et viktig moment i kvalitetssikringen, både prosjektgruppens egen kvalitetssikring og det som skjer i linjen. Det utarbeides ingen dokumentert oppsummering som for eksempel konkluderer med om muligheten for å avgi feil informasjon». ISSAI 300/28 setter krav til at revisjonsrisiko er risikoen for å komme fram til feilaktige eller ufullstendige konklusjoner som gir ubalansert informasjon eller unnlate å skape verdi for bruker. En fullstendig vurdering av dette finnes ikke dokumentert i forvaltningsrevisjonsavdelingene.

h) behovet for å utvise faglig skjønn og skepsis.

Bruk av faglig skjønn og skepsis er et element som ikke er nevnt i retningslinjene for forvaltningsrevisjon, jf. ISSAI 300/31. Dette var et utviklings tema i virksomhetsplanen i F1 i 2015. Det ble avholdt et fagseminar med faglig skjønn og skepsis som tema. Nestleder i F2 opplyser at forvaltningsrevisjonsavdelingene og SUV har utviklet et opplæringstiltak om hva om er en god forvaltningsrevisjonsrapport og bruk av revisorskjønn. Det opplyses videre om at gjennom kurset presenteres medarbeidere for kvalitetskrav til en god rapport, basert på krav i revisjonsstandardene, erfaringer og læring fra gjennomføringen og evalueringen av en rekke forvaltningsrevisjoner. Slike opplæringstiltak har bl a som formål å videreutvikle det faglige skjønnet.¹¹³

j) behovet for å vurdere vesentlighet på alle trinn i revisjonsprosessen.

¹¹¹ Verifisert intervju av team, 13. og 14. februar 2017.

¹¹² Svar i e-mail på spørsmål om prosjektene kan avgi feil informasjon til Stortinget av 24. mars 2017.

¹¹³ Tilsendt dokumenterte svar fra F2 datert 21. mars 2017.

Vesentlighetsvurderinger skal ifølge ISSAI 300/33 skje gjennom hele revisjonsløpet fra planlegging til rapport. I retningslinjene for forvaltningsrevisjon er det kun omtalt at det skal vurderes i starten av prosjektet, og ikke i gjennomførings- eller rapporteringsfasen.

k) behovet for å dokumentere revisjonen slik at informasjonen er tilstrekkelig fullstendig og detaljert til å kunne sette en uerfaren revisor som ikke har noen tidligere forbindelse med revisjonen, i stand til senere å bestemme hva slags arbeid som ble gjort for å kunne komme frem til funnene, konklusjonene og anbefalingene i revisjonen.

s) de analytiske prosessene som gjør revisorene i stand til å finne tilstrekkelige, hensiktsmessige revisjonsbevis for å dokumentere funn og komme til konklusjoner som svar på revisjonsmålene og spørsmålene.

t) formatet på revisjonsrapporten, som skal inneholde informasjon om revisjonsmålet, kriteriene, metodikken, datakildene og revisjonsfunnene, konklusjonene og anbefalingene.

u) retningslinjer og prosedyrer skal være utformet slik at «informasjonen er tilstrekkelig fullstendig og detaljert til å kunne sette en uerfaren revisor som ikke har noen tidligere forbindelse med revisjonen, i stand til senere å se hva slags arbeid som har blitt gjort for å kunne komme frem til funnene, konklusjonene og anbefalingene i revisjonen.

I og med at konklusjoner ikke er omhandlet i retningslinjene, vil det si at s), t og u) ikke er tilstrekkelig ivare tatt.

(ii) Revisjonsteamets ledelse og kompetanse

Bakgrunn

Denne dimensjonen undersøker hvorvidt Riksrevisjonen har etablert et system som sørger for at medlemmene av et forvaltningsrevisjonsteam samlet sett har profesjonell kompetanse, ferdigheter og erfaring som er nødvendig for å gjennomføre den aktuelle revisjonen. Den ser også på hva slags støtte Riksrevisjonen gir sine forvaltningsrevisorer.

Funn

Riksrevisjonen har retningslinjer i forvaltningsrevisjon og støttesider i NYS som gir veiledning under hele revisjonsprosessen. På støttesidene finnes mange veiledere som gir revisor spesifikk metodisk støtte for å gjennomføre en forvaltningsrevisjon.

Grunnleggende prinsipper fra ISSAI 300 som er tatt inn i retningslinjene for forvaltningsrevisjon er:

- Systemet sørger for klare rapporteringslinjer og fordeling av ansvar innen teamet (*ikke et ISSAI krav, men utviklet av SAI-PMF arbeidsgruppen i IDI og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 19 som omhandler prosesser i en forvaltningsrevisjon med spesielt fokus på kvalitetssikring og ansvarsfordeling. Det er et eget avsnitt om fordeling av arbeidsoppgaver internt i prosjektet*).
- Hvordan utvikle revisjonsmål og revisjonsspørsmål som er knyttet opp mot prinsippene for økonomi, effektivitet og/eller måloppnåelse (*ISSAI 300:25 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 7-11*).

- Hvordan opprette egnede revisjonskriterier som samsvarer med revisjonsspørsmålene og er knyttet opp mot prinsippene for økonomi, effektivitet og måloppnåelse (ISSAI 300:27 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 12-17).
- Hvordan utforme revisjonshandlingene som skal brukes til å samle tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis (ISSAI 300:37 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 18-19).
- Hvordan anvende ulike metoder for innsamling av tallmateriale (ISSAI 300:38 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 18-19 og diverse veiledere på støttesidene for forvaltningsrevisjon i tillegg til kurs).
- Hvordan skrive revisjonsrapporter som er omfattende, overbevisende, leservennlige og balanserte (ISSAI 300:39 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 34). I retningslinjene for forvaltningsrevisjon er rapportering av en forvaltningsrevisjon viet en side i tillegg til at malen for å utforme rapport på tre forskjellige måter er vist. I og med at rapporten er det viktigste dokumentet som produseres i en revisjon, har revisor lite støttemateriale for å skrive rapport. Det er ikke utgitt en egen veileder i hvordan skrive revisjonsrapporter som er omfattende, overbevisende, leservennlig og balansert. Ordene er nevnt i kapittelet om rapportering, men det er ikke utdypet hvordan dette gjøres.

Ikke oppfylte kriterier:

- a) *God kunnskap om å gjennomføre revisjonen, herunder en forståelse av gjeldende revisjonsstandarder (ISSAI 300:30).*

Retningslinjene i forvaltningsrevisjon er ikke definert som en standard, men kan sees på som en praktisk håndbok i forvaltningsrevisjon som er gjeldende for Riksrevisjonen i lys av standardkravene.¹¹⁴ Imidlertid er sentrale elementer i ISSAI 300 ikke tatt inn i retningslinjene, noe som fører til at en forståelse for standarder ikke er implementert i forvaltningsrevisjon. Ingen i de tre revisjonsteamene hadde lest ISSAI 300, men forutsatte at retningslinjene var i tråd med standarden.¹¹⁵

Disse områdene er ikke omhandlet i *Retningslinjer for forvaltningsrevisjon*:

- b) *God kunnskap om forskningsdesign, samfunnsfaglige metoder og undersøkelses- eller evalueringsteknikker (ISSAI 300:30).*
- c) *God kunnskap om offentlige organisasjoner, programmer og funksjoner (ISSAI 300:30).*
- d) *Personlige egenskaper som analytiske ferdigheter, skrive- og kommunikasjonsferdigheter (ISSAI 300:30).*
- e) *Evne og erfaring til å utvise faglig skjønn (ISSAI 300:31).*
- f) *Systemet skal sørge for at kunnskapen, ferdighetene og ekspertisen som kreves for å gjennomføre en forvaltningsrevisjon blir identifisert (ikke et ISSAI krav, men utviklet av SAI-PMF arbeidsgruppen i IDI).*

Punktet 3.5.3 *Organisering* side 20 i retningslinjene for forvaltningsrevisjon sier at:

«Forvaltningsrevisjon er krevende ettersom den ofte tar opp komplekse problemstillinger. Forvaltningsrevisjon bør derfor gjennomføres som et teamarbeid, i tråd med ISSAI 3100 nr. 38

¹¹⁴ Verifisert referat fra intervju med seksjonsleder i SUV 2 den 27. januar 2017.

¹¹⁵ Verifisert referat fra intervju med to revisjonsteam i F1, den 13. og 14. februar og ett revisjonsteam i F2 den 14. februar 2017.

a). Videre må prosjektgruppen ha tilstrekkelig og relevant kompetanse for å gjennomføre revisjonen. Dette er seksjonsleders og avdelingsleders ansvar.»

Retningslinjene sier videre på side 22 under valg av tema for forvaltningsrevisjon:

«Sektorkompetanse vedlikeholdes og bygges opp i den løpende revisjonen og i sektorgruppene. Utgangspunktet for arbeidet i sektorgruppene er sektorplanen, som omfatter et departementsområde eller en sektor innenfor departementsområdet, der formålet er å identifisere temaer for forvaltningsrevisjon og utarbeide gode prosjektforslag».

Ut fra vår vurdering krever ISSAI 300 en klarere presisering av hva som kreves av den enkelte revisor, og at dette bør tydeliggjøres i retningslinjene.

F1 og F2 har et porteføljestyringssystem som er nevnt under SAI 12 (i) *Standarder og retningslinjer for forvaltningsrevisjon, e) behovet for aktivt å styre revisjonsrisiko*, som viser hvilke prosjekter som skal gjennomføres, hvilke ressurser som er fordelt og milepæler for de forskjellige prosjektene.

Forvaltningsrevisjonsavdelingene styrer ressursene i revisjonsprosjektene gjennom hvert sitt porteføljestyringssystem. Porteføljestyringen i F1 og F2¹¹⁶ bygger på hverandre, og er ganske likt utformet. I et Excel-skjema er det i F1 laget en oversikt over prosjekter (forvaltningsrevisjon eller selskapskontroll), prosjektgruppe, når foranalyseplan, hovedanalyseplan og hovedanalyserapport er godkjent, når rapporten har vært til andre gangs behandling i kollegiet, hvor lang tid de forskjellige prosesser har tatt med ressursbruk, og eventuelle endringer underveis. Det viser videre fordeling av medarbeidere (med brøk) på prosjekter og annen aktivitet, stillingsprosent, og når de er ledige for nye oppdrag. Eventuelle endringer blir lagt inn i oversikten. Kjøp av tjenester eksternt vises også i en egen fane, der det går fram at F1 har inngått seks avtaler og planlegger tre til.

Presentasjonen av porteføljestyringssystemet i F1 viser at systemet er fra 2013. Bakgrunnen for at det ble utviklet, var et behov for å styre ressurser faglig og ressursmessig, fordi dokumentasjon fra grunndata ikke ga F1 muligheten for å vurdere gjennomføringsrisiko i prosjektene. Samtidig viser ikke systemet automatisk historiske data, noe avdelingen må legge inn selv. Tidligere prosjekter lagres i systemet, og dette er avdelingens felles hukommelse. Systemet har fargekoder: rødt for høy risiko, og så avtar risikoen med oransje, gul og grønn. Dette systemet visualiserer på en effektiv måte der gjennomføringsrisikoen er høyest. Lederne i avdelingen ser på hvert prosjekt i fellesskap på avdelingsmøtene og risiko for manglende bemanning og faglige utfordringer vurderes. Risikovurderingene er ikke dokumentert ut over fargekodene.

I etterkant av møtet med ledergruppen i F1 opplyste ekspedisjonssjefen at:

«Vurderingene foretas i en dialog hvor behov for kompetanse for å møte risikoen drøftes og deretter tas det en beslutning om hvordan risikoen skal løses. Dokumentasjonen finner man i endringer i prosjektteamet som dokumenteres i systemet, eller at det kjøpes inn ekstra kompetanse som er tilfelle i ett av de pågående prosjektene. Da finner du dokumentasjonen enten i det aktuelle referatet eller i et eget notat».

¹¹⁶ Ett SAI-PMF medlem var tilstede ved demonstrasjon av porteføljestyringssystemet i F1. Avdelingsmøte 20. mars fra 9.00 til 10.00.

F2 har et noe enklere porteføljesystem, der det vises en fordeling av medarbeidere på prosjekter. Oversikten viser hvilken fase prosjektene er i; foranalyse, hovedanalyse, rapport og behandling i kollegiet for 2017 og 2018. I en egen kolonne vises tidsfrist for planer og rapport.

Ifølge ekspedisjonssjef i F1¹¹⁷ sikrer de rett kompetanse i prosjektene hovedsakelig ved sammensetning av teamet. Det legges spesielt vekt på riktig prosjektleder for prosjektet, og at antatt behov for metodekompetanse matcher aktuell metodekompetanse i teamet. I enkelte tilfeller rettes det også spesielle ønsker til SUV2. Spisskompetanse på fagområdet som revideres kjøpes ofte eksternt. Prosjektene bemannes i fellesskap av alle avdelingens ledere på et særskilt møte og revideres jevnlig gjennom året. Risiko knyttet til prosjektets kompetanse, både kvantitativt og kvalitativt, drøftes månedlig.

Ett av teamene¹¹⁸ nevner at det ikke finnes støttemateriale for hvordan gjennomføre problemorientert revisjon. Spesielt dimensjonen mot årsaksanalyse er det behov for å få veiledning på. Det er også behov for bistand til analyseprosessen.

Ifølge ett av prosjektteamene¹¹⁹ settes ikke prosjektteam sammen ut fra kompetanse, men ut fra ledig kapasitet og ønske fra den enkelte. Ett av de andre teamene uttalte at dette har vært et team med bred kompetanse som prosjektgruppen var fornøyd med. Slike vurderinger dokumenteres ikke som regel, men kan bli dokumentert ved mangel på kompetanse.¹²⁰ Det tredje teamet uttalte at de vurderte behovet for å øke kompetansen med spesialkurs, men det ble ikke gjennomført. Kompetansebehovet ble dokumentert i hovedanalyseplanen, men ble ikke fulgt opp. Det er lite støtte fra SUV til enkelte av områdene selskapskontrollen jobber med. I hvilken grad prosjektgruppen innehar de øvrige kompetanseområdene (revisjonskompetanse, designe en revisjon, metodekunnskap, analytisk kompetanse, skriveferdigheter og kommunikasjonsferdigheter) er ikke dokumentert i noen arbeidsdokumenter eller planer fra prosjektet.¹²¹ Et av teamene uttalte på spørsmål om det var lagt til rette for at hele prosjektgruppen deltok i designet av undersøkelsen: *«nei, flere prosjektdeltagere var opptatt med andre oppgaver i designfasen. Det er vanlig i mange prosjekter med for lite ressurser i planleggingsfasen. Dette er en risiko for feil design. Det førte også til at en av prosjektmedarbeiderne brukte ekstra tid på å komme inn i prosjektet.»*¹²²

Både F1 og F2 har et system der den enkelte medarbeider kan søke seg til nye prosjekter som lyses ut, i tillegg til porteføljestyringssystemet.

Søknadsskjema for nye prosjekter i F1 og F2 inneholder ikke en kolonne der søker tydeliggjør sine kvalifikasjoner sett opp mot det enkelte prosjekt. Avdelingsplanene for F1 og F2 forklarer det enkelte prosjekt utførlig, og hvilke eventuelle utfordringer som man kan møte på i prosjektet. Ifølge leder for SUV2¹²³, har vi ikke et system for sammensetning av revisjonsteam i forvaltningsrevisjon som vurderer hvilken kompetanse det er behov for, for å gjennomføre revisjonen. Og det er uoversiktlig hva som er

¹¹⁷ E-post fra ekspedisjonssjef i F1 2. mars 2017.

¹¹⁸ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppa 13. februar 2017.

¹¹⁹ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppa 13. februar 2017.

¹²⁰ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppa 14. februar 2017.

¹²¹ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppa 14. februar 2017.

¹²² Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppa 14. februar 2017.

¹²³ Verifisert referat fra intervju med seksjonsleder i SUV 2 den 27. januar 2017.

praksis her. Lederen for SUV 2 uttaler videre: «*hvem er ledig brukes noen ganger som utvelgelses-kriterium for bemanning mer enn kompetanse og behov når et nytt prosjekt skal bemannes. Det er eksempler på at Riksrevisjonen lar ansatte med liten utrednings- og evalueringskompetanse være prosjektledere, og medarbeidere med tung kvantitativ kompetanse jobbe med kvalitative data.*» I en av prosjektgruppene sier de at vurderingene ikke er dokumentert særskilt, men er drøftet i statusmøter med seksjonsleder.¹²⁴ Behov for kompetanseheving på en spesiell analyse ble tatt opp i hovedanalyseplanen i ett av de andre prosjektene vi har sett på, men dette ble ikke fulgt opp. Teamet uttaler at dersom de hadde benyttet seg av ekstern kompetanse, ville de kanskje fått en annen tilnærming og et bedre sluttprodukt.¹²⁵ Et annet av teamene hadde etterspurt metodestøtte og støttemateriale for å gjennomføre en problemorientert revisjon, noe som ikke var tilgjengelig.¹²⁶

Systemet for bemanning av prosjekter i forvaltningsrevisjon dokumenterer ikke at kunnskap, ferdigheter og ekspertise er satt sammen på en måte som viser at kravene til revisjonsteamets samlede kompetanse i ISSAI 300/30 (revisjonskompetanse, designe en revisjon, metodekunnskap, analytisk kompetanse, skriveferdigheter og kommunikasjonsferdigheter) er dekket.

l) Hvordan evaluere revisjonsbevisene i lys av revisjonsmålene (ISSAI 300:38).

I kapittelet som beskriver gjennomføring av en forvaltningsrevisjon på side 30¹²⁷, er det ikke nevnt noe om viktigheten av å evaluere bevis for å vurdere om de er hensiktsmessig og tilstrekkelige. Alle tre prosjektteamene uttalte at de gjorde omfattende analyser av bevis i egne analyseskjemaer som ligger i NYS. Skjemaene er sjekket, og det er gjennomført et omfattende arbeid. Ett av teamene uttalte noe overrasket da det ble spurt om evaluering av bevis¹²⁸:

«at man skal ha et eget dokument der revisjonsbevis evalueres har jeg aldri hørt om, og kan ikke heller lese noe slikt ut av retningslinjene våre. Denne prosessen skjer jo på en måte i rapporten, der alle revisjonsbevisene som utgjør et funn vurderes mot revisjonskriteriene for undersøkelsen. Data er ellers her hentet inn ved ulike metodebruk (dokumenter, spørreundersøkelser, intervjuer, brev med spørsmål) og deretter analysert før de er benyttet i revisjonen som bevis. Disse analysene er lagret i mappene på prosjektområdet».

n) Hvordan skrive anbefalinger som er velbegrunnede og tilfører verdi (ISSAI 300:40).

Det skrives anbefalinger i Dokument 3 som forvaltningsrevisjonsrapporten inngår i. Ifølge ekspedisjonssjef i F1:

«*skriver avdelingen anbefalinger, men sluttansvaret for anbefalingene hviler på kollegiet. Retningslinjene i forvaltningsrevisjon gir støtte for utforming av anbefalinger, men kollegiet endrer ønskene sine regelmessig*¹²⁹».

¹²⁴ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppa 13. februar 2017.

¹²⁵ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppa 14. februar 2017.

¹²⁶ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppa 13. februar 2017.

¹²⁷ I Retningslinjene for forvaltningsrevisjon.

¹²⁸ E-post fra et av teamene 24. mars 2017.

¹²⁹ E-post fra ekspedisjonssjef i F1 2. mars 2017.

I retningslinjene for forvaltningsrevisjon er det å skrive anbefalinger nevnt under avsnittet om vurderinger, men det å skrive anbefalinger er ikke viet et eget avsnitt. Det som står er at:

*«Formuleringen av anbefalingene skal ikke være detaljerte, men av overordnet karakter. Anbefalingene bør videre være av en slik karakter at de angir hvilke endringer og forbedringer som bør skje, og hvor endringene bør komme, for å imøtekomme de påviste svakhetene, uten å si noe om framgangsmåte og/eller prosess som skal til for å oppnå bedre resultater».*¹³⁰

Det finnes ikke ytterligere støttemateriale for å skrive forvaltningsrevisjonsrapporter, der utforming av gode anbefalinger kunne inngå som et tema. Ifølge veilederen i forvaltningsrevisjon fra NKRF, kan gode anbefalinger være nøkkelen til å sikre at forvaltningsrevisjonsarbeidet har nytteverdi og bidrar til forbedringer.¹³¹

Flere departementer har gitt tilbakemelding til Riksrevisjonen om hvordan rapport med anbefalinger har vært nyttig for departementets arbeid, og blitt fulgt opp. Samferdselsdepartementet¹³² henviste til to forvaltningsrevisjoner fra Riksrevisjonen der departementet og etaten som ble revidert mente anbefalingene som var gitt fra Riksrevisjonen var nyttige for departementets arbeid, og blir fulgt opp. Anbefalingene var på riktig detaljeringsnivå. Undersøkelsene var foretatt mer grundig enn det departementet og etaten har mulighet til, og det ble foretatt av en objektiv aktør som kunne se saken utenfra. Den ene rapporten anbefalte å styrke internkontrollen og kompetansen på anskaffelsesområdet i vegvesenet. Den andre rapporten gjaldt innkreving av bompenger og bedre styringsinformasjon, der Riksrevisjonen anbefalte å iverksette en mer effektiv innkreving av bompenger, mer pålitelig rapportering og bedre kostnadsanalyser. I Meld. St. 25 (2014-2015) *På rett vei* heter det:

«(...) Riksrevisjonen pekte på mangler i Samferdselsdepartementets og Statens vegvesens styring med at bompengeneinnkreving er mest mulig effektiv. Regjeringen vil med bompengereformen iverksette tiltak for forbedringer på alle disse områdene.»

Departementsråd Eivind Dale fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet understreket i intervju at Riksrevisjonens rapporter gir økt bevissthet om en sektor, og framhevet spesielt revisjoner Riksrevisjonen har gjennomført om informasjonssikkerhet og digitalisering av kommunale tjenester. Han påpeker at det kreves høy IKT-kompetanse for å gjennomføre slike undersøkelser.¹³³

I intervju med finansråd Hans Henrik Scheel i Finansdepartementet uttaler han at det i anbefalingene er viktig å være balansert. I riksrevisjonsloven står det at Riksrevisjonen skal gi råd, men det er ikke alltid formålstjenelig å gi konkrete anbefalinger. Forvaltningen må prioritere ressurser, og prioriteringer kan gå på bekostning av noe annet som er viktig. Her er det viktig for Riksrevisjonen å balansere og være tilbakeholden med å gi anbefalinger.¹³⁴

¹³⁰ Retningslinjer for forvaltningsrevisjon side 32.

¹³¹ Veileder i forvaltningsrevisjon, side 84. 2016. NKRF.

¹³² Ekspedisjonssjef Anders Buttedal fra Samferdselsdepartementet var invitert til å dele sine synspunkter på et avdelingsmøte med F2.

¹³³ Verifisert referat fra intervju 7. mars 2017.

¹³⁴ Verifisert referat fra intervju 22. mars 2017.

Det bør komme klarere fram i retningslinjene for forvaltningsrevisjon at anbefalingene vi gir er en del av Riksrevisjonens rådgivningsoppgave, og hva det innebærer for å gi revisor tilstrekkelig støtte. Dette kunne med fordel vært utdypet nærmere i veilederen, da det å tilføre verdi og bidra til forbedringer er noe av kjernen i forvaltningsrevisjon. Det bør også understrekes at våre anbefalinger kan ha store konsekvenser for forvaltningen, og at det er tydelig at disse konsekvensene er vurdert.

(iii) Kvalitetskontroll i forvaltningsrevisjon

Bakgrunn

Denne dimensjonen undersøker hvordan kvalitetssikringstiltak for forvaltningsrevisjon er blitt implementert i praksis, som dokumentert ved en gjennomgang av revisjonsarkiver. Kvalitetssikring beskriver summen av tiltak som er iverksatt for å sikre høy kvalitet på hvert enkelt revisjonsprodukt, og den utføres som en integrert del av revisjonsprosessen. En rekke personer kan være involvert i kvalitetskontroll i flere faser av revisjonsprosessen. Linje- og gruppeledere spiller ofte en nøkkelrolle, ettersom de gransker utkast til planer, revisjonsarbeid og utkast til rapport før revisjonen er avsluttet. Prosedyrer for å sikre kvaliteten skal sørge for at gjeldende krav blir oppfylt, og legge vekt på reelle, balanserte og rettferdige rapporter som øker verdien og besvarer revisjonsspørsmålene (ISSAI 300:32).

Funn

Alt arbeid som utføres, skal gjennomgås for å bidra til kvalitet samt å fremme læring og personalutvikling, og gjennomgangprosessen skal dokumenteres (*ISSAI 40: s.11–12 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 19*). Det betyr gjennomgang av revisjonsplanen, arbeidspapirene og teamets arbeid, samt at ledere på relevant nivå regelmessig overvåker framdriften. Gjennomgangen skal sikre at gjeldende krav blir oppfylt og legge vekt på hensiktsmessige og balanserte rapporter som øker verdien og besvarer revisjonsspørsmålene. Generelle kvalitetssikringstiltak skal suppleres med revisjonsspesifikke tiltak (*ISSAI 300:32/ 37 og, Arbeidsgruppe for resultatmålingsrammeverk og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 19*).

Revisorene skal anvende prosedyrer for å sikre kvaliteten og sørge for at gjeldende krav blir oppfylt (*ISSAI 300:32*). Riksrevisjonens retningslinjer for forvaltningsrevisjon inneholder en beskrivelse av hvordan kvalitetssikringen av prosjekter skal gjøres på et overordnet nivå og hvem som har ansvar for hva. I intervju med de tre prosjektene¹³⁵, forklarte de hvordan de kvalitetssikret all bevisinnhenting, eksempelvis ved at to og to gjennomførte saksgjennomgang, en registrerte og en kontrollerte. Alle oppgaver ble kontrollert gjennom systematisk kvalitetssikring. Spørreundersøkelsen ble gjennomført ved at flere var inne og kommenterte spørsmålene, og metoderådgiver kvalitetssikret. I ett tilfelle ble spørsmålene til spørreundersøkelsen også gjennomgått av den reviderte enheten. Ett av prosjektene uttalte at de ikke var kjent med at det foreligger dokumenterte rutiner i avdelingen for hvordan kvalitetssikringen gjennomføres, men mener at det er en etablert praksis for dette. Et av de andre prosjektene opplyste også at det ikke var etablert formelle kvalitetssikringsrutiner ved gjennomføring av prosjektet. Ett av prosjektene opplyste at det i F1 er avholdt et seminar der kvalitetssikring i prosjekter var tema. De mest sentrale dokumentene i hvert prosjekt er gjennomgått i NYS for å kontrollere om det

¹³⁵ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppene 13. og 14. februar 2017.

er gjennomført kvalitetskontroll på alle nivåer. Prosjektleder og prosjektmedarbeidere har kommentert på produkter underveis, og ledelsen har kommentert i rapportutkast.

Resultatet av seminaret, er at kvalitetssikringsarbeid nå inngår som et fast punkt i hovedanalyseplanen. Ifølge ekspedisjonssjef i F1¹³⁶, har de lagt til grunn for de seneste planlagte prosjektene at det i prosjektplanen skal redegjøres kort for hvordan kvalitetssikringen i prosjektene skal gjennomføres. Det er obligatorisk at dette skal være et eget avsnitt i hovedanalyseplanen.

Nestleder i F2¹³⁷ svarer at:

«kvalitetssikring i prosjektene er en løpende oppgave for prosjektleder og linjeledelse. I F2 er det ukentlige statusmøter i prosjektene hvor fremdrift og kvalitet er tema».

I F2 har de utarbeidet et eget forventningsdokument til kvalitet.¹³⁸ Det står på forsiden av dokumentet at den ønskede effekt er:

«god kvalitet og effektive arbeidsprosesser gjennom ledelse, godt medarbeiderskap, samhandling og motiverte medarbeidere.»

Det står videre at dokumentet er et supplement til plankravene som følger av retningslinjene for forvaltningsrevisjon. Dokumentet omtaler ikke hvordan man evaluerer revisjonsbevis; at de revisjonsbevis som er innhentet er tilstrekkelige og hensiktsmessige. Det er ikke sagt hvordan kvalitetssikring skal gjennomføres i planleggings- og gjennomføringsfasen av prosjektet. Kvalitetssikring av den røde tråden fra problemstillinger til vurderinger er først nevnt i kvalitetssikring av hovedanalyserapport og Dokument 3 - tilbakemeldinger. I ISSAI 40 er kravet uttrykt ved at:

*«all work carried out should be subject to review as a means of contributing to quality and promoting learning and personnel development».*¹³⁹

Metoderådgiver er en støtte for prosjektene, men deres kommentarer er ikke dokumentert, slik at de er tilgjengelige for seksjonsleder og avdelingsledelsen når de foretar sin kvalitetskontroll av planer og rapporter. Riksrevisor besluttet i TLG-møtet 29. september 2016 at metoderådgivningen skal dokumenteres skriftlig i alle revisjonstyper. Prosedyrer for dokumentasjon av metoderådgivningen i forvaltningsrevisjon er i ferd med å utarbeides ifølge SUV2.¹⁴⁰

Samtidig uttaler leder av SUV2¹⁴¹ at metoderådgiverne skal gi råd og veiledning, og bidra til kvalitet. Men at dette ikke er krystallklart. I Riksrevisjonens kvalitetssikringssystem forutsettes det at seksjonsleder kan kvalitetssikre det metodiske opplegget. Men det har ikke alltid seksjonsleder forutsetninger for. I noen tilfeller ber leder av SUV2 aktuell seksjonsleder om et møte for å formidle sin bekymring, og

¹³⁶ E-post 2. mars fra ekspedisjonssjef i F1 2017.

¹³⁷ E-post 7. mars fra nestleder i F2 2017.

¹³⁸ Forventninger til prosjektarbeid i F2 fra mai 2016.

¹³⁹ ISSAI 40, side 11.

¹⁴⁰ Samtale med metoderådgiver ansvarlig for utarbeidelse av prosedyrene 23. mars 2017.

¹⁴¹ Verifisert referat fra intervju med seksjonsleder i SUV 2 den 27. januar 2017.

prosjekter kan da følges tett. Rent formelt er metoderådgivning støtte, men i realiteten er det også kvalitetssikring.

Når vanskelige eller omstridte forhold oppstår, skal Riksrevisjonen sørge for at relevante ressurser (for eksempel tekniske eksperter) brukes til å håndtere slike saker (ISSAI 40 s. 11 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 17). I retningslinjer for forvaltningsrevisjon står det på side 17 under overskriften revisjonsbevis at:

«Revisor må vurdere om det ved enkelte tilfeller er mest hensiktsmessig at revisjonsbevis hentes inn av andre enn Riksrevisjonen, for eksempel konsulenter, forskere/utredere eller andre ressurspersoner innen ulike fagmiljøer. Hvis vi benytter arbeid utført av slik ekstern faglig ekspertise, skal resultatene fra dette arbeidet vurderes. Dette er i tråd med ISSAI 3000 som sier at både ansatte og eksterne ressurspersoner må følge Riksrevisjonens standarder, prosedyrer for planlegging, gjennomføring og kontroll.»

Riksrevisjonen må forstå hvor viktig kvalitetsgjennomgang av oppdrag er for dens arbeid, og der det gjennomføres, skal forhold som tas opp, løses på en tilfredsstillende måte før en rapport utstedes (ISSAI 40: s. 12). Det vil si at Riksrevisjonen skal ha retningslinjer for hvorvidt og når erfarne revisorer som ikke er involvert i revisjonen, skal foreta gjennomgang av hele revisjonen før en rapport utstedes – vær oppmerksom på at dette er en del av kvalitetskontrollen, og ikke kvalitetssikring (Arbeidsgruppe for resultatmålingsrammeverk). Når man søker på nye prosjekter i forvaltningsrevisjonsavdelingene oppgir man samtidig om man ønsker å være co-leser på rapporter. I avdelingsplan for F1 står det at i løpet av planåret 2014-2015 ble det vedtatt og implementert en ordning for uavhengig kvalitetskontroll i produksjonsprosessen, som tilfredsstiller kravet i ISSAI 40 om «engagement quality control reviews».¹⁴² Dokumentet har tittelen: Uavhengig kvalitetskontroll (ISSAI 40) - 2016-2017 - Oversikt over kvalitetskontrollteam. Her går det tydelig fram av oversikten at det er en leder fra en annen avdeling og leder fra en annen seksjon i samme avdeling som kvalitetssikrer rapportene. Et av prosjektteamene¹⁴³ uttalte at denne kvalitetssikringen kom for tidlig i prosessen. Det førte til frustrasjon i prosjektet som var vanskelig å ta ned. Prosjektteamet uttalte videre at: «hvis kvalitetssikringen skal inn så tidlig i prosjektet, må det være rådgivning og ikke dom.»

Det er prosedyrer på plass for å godkjenne at rapporter utstedes (ISSAI 40: s. 12). Det vil si å kvalitetssjekke rapportutkast, noe som vanligvis inkluderer en gjennomgang ved ulike ledelsesnivåer og eventuelt samtaler med medarbeiderne i enheten og/eller eksterne eksperter (Arbeidsgruppe for resultatmålingsrammeverk). Dette punktet er behandlet i punktet over.

Ikke oppfylte kriterier:

Uavhengig kvalitetskontroll er noe annet enn intern uenighet internt i team, og mellom team og ledelse. Eventuell uenighet innen Riksrevisjonen skal dokumenteres tydelig og løses før en rapport utstedes (ISSAI 40: s. 12). Et eget punkt om hvordan eventuell uenighet internt i Riksrevisjonen løses før en rapport

¹⁴² Avdelingsplan for forvaltningsrevisjonsavdeling 1 for planåret 2016-2017, side 19-20.

¹⁴³ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppen 13. februar 2017.

utstedes, er ikke nevnt i retningslinjene for forvaltningsrevisjon, jf. ISSAI 300/29. Det er ikke noe system for å dokumentere uenighet ifølge leder for SUV2.¹⁴⁴ Dersom det er uenighet mellom seksjonsleder og ekspedisjonssjef, er dette ikke dokumentert. Grunnleggende uenighet blir heller ikke dokumentert under co-lesingen av rapporter. Ifølge ekspedisjonssjef i F1¹⁴⁵ er uenighet dokumentert i NYS og håndteres i linjen. Ett av prosjektteamene som ble intervjuet uttalte at de var mer positive til departementets syn og merknader til rapporten enn ledelsen i avdelingen var. De hadde uttrykt uenighet med avdelingsledelsen ved utarbeidelse av kritiske merknader av departementet. Revisjonsteamet påpeker at i versjonsloggen i NYS vil man kunne spore at kritikken fra gruppa på departementets styring i utgangspunktet var mildere enn den ble fra avdelingen.¹⁴⁶ Eventuell uenighet skal dokumenteres tydelig. I NYS-malen som heter kvalitetskontroll og som er for forvaltningsrevisjon, er det ikke et punkt hvor man kan dokumentere hvordan eventuell uenighet er løst.¹⁴⁷

SAI-13: Prosess for forvaltningsrevisjoner (Score=2)

Denne indikatoren ser på hvordan forvaltningsrevisjon utføres i praksis. Den undersøker særlig planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og rapporteringsfasen. Denne indikatoren skal hovedsakelig vurderes på grunnlag av en gjennomgang av et utvalg av forvaltningsrevisjonsarkiver fra året som undersøkes (2015).

Gjennomgangen er basert på et utvalg av to forvaltningsrevisjoner og en utvidet selskapskontroll, gjennomført som forvaltningsrevisjon. De tre revisjonene som er gjennomgått, ble tilfeldig valgt av rapporterte forvaltningsrevisjoner/selskapskontroll i 2015. Alle tre prosjektgruppene som hadde gjennomført forvaltningsrevisjonene/selskapskontrollen ble intervjuet. Scoringen er basert på en vurdering av oppfylte kriterier, der ett enkelt kriterium kun vurderes som oppfylt hvis det er oppfylt i samtlige revisjoner.

Indikator-score for SAI-13: 2		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Planlegging av forvaltningsrevisjon	<p>Oppfylte kriterier: a), b), d), e), f), g), h), i), k) og l).</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: c) Revisorene skal vurdere vesentlighet på alle trinn i revisjonsprosessen. Man skal ikke bare ha de økonomiske sidene av emnet i tankene, men også de sosiale og politiske, med tanke på størst mulig verdiøkning, j) revisjonen skal vurdere risikoen for misligheter når de planlegger en revisjon og m) en riksrevisjon har etablert et system for å sikre at revisorene (og eventuelle innleide parter) på revisjonsoppdragsnivå oppfyller følgende etiske krav: integritet, uavhengighet og objektivitet, kompetanse, profesjonell atferd, fortrolighet og åpenhet.</p>	3
(ii) Gjennomføring av forvaltningsrevisjon	<p>Oppfylte kriterier: b), c), f), g), i), j) og k).</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: a) Revisorene skal finne tilstrekkelige, hensiktsmessige revisjonsbevis for å dokumentere funn, komme til</p>	2

¹⁴⁴ Verifisert referat fra intervju 27. januar 2017.

¹⁴⁵ E-post 13. mars 2017.

¹⁴⁶ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppen 14. februar 2017.

¹⁴⁷ Støttesider for forvaltningsrevisjon.

	konklusjoner som svar på revisjonsmålene og spørsmålene, samt gi anbefalinger når det er hensiktsmessig, d) på grunnlag av funnene skal revisoren utvise faglig skjønn for å komme til en konklusjon som gir svar på revisjonsspørsmålene, e) revisjonsbevisene skal settes i sammenheng, og alle relevante argumenter, argumenter for og imot samt ulike perspektiver skal tas i betraktning før man trekker konklusjoner, og revisjonsmål(ene) og spørsmålene omformuleres ved behov, h) revisorene skal aktivt styre revisjonsrisiko, som er risikoen for å komme til feil eller ufullstendige konklusjoner, gi ubalansert informasjon eller unnlate å skape verdi for brukerne.	
(iii) Rapportering av forvaltningsrevisjon	<p>Oppfylte kriterier: a), b), e), f), g), i), k), l).</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: c) Revisorene bør legge vinn på å avgi revisjonsrapporter som er overbevisende. Det vil si at de er logisk oppbygget og presenterer et tydelig forhold mellom revisjonsobjektet, kriteriene, funnene, konklusjonene og anbefalingene, d) revisorene bør legge vinn på å avgi revisjonsrapporter som er leservennlige. Det vil si at de er så klare og konsise som emnet tillater, og entydig formulert, h) rapporten skal inneholde konklusjoner som svarer på revisjonsmålet og spørsmålene, svare tydelig på revisjonsspørsmålene eller forklare hvorfor dette ikke var mulig, j) riksrevisjonen skal oppgi hvilke standarder den bruker når den gjennomfører revisjoner, og disse opplysningene skal være tilgjengelige for brukere av Riksrevisjonens rapport, jf. ISSAI 100:8.</p>	2

For å oppnå en score på 4 på denne indikatoren må Riksrevisjonen ha gjennomført en detaljert kvalitetssikringsgjennomgang som dokumenterer at alle krav i ISSAIene på nivå 4 som er nevnt over er etterlevd i revisjonen. Riksrevisjonen gjennomførte i 2015 en periodisk kontroll av forvaltningsrevisjon¹⁴⁸, der det ble sett nærmere på om 1) det var konsistens i gjennomføringen av planen i forhold til planforutsetningene, 2) hensiktsmessig prosjektstyring og tilstrekkelig oppfølging fra seksjonsleder og avdelingsleder, 3) verifisert faktagrunnlag med systematiserte og dokumenterte revisjonsbevis og 4) profesjonell ekstern kommunikasjon i hele revisjonsløpet.

Denne periodiske kontrollen dekket ikke alle standardkrav i ISSAI 300. I skjema C i veilederen som omhandler design, fakta, vurderinger og anbefalinger, spørres det om det foreligger et prosjektdesign, og om designet tilfredsstiller kravene i retningslinjene.¹⁴⁹ Det er ikke henvist til hvilke retningslinjer dette gjelder, men vi forutsetter at dette er retningslinjene for forvaltningsrevisjon. Da vil de samme manglene i retningslinjene gjelde her som for forhold nevnt i SAI 12 (i) Standarder og retningslinjer for forvaltningsrevisjon, der enkelte prinsipper/elementer fra ISSAI 300 ikke er tatt inn i retningslinjene for forvaltningsrevisjon. Dette gjelder dimensjon (i) Planlegging av forvaltningsrevisjon der det spørres om revisor vurderer vesentlighet på alle trinn av prosessen og om revisors vurdering av risiko for misligheter. På dimensjon (ii) Gjennomføring av forvaltningsrevisjon er ikke de kriteriene som gjelder

¹⁴⁸ Periodisk inspeksjon av forvaltningsrevisjon og utvidede undersøkelser i selskapskontrollen, vedtatt i Riksrevisjonens toppledergruppe 13. juni 2013.

¹⁴⁹ Periodisk inspeksjon av forvaltningsrevisjon og utvidede undersøkelser i selskapskontrollen, vedtatt i Riksrevisjonens toppledergruppe 13. juni 2013, side 6.

konklusjoner med, fordi forvaltningsrevisjons-rapporter ikke inneholder konklusjoner men vurderinger. Evaluering av bevis er det ikke spurt om i kontrollen, og heller ikke revisjonsrisiko. På dimensjon (iii) Rapportering av forvaltningsrevisjon er det ikke spurt om konklusjoner, men vurderinger. I veilederen til inspeksjonen¹⁵⁰ skal kontrollørene vurdere om vurderingene er logisk avledet av revisjonskriterier og sentrale funn.

Vår vurdering er at revisjonsbevis og revisjonskriterier vurderes og analyseres for å komme fram til funn. Vurderinger av funnene skal danne grunnlag for å konkludere.

(i) Planlegging av forvaltningsrevisjoner

Bakgrunn

Denne dimensjonen beskriver kriteriene for planlegging av forvaltningsrevisjon som fastsatt i ISSAI 300.

Funn

De fleste kriterier som omhandler planlegging av en forvaltningsrevisjon er oppfylt. Dette gjelder:

Revisjonsspesifikk, reel [om emnet] og metodisk kunnskap tilegnes før revisjonen settes i gang («forstudie»). (ISSAI 300:37. Se også ISSAI 3000:98 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 27-28). Dette er gjort i alle tre prosjekter ved at det er gjennomført en foranalyse. Prosjektmedarbeiderne samlet har sektorkompetanse og i tillegg lest seg opp på temaet. Hvert prosjekt har tilknyttet en metoderådgiver, som følger prosjektet og gir metodisk støtte. På to av prosjektene ble også statistisk materiale diskutert med de som ble revidert. I det ene prosjektet ble det etterspurt kurs/metodikk innenfor økonomiske analyser i selskapskontrollen. Dette var ikke tilgjengelig, noe som førte til at prosjektgruppen var usikre på om de hadde fått gjennomført analyser som viste et korrekt bilde. Det ble ikke innhentet ekstern ekspertise her.¹⁵¹ I det andre prosjektet etterlyste de støttemateriell og metodestøtte på hvordan gjennomføre problemorientert revisjon. Støttemateriell er ikke tilgjengelig, og prosjektet utviklet selv en forståelse for hvordan gjennomføre en problembasert revisjon.¹⁵²

Revisorene skal (...) analysere potensielle [revisjons]emner og foreta undersøkelser for å identifisere risikoer og problemer (ISSAI 300:36 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 23-25). Prosjektforslagene fra FOR er undersøkt nærmere i foranalysen i alle tre prosjekter, og resultatene fra foranalysen er brukt som utgangspunkt for hovedanalyseplanen. Foranalysene har analysert vesentlighet og risiko nærmere, hva som skal være problemstillinger, og om det er mulig å gjennomføre revisjonen. Hovedanalyseplanen er basert på foranalysen, og har gitt tilstrekkelig informasjon til avdelingsledelsen slik at de kunne avgjøre om det skulle settes i gang en hovedanalyse. Mal for hovedanalyseplan inneholder de viktigste elementene i en plan, bakgrunn (med begrunnelse for å sette i gang revisjonen), mål og problemstillinger, revisjonskriterier, forventede funn, metodisk tilnærming og gjennomføring, gjennomføringsrisiko, organisering, ressursbehov og milepælsplan.

¹⁵⁰ Periodisk inspeksjon av forvaltningsrevisjon og utvidede undersøkelser i selskapskontrollen, vedtatt i Riksrevisjonens toppledergruppe 13. juni 2013.

¹⁵¹ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppen 14. februar 2017.

¹⁵² Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppen 13. februar 2017.

Revisorene skal angi et klart definert revisjonsmål som er knyttet opp mot prinsippene for økonomi, effektivitet og måloppnåelse (ISSAI 300:25. Se også ISSAI 3000:35 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 12). I alle tre revisjoner var revisjonsmålet knyttet opp til en av de tre prinsippene.

Revisjonsmålene kan utformes som et generelt revisjonsspørsmål som kan deles opp i mer presise underspørsmål (ISSAI 300:25. Se også ISSAI 3000:36-37 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 12). I alle tre prosjektene var problemstillingene knyttet tett til målet for revisjonen.

Revisorene bør velge en resultat-, problem- eller system orientert tilnærming, eller en kombinasjon av disse, for å tilrettelegge for en solid utforming av revisjonen (ISSAI 300:26. Se også ISSAI 3000:40 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 9-11). I planleggingsdokumentasjonen er det skrevet i den ene revisjonen at det er en resultatorientert revisjon, i den andre en blanding av problemorientert og resultatorientert revisjon og i den tredje en blanding av resultatorientert og systemorientert revisjon.

Revisorene bør opprette egnede kriterier som samsvarer med revisjonsspørsmålene og er knyttet opp mot prinsippene for økonomi, effektivitet og måloppnåelse (ISSAI 300:27. Se også ISSAI 3000:45 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 12-17). Alle tre prosjekter har jobbet mye med utledning av revisjonskriterier som er knyttet opp mot problemstillinger og revisjonsmålet, og alle prosjektgruppene har diskutert kriteriene med de reviderte enhetene. Alle prosjektene er tydelig på at det er deres ansvar å velge egnede kriterier (ISSAI 300:27. Se også ISSAI 3000:49 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 13).

I planleggingen skal revisor utforme revisjonshandlingene slik at de kan brukes til å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis (ISSAI 300:37. Se også ISSAI 3000:101 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 17-19). I alle tre prosjektene var det en omfattende dokumentasjon som viste hvilke metoder som skulle benyttes for å innhente revisjonsbevis for å besvare de forskjellige problemstillinger. Ett av prosjektteamene¹⁵³ uttaler at: «vi brukte metodene i riktig rekkefølge.» Dette var for å innhente bevis.

Revisorene skal planlegge revisjonen på en måte som bidrar til en revisjon av høy kvalitet som gjennomføres på en økonomisk, effektiv, hensiktsmessig og rettidig måte og i samsvar med prinsippene for god prosjektstyring (ISSAI 300:37. Se også ISSAI 3000:96 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 40-41). Det vil si med tanke på å beregne kostnad for revisjonen og de viktigste tidsrammene og milepælene for prosjektet (ISSAI 300:37 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 40-41). Alle tre prosjekter hadde fulgt mal for hovedanalyseplan der det er egne punkter for organisering og ressursbehov i prosjektene. Denne informasjonen framkom klart i planene, og ble aktivt brukt av ledelsen gjennom porteføljesystemet for å styre prosjektene. Ledelsen kunne gjennom dette systemet følge med på eventuelle avvik, og sette inn nødvendige tiltak.

¹⁵³ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppen 13. februar 2017.

Revisorene skal vurdere hvorvidt og på hvilke områder ekstern ekspertise er nødvendig, og legge til rette for dette (ISSAI 300:30. Se også ISSAI 3000:65 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 17). I ett av prosjektene mente de at de kanskje ville fått en annen tilnærming, og et annet sluttprodukt om de hadde benyttet seg av ekstern kompetanse.¹⁵⁴ Et annet prosjekt¹⁵⁵ fikk tilført kvantitativ kompetanse fra avdelingen der det var behov for et dypdykk i det kvantitative materialet. Ekstern bistand ble også benyttet for å innhente bevis. En oversikt gitt av F1 i porteføljestyringssystemet for 2017, viser at avdelingen har inngått avtale om kjøp av ekstern kompetanse for seks prosjekter og i tre er det planlagt kjøp av ekstern bistand.

Ikke oppfylte kriterier:

Det som ikke tas opp, og som ikke er omtalt i retningslinjer for forvaltningsrevisjon er: vurdering av vesentlighet i hele prosessen, vurdering av mislighetsrisiko og diskusjon i prosjektene om etiske krav.

c) Revisorene skal vurdere vesentlighet på alle trinn i revisjonsprosessen. Man skal ikke bare ha de økonomiske sidene av emnet i tankene, men også de sosiale og politiske, med tanke på størst mulig verdipåknning (ISSAI 300:33. Se også ISSAI 3000:83 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 22-23).

Risiko og vesentlighet er et eget punkt i hovedanalyseplanen i de tre prosjektene. I det ene prosjektet problematiserte de at risikoen som lå til grunn for revisjonen kunne falle bort. I avsnittene som handlet om forventede funn, var prosjektgruppen kritisk til hvilke resultater som revisjonen kunne frembringe.

I intervju av de tre prosjektteamene kommer det fram at de, underveis i revisjonsprosessen, vurderer hvor vesentlige funnene er for undersøkelsen. Samtidig har ikke alle de tre prosjektene dokumentert formelt at vesentlighet er vurdert underveis. I det ene prosjektet hvor dette er dokumentert, har de brukt hovedanalyserapporten, og ulike versjoner av denne til å skrive inn data de hadde innhentet, samt skrive merknader til fakta de legger inn i rapporten.¹⁵⁶

Når de har skrevet ut f.eks. et kapittel i rapporten, har de løpende lagt inn merknader om hva som mangler for at den problemstillingen/underproblemstillingen som omtales skal være tilfredsstillende besvart. Deretter er merknadene gjennomgått. Noen av dem er løst ved å innhente ytterligere skriftlig dokumentasjon, andre er utkvittert ved å legge spørsmål inn i intervjuguider. Deretter er merknader løpende fjernet etter at de er håndtert. Det finnes m.a.o. ikke et annet dokument enn selve hovedanalyserapporten, og div. versjoner av denne, som dokumenterer teamets prosess for å evaluere at bevis er hensiktsmessige og tilstrekkelige.

Evaluering av bevis blir vurdert av den uavhengige kvalitetskontrollen, jf. eget skjema der kontrollen er dokumentert.

Like før rapporten gikk til departementet, sjekket prosjektet alle fakta i rapporten opp mot primærkildene. Det vil si at alle intervjuuttalelser ble sammenholdt med referat, alle tabeller fra

¹⁵⁴ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppen 14. februar 2017.

¹⁵⁵ Verifisert referat fra intervju med prosjektgruppen 13. februar 2017.

¹⁵⁶ Ytterligere informasjon er gitt av prosjektgruppene i e-mail av 24. mars 2017.

spørreundersøkelsen ble sjekket opp mot grunnlagsmaterialet i Excel, alle tabeller fra saksgjennomgangen ble sjekket opp mot summeringene i analyseskjemaet som var brukt etc. Samt at alle henvisninger til sekundærkilder ble sjekket på nytt. Når vurderingene ble skrevet, har de trukket inn relevante fakta som underbygger vurderingene. Underveis er merknader skrevet inn i vurderingene hvor det ble diskutert hvor langt det var mulig å trekke konklusjoner ut fra de fakta som forelå. Deretter hadde prosjektgruppen egne møter, samt med seksjonsleder/co-lesere hvor det ble diskutert om problemstillingene ble besvart på en tilfredsstillende måte.

I ett av de andre prosjektene opplyser prosjektteamet at de evaluerer bevisene i den diskusjonen som pågår i prosjektgruppen når de planlegger og skriver selve rapporten. Videre er det slik at metode-rådgiver, seksjonsleder og avdelingsledelse er svært opptatt av hva som ligger til grunn for det som skrives. Dette prosjektet hadde også en uavhengig kvalitetskontroll som vurderte en del.¹⁵⁷

j) revisjonen skal vurdere risikoen for misligheter når de planlegger en revisjon.

Risiko for misligheter er vurdert i en tidlig fase i ett av prosjektene, men ikke i de to andre prosjektene som er gjennomgått. Under samtalen kom det fram at dette ikke er et tema som blir diskutert i forvaltningsrevisjon, og det inngår ikke som en del av planleggingen å vurdere risiko for misligheter. Ett av teamene¹⁵⁸ sier at det ikke finnes systematiske rutiner for å vurdere misligheter. I ett av de andre teamene ville de hatt behov for flere ressurser om de skulle forfulgt en mislighetsrisiko.¹⁵⁹ I støttedokument ved mislighetsspørsmål i revisjonen som er under revisjon, står det at:

«I forvaltningsrevisjonen vil risikovurderingene og prosjektideer som følger av disse, legge føringer for hvilke røde flagg det kan være aktuelt å forfølge. I en forvaltningsrevisjon kan det være relevant å benytte foranalysen til å forfølge de røde flaggene for å undersøke om det er indikasjoner på misligheter. Dersom foranalysen indikerer at det foreligger vesentlige avvik og svakheter, må disse følges opp i en hovedanalyse»¹⁶⁰.

m) en riksrevisjon har etablert et system for å sikre at revisorene (og eventuelle innleide parter) på revisjonsoppdragsnivå oppfyller følgende etiske krav: integritet, uavhengighet og objektivitet, kompetanse, profesjonell atferd, fortrolighet og åpenhet.

Riksrevisjonen har ikke etablert et system for å sikre at revisorene i forvaltningsrevisjon (og eventuelle innleide parter) på revisjonsoppdragsnivå oppfyller følgende etiske krav: integritet, uavhengighet og objektivitet, kompetanse, profesjonell atferd, fortrolighet og åpenhet. Den ene prosjektgruppen uttaler at dette ikke er vurdert skriftlig, og det er ikke tatt opp eksplisitt i prosjektet, men at det er en bevissthet om dette i prosjektet.¹⁶¹ Det andre teamet sier at generelt har temaet etiske retningslinjer vært diskutert, men det blir ikke tatt opp spesifikt i det enkelte prosjekt. Etiske utfordringer blir diskutert og tatt hensyn til av avdelingsledelsen. Det blir tatt hensyn til relasjoner ut over den juridiske habilitets-

¹⁵⁷ Utfyllende opplysninger fra prosjektteam i e-post 24. mars 2017.

¹⁵⁸ Verifisert intervjureferat 14. februar 2017.

¹⁵⁹ Verifisert intervjureferat 14. februar 2017.

¹⁶⁰ Støttedokument ved mislighetsspørsmål i revisjon som bygger på supplerende retningslinjer om forebygging og avdekking av misligheter vedtatt av TLG i 2007.

¹⁶¹ Intervju med prosjektteam 14. februar 2017.

definisjonen, og praksis er veletablert. I det tredje teamet sier de at det er opptil den enkelte å informere. Dette er mer en praksis som har utviklet seg over tid. På et av prosjektene hadde ikke dette vært diskutert. På et annet prosjekt forutsatte prosjektleder at medarbeiderne hadde sagt fra om det var noe. Ut fra tilbakemeldingen fra de spurte team, er det ikke utviklet en prosedyre - skriftlig eller muntlig - der etiske krav blir tatt opp og diskutert.

(ii) Gjennomføring av forvaltningsrevisjoner

Bakgrunn

Denne dimensjonen beskriver kriteriene for gjennomføring av forvaltningsrevisjon som fastsatt i ISSAI 300.

Funn

Revisoren skal evaluere bevisene med tanke på å gjøre revisjonsfunn (*ISSAI 300:38 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 17*). Retningslinjene for forvaltningsrevisjon omtaler ikke at revisor skal evaluere bevisene, for om mulig å innhente flere bevis om de ikke er hensiktsmessig eller tilstrekkelig. Men viktigheten av å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessige bevis er forklart. I alle tre prosjekter som er undersøkt, går det fram av dokumentasjonen at hensiktsmessig og tilstrekkelig bevis er innhentet. Prosjektene har også gjort en evaluering av bevisene underveis, for å vurdere om det var behov for mere bevis for å underbygge funnene.

Revisorene skal kombinere og sammenligne tallmateriale fra ulike kilder (*ISSAI 300:38 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 18*). I retningslinjer for forvaltningsrevisjon er dette forklart under innhenting av revisjonsbevis, og metodetriangulering er forklart på side 17:

«Et viktig prinsipp i datainnsamlingen er prinsippet om triangulering, som innebærer å anvende flere metoder eller datakilder til å belyse samme empiriske tema, for å veie opp for de ulike metodenes/kildenes svake sider og for å redusere mulige feil og feilkilder.»

Dette arbeidet er gjort i alle tre prosjekter på en grundig måte, ved at det er innhentet statistikk og intervju fra ulike kilder.

Forvaltningsrevisjon innebærer en rekke analytiske prosesser som utvikler seg gradvis gjennom gjensidig samhandling (*ISSAI 300:38 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 1*). Prosjektene fortalte hvordan de hadde jobbet med innhenting av bevis, og analyse av disse. Alle analyseskjemaene er dokumentert på prosjektene i NYS. Prosjektene opplyser at forholdet mellom kriterier, problemstillinger og metode følger av rapporten.¹⁶²

En høy standard for profesjonell atferd skal opprettholdes gjennom hele revisjonsprosessen (*ISSAI 300:31. Se også ISSAI 3000:75*). For eksempel skal revisorer arbeide systematisk med aktsomhet og objektivitet (*ISSAI 300:31*). Dokumentasjon i NYS fra de tre prosjektene viser at de har jobbet systematisk med aktsomhet og objektivitet i hele gjennomføringsfasen ved å analysere bevis, og sjekke ut med revidert enhet om statistikk og tallmateriale er korrekt.

¹⁶² Verifisert intervjuferat 14. februar 2017.

Revisorene skal vurdere vesentlighet på alle trinn i revisjonsprosessen. Man skal ikke bare ha de økonomiske sidene av emnet i tankene, men også de sosiale og politiske, med tanke på størst mulig verdikning (ISSAI 300:33. *Se også ISSAI 3000:83*). SAI 12 (i) *Retningslinjer og standarder for forvaltningsrevisjon* problematiserer at retningslinjer for forvaltningsrevisjon ikke har et eget avsnitt i som omhandler dette. Det framgår av dokumentasjon i NYS og intervju med prosjektene at dette gjøres underveis i prosjektene ved at en ved analyse av dataene stiller spørsmål om bevisene er vesentlige for å underbygge funn. Dette framgår også av dokumentasjonen på prosjektene i NYS.

Revisorene skal opprettholde effektiv og god kommunikasjon med de reviderte enhetene og relevante interessenter gjennom hele revisjonsprosessen (ISSAI 300:29. *Se også 3000:55 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 30*). Herunder varsle den reviderte enheten om viktige sider ved revisjonen, blant annet revisjonsmål, revisjonsspørsmål og emne (ISSAI 300:29). I alle tre prosjektene som er gjennomgått, hadde de god kommunikasjon med revidert enhet underveis i prosessen. Ett av prosjektene opplyste at de tok hensyn til revidert enhets ønsker om tillegg i revisjonskriteriene. Alle tre prosjekter opplyste om god kommunikasjon med revidert enhet når det gjaldt å fremskaffe spesifikk statistikk fra revidert enhet for å gjøre analyser.

Revisorene skal dokumentere revisjonen. Informasjonen skal være tilstrekkelig fullstendig og detaljert til å kunne sette en uerfaren revisor som ikke har noen tidligere forbindelse med revisjonen, i stand til senere å se hva slags arbeid som har blitt gjort for å kunne komme frem til funnene, konklusjonene og anbefalingene i revisjonen (ISSAI 300:34. *Se også ISSAI 3000:86*). Alle tre revisjonene er godt dokumentert i NYS og som gjør det lett for en uerfaren revisor å sette seg inn i prosjektene.

Ikke oppfylte kriterier:

a) Revisorene skal finne tilstrekkelige, hensiktsmessige revisjonsbevis for å dokumentere funn, komme til konklusjoner som svar på revisjonsmålene og spørsmålene, samt gi anbefalinger når det er hensiktsmessig (ISSAI 300/23 og 38. Se også ISSAI 3000:1069 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 17-19), d) på grunnlag av funnene skal revisoren utvise faglig skjønn for å komme til en konklusjon som gir svar på revisjonsspørsmålene (ISSAI 300:38 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 21), e) revisjonsbevisene skal settes i sammenheng, og alle relevante argumenter, argumenter for og imot samt ulike perspektiver skal tas i betraktning før man trekker konklusjoner, og revisjonsmål(ene) og spørsmålene omformuleres ved behov (ISSAI 300Se også ISSAI 3000:112).

Forvaltningsrevisjonsrapporter inneholder ikke konklusjoner, men vurderinger. Dokument 3 lister opp hovedfunnene i punkter, men har ikke klare og konsise konklusjoner. Det som er utslagsgivende for at det blir score 2 på SAI 13 (ii) er at revisorene ikke kommer fram til konklusjoner i revisjonene, men vurderer funnene. Dette gjør at kriteriene a), d) og e) ikke blir oppfylt.

Imidlertid finner vi at det i alle tre prosjekter er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å dokumentere funn, og for alle tre prosjekter er det en omfattende dokumentasjon i NYS med analyseskjema der prosjektene har dokumentert sine vurderinger av bevis.

ISSAI 300/23 sier blant annet:

“Performance auditors should specifically describe how their findings have led to a set of conclusions and – if applicable – a single overall conclusion. This means explaining which criteria were developed and used and why, and stating that all relevant viewpoints have been taken into account so that a balanced report can be presented. The principles on reporting give further guidance for this process.”

ISSAI 300/38 sier blant annet:

“Auditors should obtain sufficient appropriate audit evidence to establish findings, reach conclusions in response to the audit objectives and questions and issue recommendations. All audit findings and conclusions must be supported by sufficient appropriate evidence. This should be placed in context, and all relevant arguments, pros and cons and different perspectives should be considered before conclusions can be drawn.

The auditor should evaluate the evidence with a view to obtaining audit findings. Based on the findings, the auditor should exercise professional judgement to reach a conclusion. Findings and conclusions are the results of analysis in response to the audit objectives. They should provide answers to the audit questions.

Conclusions can be based on quantitative evidence obtained using scientific methods or sampling techniques. Formulating conclusions may require a significant measure of judgement and interpretation in order to answer the audit questions, due to the fact that audit evidence may be persuasive (“points towards the conclusion that ...”) rather than conclusive (“right/wrong”). The need for precision should be weighed against what is reasonable, economical and relevant to the purpose. The involvement of senior management is recommended.»

Revisjonsbevisene skal sees i sammenheng, og alle relevante argumenter, både for og imot, samt ulike perspektiver skal tas i betraktning før man trekker konklusjoner opp mot målet for revisjonen, og revisjonsmål(ene) og spørsmålene omformuleres ved behov (ISSAI 300/38-39. Se også ISSAI 3000:112 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 17-19). Revisjonsbevisene under hver problemstilling ble nøye vurdert i alle tre prosjekter, og om funnene som bevisene baserer seg på svarer på spørsmålene i revisjonen.

I forvaltningsrevisjonsrapportene skrives ikke konklusjoner, men vurderinger av funnene. Som beskrevet under SAI 12 (i) *Retningslinjer og standarder for forvaltningsrevisjon*, settes det ikke krav til konklusjoner i forvaltningsrevisjonsrapportene. I den ene rapporten som er undersøkt, er det svart på to problemstillinger med syv vurderingspunkter over flere sider. Det er svart på problemstillingene i undersøkelsen, og ikke konkludert opp mot målet. I den andre rapporten som er undersøkt, er det svart på tre problemstillinger med åtte vurderingspunkter over flere sider. Det er svart på alle spørsmålene. I den tredje rapporten som er undersøkt, er det svart på tre problemstillinger med fem vurderingspunkter over flere sider. Vurderingene er i overskriften ikke direkte svar på spørsmålene, noe som gjør det

vanskelig å følge hvilke vurderinger som er svar på hvilke spørsmål. Denne typen lange vurderinger tilfredsstiller ikke standardkravet om en entydig konklusjon opp mot revisjonsmålet som følger logisk av forutgående premisser.

Leder for SUV 2 uttaler i intervju at man i forvaltningsrevisjonen ofte ikke gjør reelle analyser som fører til en konklusjon. Konklusjonene er faktabasert uten at de er veldig tydelige, og det er uklart i rapportene hva faktaene betyr som fører til at det ikke konkluderes på en god måte.¹⁶³ ISSAI 300 pkt. 38 setter krav om at konklusjonen i en rapport må svare klart og enkelt på mål og de problemstillinger som er reist. I NKRF sin veileder i forvaltningsrevisjon sies det samme om konklusjoner¹⁶⁴:

«Revisors vurdering munner til sist ut i en konklusjon som er revisors svar på de undersøkte problemstillingene. Konklusjonen avgjør om det er grunnlag for å gi anbefalinger til forbedringer. Revisor gjør rede for den utførte revisjonen i en forvaltningsrevisjonsrapport som legges fram for kontrollutvalget, og som er revisors svar på bestillingen».

h) revisorene skal aktivt styre revisjonsrisiko, som er risikoen for å komme til feil eller ufullstendige konklusjoner, gi ubalansert informasjon eller unnlate å skape verdi for brukerne (ISSAI 300:28. Se også ISSAI 3000:52).

Det vil si identifisere slike risikoer samt risikoreduserende tiltak i planleggingsdokumentene og aktivt følge dem opp under gjennomføringen av revisjonen (ISSAI 300:28). Prosjektene som er undersøkt, har et bevisst forhold til gjennomføringsrisiko, og at de svarer på spørsmålene som er stilt med vurderinger av hensiktsmessige og tilstrekkelig revisjonsbevis. Det som ikke kommer tydelig fram gjennom dokumentasjonen, er om de i det ene prosjektet ville fått et annet sluttprodukt om de hadde benyttet seg av ekstern kompetanse. Vurdering av revisjonsrisiko i forvaltningsrevisjon omfatter mer enn vurdering av hensiktsmessige og tilstrekkelige revisjonsbevis, jf. ISSAI 300/28 og omtale under SAI 12 (i).

(iii) Rapportering av forvaltningsrevisjoner

Bakgrunn

Denne dimensjonen beskriver kriteriene for avslutning og rapportering av forvaltningsrevisjon som fastsatt i ISSAI 300.

Funn

I en forvaltningsrevisjon rapporterer revisorene sine funn angående økonomi og effektivitet i bruken av ressurser og om hvor effektivt målene blir nådd (ISSAI 300:39 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 7-9, 21 og 30). Det bør nevnes at rapportene kan variere med tanke på omfang og art. De kan for eksempel evaluere hvorvidt ressurser er brukt på en forsvarlig måte, og/eller kommentere virkningen av retningslinjer og programmer (ISSAI 300:39). En av rapportene er resultatorientert, mens en av de andre rapportene er en resultatorientert og systemorientert revisjoner. Den tredje rapporten er en kombinasjon av resultat- og problemorientert revisjon.

Revisorene bør legge vinn på å avgi revisjonsrapporter som er omfattende (ISSAI 300:39. Se også ISSAI 3000:116-117). Det vil si å ta med all informasjon som er nødvendig for å ta opp revisjonsmålet og

¹⁶³ Verifisert referat fra intervju med seksjonsleder i SUV 2 den 27.1.2017.

¹⁶⁴ Veileder i forvaltningsrevisjon, side 17. 2016. NKRF.

revisjonsspørsmålene, samtidig som de er detaljerte nok til å gi en forståelse av emnet, funnene og konklusjonen (ISSAI 300:39). Alle tre revisjonene var omfattende, med variert metodebruk og analyser. Alle tre revisjonene er detaljerte nok til å gi en forståelse av emnet og funnene. Beskrivelsen av manglende konklusjoner i forvaltningsrevisjonsrapportene er beskrevet utførlig under SAI 13 (ii).

Revisorene bør legge vinn på å avgi revisjonsrapporter som er balanserte (ISSAI 300:38. Se også ISSAI 3000:126, 131 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 7, 20, 30, 32 og 34). Det vil si balansert i innhold og tone. Alle bevis må presenteres på en objektiv måte (ISSAI 3000:131). Bevisene er presentert på en objektiv måte, men det ene teamet understreket at de var uenig med ledelsen i endelige vurderinger.¹⁶⁵

Revisorene skal vurdere vesentlighet på alle trinn i revisjonsprosessen (ISSAI 300:33. Se også ISSAI 3000:83). Det vil si styre risikoen for å produsere irrelevante eller lite virkningsfulle funn eller rapporter (ISSAI 300:33). Dette punktet er det svart på under SAI 13 (ii) *Gjennomføring av forvaltningsrevisjon*.

Rapporten skal inneholde informasjon om revisjonskriteriene og kildene til disse (ISSAI 300:39. Se også ISSAI 3000:122). Dette er gjort grundig i alle tre rapporter.

Dersom det er relevant, og en riksrevisjons mandat tillater det, skal revisorene søke å gi konstruktive anbefalinger som det er sannsynlig at vil bidra betydelig til å avhjelpe svakheter eller problemer som revisjonen har avdekket (ISSAI 300:40. Se også ISSAI 300:39, ISSAI 3000:126 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 7, 17, 30, 32 og 34). Riksrevisjonen gir konstruktive anbefalinger i forvaltningsrevisjonsrapportene.

Reviderte enheter skal få mulighet til å kommentere revisjonsfunnene, konklusjonene og anbefalingene før Riksrevisjonen utsteder revisjonsrapporten (ISSAI 300:29. Se også ISSAI 3000:129 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 19, 30 og 35). Dette gjøres i to omganger til revidert enhet. Foreløpig rapport sendes departementet for fakta-sjekk i første runde. Etter at eventuelle feil er rettet opp, sendes rapporten på nytt for at statsråden skal svare. Statsrådets svar er bakt inn i Dokument 3-teksten, før Riksrevisjonen skriver sin sluttmerknad som svar på statsrådets svar.

Eventuell uenighet med den reviderte enheten skal analyseres, og faktiske feil korrigeres. Undersøkelsen av tilbakemelding skal registreres i arbeidspapirene slik at endringer i utkastet til revisjonsrapporten, eller grunnene for ikke å gjøre endringer, er dokumentert (ISSAI 300:29. Se også ISSAI 3000:130). I det ene prosjektet opplyste prosjektgruppen at funnene ikke ble endret, men måten de var presentert på for å gjøre teksten mer pedagogisk.¹⁶⁶ Det andre prosjektet opplyser at håndtering av departementets merknadene ligger i logg i NYS.¹⁶⁷ Kommentarene fra departementet var skrevet inn, og det var gjort en vurdering om en skulle ta/ikke ta/delvis ta hensyn til kommentaren. I et eget felt var det gitt en begrunnelse for vurderingen. I de fleste tilfeller ble departements kommentar hensyntatt. I det tredje prosjektet ble det gjort enkelte endringer i faktadelen på bakgrunn av tilbakemelding fra departementet.

Ikke oppfylte kriterier:

c) Revisorene bør legge vinn på å avgi revisjonsrapporter som er overbevisende (ISSAI 300:39. Se også ISSAI 3000:116, 118). Det vil si at de er logisk oppbygget og presenterer et tydelig forhold mellom revisjonsobjektet, kriteriene, funnene, konklusjonene og anbefalingene (ISSAI 300:38). Alle tre

¹⁶⁵ Verifisert intervju med prosjektgruppen 14. februar 2017.

¹⁶⁶ Verifisert intervju med prosjektgruppen 13. februar 2017.

¹⁶⁷ Verifisert intervju med prosjektgruppen 14. februar 2017.

revisjonene er logisk oppbygget, og presenterer et tydelig forhold mellom revisjonsobjekt, kriteriene og funnene, men de inneholder ikke konklusjoner.

d) Revisorene bør legge vinn på å avgi revisjonsrapporter som er leservennlige (ISSAI 300:38. Se også ISSAI 3000:116, 120). Det vil si at de er så klare og konsise som emnet tillater, og entydig formulert (ISSAI 300:38). Det er ikke gitt klare konklusjoner opp mot målet med revisjonene, og det kan svekke leservennligheten av rapporten. Det stiller større krav til leser, som selv må trekke konklusjoner ut fra de vurderingene som er gjort i rapportene. I den ene av de gjennomgåtte rapportene, er det i vurderingsdelen vanskelig å se hvilke vurderingsdeler som hører til hvilken problemstilling.

h) Rapporten skal inneholde konklusjoner som svarer på revisjonsmålet og spørsmålene, svare tydelig på revisjonsspørsmålene eller forklare hvorfor dette ikke var mulig.

I Dokument 3 er hovedfunnene i undersøkelsen listet opp i punkter. Kvalitetssikringsgruppen mener at dette tilfredsstiller kravene til konklusjon.¹⁶⁸ Svar på problemstillingene er gitt i form av vurderinger i forvaltningsrevisjonsrapporten, som er vedlagt Dokument 3. Vurderingsdelen i rapporten inneholder en beskrivelse av funnene i prioritert rekkefølge. Det er derfor ingen tydelig konklusjon opp mot mål og problemstillinger verken i Dokument 3 eller i rapporten. En oppstilling av funn tilsvarer ikke en overordnet konklusjon.

j) riksrevisjonen skal oppgi hvilke standarder den bruker når den gjennomfører revisjoner, og disse opplysningene skal være tilgjengelige for brukere av Riksrevisjonens rapport, jf. ISSAI 100:8.

I Riksrevisjonens forvaltningsrevisjonsrapporter oppgis følgende om hvilke standarder revisjonen er gjennomført etter:

«Revisjonen er gjennomført i samsvar med Riksrevisjonens lov og instruks, og med retningslinjer for forvaltningsrevisjon som er konsistente med og bygger på ISSAI 300, INTOSAI's internasjonale standarder for forvaltningsrevisjon.»

INTOSAI's grunnleggende prinsipper fastsetter hvordan en riksrevisjon kan referere til ISSAI-ene når den rapporterer, ISSAI 100/4:

“The Fundamental Auditing Principles at level 3 (ISSAIs 100-999) draw and elaborate on ISSAI 1 – The Lima Declaration and the ISSAIs at level 2 and provide an authoritative international frame of reference defining public-sector auditing.”

ISSAI 100/5:

“Level 4 translates the Fundamental Auditing Principles into more specific and detailed operational guidelines that can be used on a daily basis in the conduct of an audit and as auditing standards when national auditing standards have not been developed. This level comprises General Auditing Guidelines (ISSAIs 1000-4999) which set the requirements for financial, performance and compliance auditing.”

¹⁶⁸ Internt notat av 21. april 2017 fra kvalitetssikringsgruppen for evaluering 2017 iht. SAI PMF.

ISSAI 100/8:

*“The Fundamental Auditing Principles form the core of the General Auditing Guidelines at level 4 of the ISSAI framework. The principles **can be used to establish authoritative standards in three ways**:*

- as a basis on which SAIs can develop standards;*
- as a basis for the adoption of consistent national standards;*
- as a basis for adoption of the General Auditing Guidelines as standards.*

SAIs may choose to compile a single standard-setting document, a series of such documents or a combination of standard-setting and other authoritative documents. SAIs should declare which standards they apply when conducting audits, and this declaration should be accessible to users of the SAI’s reports. Where the standards are based on several sources taken together, this should also be stated. SAIs are encouraged to make such declarations as part of their report, however a more general form of communication may be used.”

ISSAI 300/7:

“Where an SAI’s auditing standards are based on or consistent with the Fundamental Principles of Performance Auditing, these may be referred to by stating:” ... We conducted our audit[s] in accordance with [standards], which are based on [or consistent with] the Fundamental Principles of Performance Auditing of the International Standards of Supreme Audit Institutions.” The reference may be included in the audit report or communicated by the SAI in a more general form covering a defined range of engagements.”

Riksrevisjonens retningslinjer for forvaltningsrevisjon er ifølge leder for SUV2 en håndbok, og faller ikke inn under definisjonen av nasjonal standard i ISSAI 100/8. Disse retningslinjene ble utarbeidet før ISSAI 300 var vedtatt av INCOSAI, på bakgrunn av et tidlig utkast til ISSAI 300. De er derfor ikke bygget på en gjeldende INTOSAI standard. Selskapskontrollen rapporteres til Stortinget uten henvisning til hvilke standarder som følges i revisjonen. Riksrevisjonen følger ikke INTOSAI krav til å henvise til standarder når den refererer til at revisjonene er gjennomført i tråd med retningslinjer for forvaltningsrevisjon på rapportenes første side.

SAI-14: Resultater av forvaltningsrevisjoner (Score=4)

Denne indikatoren gjelder resultatene av forvaltningsrevisjonen – rettidig foreleggelse og publisering av forvaltningsrevisjonsrapporter samt oppfølging av revisjonsresultatene.

Indikator-score for SAI-14: 4		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Rettidig foreleggelse av resultater av forvaltningsrevisjon	Kriteriet er oppfylt. Alle forvaltningsrevisjoner forelegges relevant myndighet innen 15 dager etter at revisjonen er fullført.	4

(ii) Rettidig publisering av resultater av forvaltningsrevisjon	Kriteriet er oppfylt. Alle Forvaltningsrevisjonsrapporter blir publisert innen 15 dager etter at de er offentliggjort.	4
(iii) Riksrevisjonens oppfølging av implementeringen av observasjoner og anbefalinger fra forvaltningsrevisjoner	Oppfylte kriterier: a), c), d), e), f) og g). Ikke oppfylt kriterium: b) Oppfølging er ikke begrenset til gjennomføringen av anbefalingene, men fokuserer på hvorvidt den reviderte enheten har tatt opp problemene i tilstrekkelig grad og avhjulpet den underliggende situasjonen innen rimelig tid.	3

(i) Rettidig foreleggelse av resultater av forvaltningsrevisjoner

Bakgrunn

Forvaltningsrevisjonsrapporter skal forelegges relevant myndighet til rett tid. Foreleggelse innebærer å sende/gi den endelige revisjonsrapporten til den myndighet som skal være ansvarlig for å vurdere rapporten og iverksette aktuelle tiltak. I mange land blir forvaltningsrevisjonsrapporter forelagt den lovgivende forsamlingen som formell mottaker, mens kopier deles med andre interessenter til orientering. Revisjonsrapporten er fullstendig når beslutningstaker(e) i en riksrevisjon (for eksempel lederen) har godkjent den.

Funn

Alle forvaltningsrevisjoner sendes til Stortinget innen 15 dager etter at revisjonen er fullført. Det varierer hvor lang tid det tar fra kollegiet har underskrevet dokumentet til det er levert Stortinget. Den korteste observerte tiden er fem dager, men ofte tar det lenger tid fordi det er komiteen som bestemmer når de er klare for å motta rapport. I inneværende periode har det hendt at det har tatt 14 dager.

(ii) Rettidig publisering av resultater av forvaltningsrevisjoner

Bakgrunn

Riksrevisjoner bør legge vinn på å gjøre forvaltningsrevisjonsrapportene lett tilgjengelige, også for allmennheten (ISSAI 300:41). En riksrevisjon kan publisere sine revisjonsrapporter på sine nettsider og/eller i papirutgave. Nasjonal lovgivning bestemmer ofte stadiet i prosessen hvor en riksrevisjon kan publisere revisjonsrapporten (for eksempel ikke før rapporten er forelagt den lovgivende forsamlingen).

Funn

Alle forvaltningsrevisjoner publiseres inne 15 dager etter at de er levert Stortinget til behandling.

(iii) Riksrevisjonens oppfølging av implementeringen av observasjoner og anbefalinger fra forvaltningsrevisjoner.

Bakgrunn

Oppfølging refererer til hva riksrevisjoner selv gjør for å holde orden på observasjonene og anbefalingene den har gitt, og hvordan den undersøker hva reviderte enheter eller andre ansvarlige parter har gjort for å avhjelpe dem (ISSAI 300:42 og retningslinjene for forvaltningsrevisjon side 35-37 og mal for oppfølging på side 43). Denne dimensjonen ser på oppfølging av funn i forvaltningsrevisjon.

Funn

Formålet med oppfølgingen av en forvaltningsrevisjon er å se om de endringer Stortinget vektla i behandlingen av rapporten, er fulgt opp av departementet. Oppfølgingen kan bestå i å avklare om departementet har satt i verk tiltak som følge av forvaltningsrevisjonen, og om det har skjedd forbedringer i resultater og måloppnåelse. Det sendes brev til departementet med spørsmål om hva som er gjort og en svarfrist. På bakgrunn av svaret vurderes det hva som skal gjøres.

Det skrives en plan for oppfølging etter endt prosjekt, og etter tre år (som hovedregel) sendes det brev til ansvarlig departement med spørsmål om å redegjøre for hvilke tiltak som er iverksatt for å følge opp Riksrevisjonens anbefalinger og kontroll- og konstitusjonskomiteens merknader. Oppfølgingen skal integreres i den årlige virksomhetsplanleggingen. Virksomhetsplanen har en oversikt over hvilke Dokument 3-rapporter som skal følges opp det enkelte år. I Riksrevisjonens felles overordnede risikovurdering hvert år (FOR-prosessen), skal det vurderes om regnskapsrevisjonen/selskapskontrollen også kan utføre deloppgaver der deres revisjonsfokus gir fortrinn i oppfølgingen.¹⁶⁹

Stortinget får tilbakemelding om oppfølgingen gjennom Dokument 3:1. Oppfølgingen vil kunne gjennomføres på ulike måter og på ulike tidspunkter avhengig av hva Stortinget vektla ved sin behandling av saken, hvilke funn som ble vektlagt i rapporteringen, hvor langt ut i resultatkjeden oppfølgingen bør skje og andre forhold som eventuelt kommer fram i planleggingen av oppfølgingen.

Vi har sett på 16 oppfølginger av forvaltningsrevisjoner som er rapportert til Stortinget i Dokument 3:1 (2016-2017). 14 av sakene ble avsluttet, mens to saker blir fulgt opp videre. Dette gjelder bærekraftig havbruksforvaltning der Riksrevisjonen mener at det tar tid før vi kan se virkningene av departementets arbeid, og skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av merverdiavgift. Riksrevisjonen mener det her er for tidlig å vurdere om målet om styrket kontroll på merverdiavgiftsområdet generelt vil bli nådd. I de 14 andre forvaltningsrevisjonene, «er saken avsluttet». I oppfølgingene henvises det også til reformer som er iverksatt, stortingsmeldinger som tar opp temaer som Riksrevisjonen har behandlet og handlingsplaner.

Revisorene skal følge opp tidligere revisjonsfunn og anbefalinger der det er hensiktsmessig (*ISSAI 300:42. Se også ISSAI 3000:136*). Dette gjøres for alle forvaltningsrevisjonsrapporter.

Hvis mulig tar oppfølgingsrapporten med konklusjonene og virkningene av alle relevante avhjelpende tiltak (*ISSAI 300:42. Se også ISSAI 3000:136*). Riksrevisjonens oppfølgingsprosedyrer gir rom for at den reviderte enheten kan gi informasjon om avhjelpende tiltak som er iverksatt, eller hvorfor avhjelpende tiltak ikke er iverksatt (*ISSAI 20:3*). I brev som sendes den reviderte enheten spørres det om hvilke avhjelpende tiltak som er iverksatt, men det spørres ikke eksplisitt om hvorfor ikke avhjelpende tiltak er iverksatt. I svarbrevet antas det at forklaringer på hvorfor avhjelpende tiltak ikke er iverksatt vil bli forklart.

Oppfølgingen skal rapporteres på riktig måte for å gi tilbakemelding til den lovgivende forsamlingen (*ISSAI 300:42. Se også ISSAI 10:7 og ISSAI 3000:136*). Alle revisjoner som blir fulgt opp det enkelte år, blir rapportert i Dokument 3:1 som blir sendt Stortinget for behandling.

¹⁶⁹ Hentet fra støttesidene til forvaltningsrevisjon i NYS.

Oppfølgingsresultatene kan rapporteres enkeltvis eller som en konsolidert rapport, som igjen kan inneholde en analyse av ulike revisjoner og mulig fremheve felles trender og temaer på tvers av en rekke rapporteringsområder (ISSAI 300:42). Dette er ikke et krav i ISSAI 300. I Dokument 3:1 (2016-2017) er alle 16 rapporter som er fulgt opp dokumentert enkeltvis i dokumentet. Dokument 3:1 inneholder ikke en analyse av felles trender og temaer på tvers av rapporteringsområder. Instruks om Riksrevisjonens virksomhet §9 punkt f) sier:

«forvaltningen gjennomfører vedtatt miljøpolitikk slik at prinsippet om bærekraftig utvikling og god forvaltning av naturressurser etterleves».

For å øke nytteverdien i tråd med *Instruks om Riksrevisjonen*, bør Riksrevisjonen vurdere å gjøre analyser av felles trender og temaer. Enkelte av områdene i Dokument 3:1 (2016-2017) har overlappende temaer, så som skatt og bærekraftig forvaltning av naturressurser.

Riksrevisjoner bør ha en etablert en praksis for å vurdere vesentlighet og viktigheten av de identifiserte problemene for å kunne avgjøre om en oppfølging krever enda en ny revisjon (*Arbeidsgruppe for resultatmålingsrammeverk, ISSAI 100:41, ISSAI 300:33. Se også ISSAI 3200:152-153*). Dette gjøres, og i retningslinjene for forvaltningsrevisjon står det på side 37 at:

«dersom oppfølgingen viser at det ikke har skjedd nødvendige forbedringer, og det fortsatt er store svakheter og manglende måloppnåelse, kan revisor vurdere å gjøre en ny forvaltningsrevisjon på området. I slike tilfeller skal denne risikovurderes på linje med andre prosjektforslag».

I Dokument 3:1 (2016-2017) informeres Stortinget om at to revisjoner følges opp videre. I tillegg informeres det i dokumentet om en tidligere revisjon som har blitt fulgt opp av to revisjoner, en som ble rapportert våren 2016 og en revisjon som er planlagt overlevert Stortinget i 2017.

Ikke oppfylte kriterier:

b) Oppfølging er ikke begrenset til gjennomføringen av anbefalingene, men fokuserer på hvorvidt den reviderte enheten har løst problemene i tilstrekkelig grad og avhjulpet den underliggende situasjonen innen rimelig tid (ISSAI 300:42. Se også ISSAI 3000:139).

I enkelte av de 14 rapportene der «saken er avsluttet» er det vanskelig å se ut fra vurderingene i oppfølgingen at den reviderte enhetene i tilstrekkelig grad har løst problemene og at den underliggende situasjonen er avhjulpet innen rimelig tid.

Et eksempel er *Riksrevisjonens undersøkning av kommunane si styring og kontroll med tenester med nasjonale mål* - Dokument 3:7 (2012-2013). Kontroll- og konstitusjonskomiteen sier i sin merknad:

«Komiteen mente at det er alvorlig når mange kommuner har svak kontroll og styring med tjenester som er viktige for brukerne, og mangler kunnskap om kvaliteten på de tjenestene kommunens innbyggere mottar. Den mente at følgene av at kommunene har manglende kontroll med tjenestene, er at lovbrudd

ikke avdekkes, manglende oversikt over eventuelle problemer, og at nødvendige forbedringer ikke blir iverksatt».

Denne oppfølgingen ble avsluttet. Riksrevisjonens vurdering er at:

«Riksrevisjonen merker seg at Kommunal- og moderniseringsdepartementet ser det som uvisst om strukturendringene som følger av den pågående kommunereformen vil føre til profesjonalisering av administrativ styring og kontroll i kommunene på kort sikt, men at departementet antar at større kommuner med bedre kapasitet og kompetanse kan gi rom for mer systematisk arbeid med styring og kontroll på lengre sikt. Riksrevisjonen merker seg videre at departementet vil vurdere endringer i kommuneloven som kan bidra til å styrke kommunenes internkontroll».

Her antar Riksrevisjonen at en kommende reform vil avhjelpe den underliggende situasjonen før reformen er innført. For borgerne kan det være vanskelig å forstå hvordan Riksrevisjonen følger opp saker når den avslutter saker som har store konsekvenser for innbyggere i en kommune. Det foretas ingen tverrgående analyser i oppfølgingen, men Riksrevisjonen vurderer departementets oppfølging til slutt.

Ord som blir brukt i oppfølgingene til Riksrevisjonen ved vurderinger av departementenes arbeid er: vi merker oss, Riksrevisjonen registrerer at, Riksrevisjonen antar at disse endringene vil bidra positivt til at samfunnsøkonomiske analyser i større grad gjennomføres når slike analyser er relevante i forbindelse med utredning av tiltak. Denne type ordbruk signaliserer ikke at Riksrevisjonen følger opp sakene aktivt, men signaliserer at Riksrevisjonen mottar informasjon (passivt).

SAI-15: Standarder og kvalitetsstyring for etterlevelserevisjon (Score = 2)

Denne indikatoren viser til de grunnleggende prinsippene for etterlevelserevisjon i ISSAI 400. SAI-15 ser på grunnlaget for praksisen i etterlevelserevisjon, herunder revisjonsstandarder og veiledningsmateriell, samt til en riksrevisjons prosedyrer for å sikre kvaliteten på etterlevelserevisjonene. Riksrevisjoners generelle systemer for å sikre kvaliteten på revisjonsarbeidet vurderes ut fra indikatorene for kvalitetskontroll i SAI-4, samt rekruttering og opplæring av ansatte i relevante revisjonsfag i SAI-22 og SAI-23.

Indikator-score for SAI-15: 2		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Standarder og retningslinjer for etterlevelserevisjon	Oppfylte kriterier: b), c), d), e), f), g), h), i), j), k), l), m), n), o), p), q) og r) Ikke oppfylte kriterier: a) elementene som er relevant for etterlevelserevisjon skal identifiseres av revisor før revisjonen begynner.	4
(ii) Revisjonsteamets ledelse og kompetanse	Oppfylte kriterier: j), p) og q) Ikke oppfylte kriterier: En riksrevisjon skal ha etablert et system som sørger for at «de enkelte medlemmene av revisjonsteamet samlet sett har profesjonell kompetanse, ferdigheter og erfaring	0

	<p>som er nødvendig for å gjennomføre etterlevelserevisjon». Dette inkluderer: a) En forståelse for og praktisk erfaring med den typen revisjon som gjennomføres, b) En forståelse for de gjeldende standardene, c) En forståelse av den reviderte enhetens virksomhet, d) Evne og erfaring til å utvise faglig skjønn. Systemet skal sikre at e) Kunnskapen, ferdighetene og ekspertisen som kreves for å gjennomføre en etterlevelserevisjon, blir identifisert. f) Hvis det brukes eksterne eksperter, skal det evalueres om de har nødvendig kompetanse, evner og objektivitet. g) Det er klare rapporteringslinjer og fordeling av ansvar innen teamet.</p> <p>En riksrevisjon skal gi nødvendig støtte til revisorene angående følgende: h) å identifisere tildelt myndighet på grunnlag av «formelle kriterier som lovgivning, forskrifter gitt under gjeldende lovverk og andre relevante lover, forskrifter og avtaler, herunder budsjettlover (regularitet)» og «der hvor formelle kriterier mangler eller det er tydelige hull i lovgivningen ... generelle prinsipper for god økonomisk styring i offentlig sektor og offentlige tjenstemenns atferd (korrekt atferd)» i) identifisere egnede kriterier som grunnlag for å evaluere revisjonsbevis, utarbeide revisjonsfunn og trekke konklusjoner k) å vurdere «tre ulike dimensjoner for revisjonsrisiko: iboende risiko, kontrollrisiko og oppdagelsesrisiko» l) å forstå «kontrollmiljøet og de relevante internkontrollene» samt å evaluere «risikoen for at internkontrollene ikke forebygger eller oppdager vesentlige tilfeller av manglende overholdelse». m) herunder «risikofaktorer for misligheter i risikovurderingen» og utøve «tilbørlig faglig aktsomhet og forsiktighet» hvis man kommer over tilfeller av manglende overholdelse som kan være tegn på misligheter n) å bestemme «de forestående revisjonshandlingenes art, tidspunkt og omfang» «i lys av kriteriene, virkeområdet og egenskapene til den reviderte enheten» samt «å identifisere risikoer og deres innvirkning på revisjonshandlingene» og o) å utarbeide «en revisjonsstrategi og en revisjonsplan»</p> <p>Det gis omfattende støtte i tråd med punktene over til revisjonsteamene ved gjennomføring av etterlevelserevisjon med betryggende sikkerhet som rapporteres i rapportformat. Det gis begrenset støtte til gjennomføring av etterlevelserevisjon av administrativt regelverk med moderat sikkerhet etter eventuelle avvik funnet i finansiell revisjon.</p>	
(iii) Kvalitetskontroll i etterlevelserevisjon	<p>Oppfylte kriterier: a), b), c), og f)</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: d) eventuell uenighet innen en riksrevisjon skal dokumenteres tydelig og løses før en rapport utstedes og e) en riksrevisjonen må forstå hvor viktig kvalitetsgjennomgang av oppdrag er for dens arbeid, og [der det gjennomføres] skal forhold som tas opp, løses på en tilfredsstillende måte før en rapport utstedes.</p>	2

(i) Standarder og retningslinjer for etterlevelsesrevisjon

Bakgrunn

Denne dimensjonen undersøker hvorvidt en riksrevisjons vedtatte revisjonsstandarder er i tråd med de grunnleggende prinsippene for etterlevelsesrevisjon i ISSAI 400. Den vurderer også hvorvidt riksrevisjoner har retningslinjer og prosedyrer som tolker standardene i sammenheng med hver enkelt riksrevisjon. Slike retningslinjer og prosedyrer kan finnes i forskjellige dokumenter, for eksempel revisjonsveiledninger. De bør dokumenteres skriftlig.

Funn

Riksrevisjonens toppledergruppe vedtok i 2012 å implementere alle ISSAler på nivå 4¹⁷⁰. ISSAI 4200 var gjeldende standard for etterlevelsesrevisjon i Riksrevisjonen i 2015, og inneholder nesten alle relevante krav i ISSAI 400. Kravet om å identifisere elementene som er relevant for etterlevelsesrevisjon før revisjonen begynner, altså tiltenkt bruker og ansvarlig part i lys av tildelt myndighet¹⁷¹, er ikke dekket av ISSAI 4200. Dette er det eneste prinsippet i ISSAI 400 som ikke er behandlet av Riksrevisjonen eller drøftet i veileder i sektorarbeid eller håndbok for etterlevelsesrevisjon.

Riksrevisjonen benyttet i 2015 ISSAI 4200 som grunnlag for å rapportere om saksforhold i egne etterlevelsesrapporter med betryggende sikkerhet, og standardene ble referert til i rapportene. Denne standarden ble også benyttet til å gjennomføre revisjon av administrativt regelverk med moderat sikkerhet etter eventuelle indikasjoner på avvik i den finansiell revisjonen. Når indikasjonen skal undersøkes nærmere for å konstatere brudd eller ikke brudd, faller revisjonen inn under ISSAI 4200¹⁷². Uttalelsen om administrativt regelverk rapporteres til alle reviderte virksomheter sammen med meningen om regnskapet.

I 2015 ble det utarbeidet en egen håndbok for etterlevelsesrevisjon i regnskapsrevisjonen som beskriver gjennomføring av revisjonsprosessen etter ISSAI 4200, med konkrete henvisninger til hvordan dette skal gjennomføres i maler i støtteverktøyet NYS. Håndboken beskriver hvordan vesentlighet skal vurderes i planfasen av revisjonen, og vesentlighetsvurderingen skal dokumenteres i egen kolonne både i planmal og konklusjonsmal for etterlevelsesrevisjonene. Disse malene, i tillegg til en egen rapportmal i NYS, er obligatorisk for revisor å følge for å dokumentere revisjonen. Revisor må i planmalen og i metodedelen av rapporten beskrive hvilke bevis som skal hentes inn, og i rapporteringsmalen gjøre en vurdering av om bevisene som er innhentet er tilstrekkelige og hensiktsmessige til å gi grunnlag for en konklusjon med betryggende sikkerhet. Støtteverktøyet NYS har også en egen støtteside med henvisning til standarder, håndbok og maler. Støttesidene i NYS er ikke oppdatert i henhold til ny metodikk. Endringer i maler og metodiske krav kommuniseres til revisorer gjennom kurs¹⁷³. Siden støttesidene ikke oppdateres løpende, kan det være noe vanskelig for revisor å kjenne til hva som er gjeldende metodikk. De intervjuede revisjonsteamene oppgir også at håndbok og støttesider i liten grad benyttes i praktisk

¹⁷⁰ <http://esak/GetFile.aspx?fileId=217175>

¹⁷¹ ISSAI 400 /27

¹⁷² Intervju med leder i SUV 1 27. januar 2017

¹⁷³ Intervju med leder i SUV1 27. januar 2017

gjennomføring av revisjonene, siden endringer ikke er oppdatert. ISSAI 400 er ikke gjort tilgjengelig for revisorene på støttesiden.

(ii) Revisjonsteamets ledelse og kompetanse

Bakgrunn

Denne dimensjonen undersøker hvorvidt en riksrevisjon har etablert et system som sørger for at medlemmene av et team for etterlevelserevisjon samlet sett har nødvendige ferdigheter og erfaring. Den ser også på hva slags støtte riksrevisjoner gir sine revisorer for gjennomføring av etterlevelserevisjon.

Funn

Under denne dimensjonen er følgende krav oppfylt: at Riksrevisjonen skal gi revisorene støtte til å avgjøre hvilke elementer som er relevante for det aktuelle sikkerhetsnivået, til å innhente tilstrekkelige, hensiktsmessige revisjonsbevis for å danne grunnlaget for konklusjonen eller uttalelsen og til å utarbeide en skriftlig rapport i en egnet form.

Ikke oppfylte kriterier:

Riksrevisjonen mangler et kompetansestyringssystem som skal sikre at deltakerne i revisjonsteamet samlet har den nødvendige kunnskap, ferdigheter og ekspertise til å gjennomføre revisjonen. Med kompetansestyringssystem menes et system som synliggjør ledelsens dokumenterte vurdering av behovet for kompetanse for å løse det enkelte revisjonsoppdrag opp mot kompetansekravene slik de er definert i ISSAI 400. ISSAI 400/45 setter krav til kompetanse om revisjonstypen etterlevelserevisjon, relevante standarder og tildelt myndighet, en forståelse av den reviderte enheten og tilstrekkelig evne og erfaring til å utøve profesjonelt skjønn. Et system for kompetansestyring er ment å identifisere den kompetanse som er nødvendig for å gjennomføre en etterlevelserevisjon, om teamet innehar den kompetansen eller ikke og klart definere ansvar- og myndighet innenfor revisjonsteamet. Om ikke nødvendig kompetanse innehas av medlemmene av teamet, eller i Riksrevisjonen, skal man vurdere behovet for eksterne eksperter og om eksterne eksperter har nødvendig kompetanse. En vurdering av behovet for ekstern kompetanse gjennomføres på IKT-revisjoner, der Riksrevisjonen har et system for å hente inn IKT-kompetanse fra SUV 3. Riksrevisjonen har elementer av kompetansestyring i gjennomføring av SUS-samtale med den enkelte, der utviklingsmuligheter og ønsker for kommende års revisjon drøftes. I de gjennomgåtte etterlevelserevisjonene er det imidlertid ikke spor av ledelsesvurderinger av om revisjonsteamet samlet innehar den kompetanse standarden krever. I de tre revisjonene som er undersøkt, fant vi ingen dokumenterte vurderinger av revisjonsteamenes kompetanse. I ett tilfelle samarbeidet to seksjonsledere om å bemanne revisjonen med riktig og kvalifisert kompetanse med utgangspunkt i de to seksjonenes samlede kompetanse. Dette kan imidlertid ikke anses som et institusjonalisert kompetansestyringssystem i tråd med kriteriene i SAI-PMF.

Det er mangel på støtte til revisjoner av administrativt regelverk med begrenset sikkerhet etter ISSAI 4200 som påvirker totalskåren for denne dimensjonen. Det er kun rapporteringsformatet, beskrivelse av mulige revisjonshandlinger og sikkerhetsnivået som er beskrevet for revisor i malen som er utarbeidet

for revisjon av administrativt regelverk med begrenset sikkerhet etter ISSAI 4200. Støtte til revisor for å utforme revisjonen i tråd med øvrige standardkrav mangler.

For etterlevelserevisjon av saksforhold som rapporteres med betryggende sikkerhet i egen etterlevelsereport, gir Riksrevisjonen revisjonsteamene støtte i form av håndbok, maler i støttesystemet NYS og kursvirksomhet. I håndboken dekkes standardens krav til å identifisere tildelt myndighet og egnede kriterier, sikkerhetsnivå, mislighetsrisiko, revisjonsbevis, revisjonsstrategi og -plan, tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis og rapporteringsformat. Det eneste området i kriteriene som ikke er omfattet av støttematerialet er hvordan anvende revisjonsrisikomodellen i etterlevelserevisjon. I tillegg gis det metoderådgivning til alle etterlevelserevisjoner. Metoderådgivningen fra SUV 1 er definert som støtte til revisjonsprosjektene, mens ansvaret for gjennomføring og kvalitetssikring av revisjonen ligger i linjen.¹⁷⁴ Innholdet og rammene for metoderådgivningen kommuniseres i form av egne rutiner til alle revisjonsteam.

Revisjon av administrativt regelverk faller inn under den finansielle revisjonen, slik Riksrevisjonen har definert dette. Gjennom prosessen for finansiell revisjon, skal revisor være oppmerksom på mulige brudd på administrativt regelverk. Dersom slikt mulig brudd identifiseres, gjennomføres ytterligere kontrollhandlinger i tråd med ISSAI 4200 med begrenset sikkerhet. For gjennomføring av slik etterlevelserevisjon av administrativt regelverk med begrenset sikkerhet, er det utviklet en egen mal som støtte til revisor. I denne malen er få av standardkravene nevnt ovenfor dekket.

(iii) Kvalitetskontroll i etterlevelserevisjon

Bakgrunn

Dimensjonen undersøker hvordan kvalitetssikringstiltak for etterlevelserevisjon er blitt implementert i praksis. Kvalitetssikring beskriver summen av tiltak som er iverksatt for å sikre høy kvalitet på hvert enkelt revisjonsprodukt, og den utføres som en integrert del av revisjonsprosessen. Tiltakene bør sikre at revisjonen er i samsvar med gjeldende standarder, og at revisjonsrapporten, konklusjonene eller uttalelsen er reell under omstendighetene i henhold til ISSAI 400/44. En rekke personer kan være involvert i kvalitetskontroll i flere faser av revisjonsprosessen. Linje- og gruppeledere spiller ofte en nøkkelrolle, ettersom de gransker utkast til planer, revisjonsarbeid og utkast til rapport før revisjonen er avsluttet. En riksrevisjons system for kvalitetskontroll i organisasjonen måles et annet sted i rammeverket (SAI-4 iii).

Funn

Under denne dimensjonen er følgende krav oppfylt: a) Alt arbeid som utføres, skal gjennomgås for å bidra til kvalitet samt å fremme læring og personalutvikling og b) Revisoren (...) skal implementere prosedyrer for kvalitetskontroll under revisjonen ... med sikte på at revisjonen er i samsvar med gjeldende standarder. En gjennomgang av utvalgte etterlevelserevisjoner viser at gjennomføringen av kvalitetskontrollen er dokumentert i maler og annen dokumentasjon. c) Der hvor vanskelige eller omstridte forhold oppstår, skal Riksrevisjonen sørge for at relevante ressurser (for eksempel fagekspert) brukes til å håndtere slike saker. Det finnes elementer av et system for å trekke inn

¹⁷⁴ Intervju med leder i SUV 1 27. januar 2017

relevante ressurser, som fageksperter, for å løse krevende spørsmål i etterlevelserevisjon. Samlet ekspertise i SUV og stab er vurdert som tilstrekkelig for å oppfylle kriteriet, selv om dette ikke er fullstendige løsninger for behov for fagkompetanse og konfliktløsning. Kriterium f) Det er prosedyrer på plass for å godkjenne at rapporter utstedes er også oppfylt ved at når etterlevelsereportene ferdigstilles, underskrives de av ekspedisjonssjefen, som er øverste ansvarlig for kvaliteten i rapporten.

Ikke oppfylte kriterier:

Gjennomgangen av et utvalg på tre revisjoner og håndbok for etterlevelserevisjon viser at kvalitetssikringen i etterlevelserevisjon gjennomføres i linjen. Prosessen er beskrevet i håndbok for etterlevelserevisjon kapittel 4. Kvalitetssikringen dokumenteres i ulike versjoner av maler og rapporter i støttesystemet NYS og gjennom arbeidsflyter, der både revisjonsteam, metoderådgivere og linjeledere gjør sine påtegninger. Denne arbeidsformen sikrer at ulike synspunkter blir dokumentert. For revisjon av administrativt regelverk med begrenset sikkerhet gjelder imidlertid kvalitetssikringssystemet i finansiell håndbok, som mangler verktøy for å sikre at uenighet i teamet er dokumentert, jf. SAI 9 (iii).

Oppdragskontroll er en kvalitetskontroll av revisjonsoppdraget gjennomført av eksperter som ikke er involvert i revisjonen. Slik kvalitetsgjennomgang gjennomføres ikke for etterlevelserevisjonene før de rapporteres. SUV har imidlertid en kvalitetskontrollfunksjon hvis revisjonene rapporteres til Stortinget i Dokument 1.

SAI-16: Prosess for etterlevelserevisjon (Score = 1)

Denne indikatoren ser på hvordan etterlevelserevisjon utføres i praksis. Den undersøker særlig planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og rapporteringsfasen.

Indikator-score for SAI-16: 1		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Planlegging av etterlevelserevisjon	<p>Oppfylte kriterier: c), d), g), j) og k)</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: a) Elementene som er relevante for etterlevelserevisjon ... skal identifiseres av revisoren før etterlevelserevisjon gjennomføres, b) Revisorene skal vurdere revisjonsrisiko på alle trinn i revisjonsprosessen, e) Revisorene skal identifisere emnet og egnede kriterier basert på tildelt myndighet, som grunnlag for å evaluere revisjonsbevis, f) Revisorene skal utforme revisjonsmålet som et klart uttrykk for fokus, omfang og begrensninger i form av saksforholdets etterlevelse av kriteriene, h) Revisorene må forstå kontrollmiljøet og de relevante internkontrollene og i) Revisorene skal vurdere risikoen for misligheter ved å inkludere risikofaktorer for misligheter i risikovurderingene sine.</p>	1
(ii) Gjennomføring av etterlevelserevisjon	<p>Oppfylte kriterier: b), c) og e)</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: a) Revisoren har angitt de forestående revisjonshandlingenes art, tidspunkt og omfang i lys av kriteriene og virkeområdet til revisjonen, egenskapene til den reviderte enheten</p>	1

	og resultatene av risikovurderingen med den hensikt å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, d) Revisoren skal innhente tilstrekkelige, hensiktsmessige revisjonsbevis for å danne grunnlaget for konklusjonen eller uttalelsen ... [inkludert] en rekke prosedyrer for innhenting av bevis av både kvantitativ og kvalitativ art [og] revisoren trenger ofte å kombinere og sammenligne bevismateriale fra ulike kilder	
(iii) Evaluering av revisjonsbevis, konklusjon og rapportering i etterlevelserevisjon	<p>Oppfylte kriterier: b), d), e), g) og i)</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: a) Dokumentasjonen skal være tilstrekkelig detaljert til at en uerfaren revisor, som ikke har noen tidligere tilknytning til revisjonen, forstår følgende fra revisjonsdokumentasjonen: forholdet mellom emnet, kriteriene, revisjonens virkeområde, risikovurderingen, revisjonsstrategien og revisjonsplanen, samt de utførte revisjonshandlingenes art, tidspunkt og omfang, samt resultater, revisjonsbevisene som er innhentet for å støtte revisorens konklusjon, mening eller rapport, og for å registrere resonnementet omkring alle forhold av betydning som krevde faglig skjønn og relaterte konklusjoner, c) Revisorene skal vurdere hvorvidt tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis er innhentet, og trekke relevante konklusjoner ... slik at revisjonsrisikoen reduseres til et akseptabelt lavt nivå ... vurderingen inkluderer videre vurdering av vesentlighet ... og revisjonens sikkerhetsnivå, f) revisorer skal utarbeide en rapport på grunnlag av prinsippene om fullstendighet, objektivitet, punktlighet og en kontradiktorisk prosess. h) Rapporten skal: være enkel å forstå og uten uklårheter og tvetydighet, være fullstendig, kun ha med informasjon som støttes av tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, sørge for at funnene er satt i perspektiv og sammenheng, samt være objektiv og rettferdig.</p> <p>Ikke relevant: j) Der hvor det foreligger en mening, skal revisoren oppgi hvorvidt den er uendret eller endret på grunnlag av en vurdering av vesentlighet og gjennomslagskraft</p>	2

For å oppnå en score på 4 på denne indikatoren må Riksrevisjonen ha gjennomført en detaljert kvalitetssikringsgjennomgang som dokumenterer at alle relevante krav i ISSAlene på nivå 4 er etterlevd i revisjonen. Riksrevisjonen gjennomførte i 2015 en periodisk kontroll av etterlevelserevisjon. I kontrollen ble følgende vurdert:

- Er det utformet et mål og problemstillinger hvor det finnes revisjonskriterier som vi kan måle/evaluere opp mot?
- Er revisjonskriteriene tydelig beskrevet og knyttet til etterlevelse?
- Er det innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessige bevis, slik at revisjonsrisikoen reduseres til et akseptabelt lavt nivå og det er mulig å konkludere med betryggende sikkerhet?

- Har revisor vurdert revisjonsfunnenes konsekvenser av brudd på revisjonskriteriene og konkludert i tråd med dette?
- Er det logisk sammenheng mellom mål, revisjonskriterier, metode, revisjonsfunn, konklusjon og rapportering?
- Er kvalitetskontroll gjennomført og dokumentert?¹⁷⁵

Denne periodiske kontrollen dekket ikke alle standardkrav i ISSAI 400. Kravene som ikke er dekket i den periodiske kontrollen er: planlegging og gjennomføring av revisjonen med profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis, ferdigheter i revisjonsteamet, vurdering av vesentlighet, kommunikasjon, forståelse av virksomheten, forståelse av internkontroll, risikovurdering, risiko for misligheter, revisjonsstrategi og revisjonsplan, evaluering av revisjonsbevis og oppfølging av revisjonen.

I vurderingen av Riksrevisjonens prosess for etterlevelserevisjon, altså gjennomføring av etterlevelserevisjonene, har vi sett på prosessen fra planlegging til rapportering av revisjonen som vedlegg til revisjonsberetningen. Rapportering av revisjonene i Dokument 1 til Stortinget er ikke vurdert. Dette fordi det kun er innholdet i revisjonsrapportene som refererer til ISSAI 4200. Vi har heller ikke gjennomgått etterlevelserevisjoner av administrativt regelverk med begrenset sikkerhet som er rapportert sammen med meningen om regnskapet.

(i) Planlegging av etterlevelserevisjon

Under denne dimensjonen er følgende krav oppfylt: c) Revisorene skal vurdere vesentlighet på alle trinn i revisjonsprosessen, d) Revisorene skal opprettholde effektiv og god kommunikasjon gjennom hele revisjonsprosessen, g) Revisorene må forstå den reviderte enheten i lys av tildelt myndighet, j) Revisorene skal planlegge revisjonen ved å utarbeide en revisjonsstrategi og en revisjonsplan både revisjonsstrategien og revisjonsplanen skal være dokumentert skriftlig og k) Riksrevisjonen har etablert et system for å sikre at revisorene (og eventuelle innleide parter) på revisjonsoppdragsnivå oppfyller følgende etiske krav: integritet, uavhengighet og objektivitet, kompetanse, profesjonell atferd, fortrolighet og åpenhet. Alle revisjonene hadde vurdert vesentlighet gjennom revisjonsprosessen og hatt løpende kommunikasjon med revidert enhet, inklusive oversendt revisjonskriteriene for kommentar for revisjonen startet opp. Alle revisjonene har også en dokumentert vurdering av sin forståelse av revidert virksomhet.

Kriterier som ikke er oppfylt:

I to av tre gjennomgåtte revisjoner er ikke bruker og ansvarlig part definert tydelig av revisjonsteamet, og i det ene teamet er det uenighet om hvem som er ansvarlig part i revisjonen. Å definere bruker og ansvarlig part er grunnleggende for å sikre at man innhenter informasjonen i rapporten som er vesentlig for brukeren som mottar den. I tillegg er det viktig for å adressere tydelig hvem som har ansvaret for å følge opp avdekkede svakheter. Etterlevelserevisjoner prioriteres gjennom FOR-prosessen, der målet er å identifisere svakheter som er vesentlige for Stortinget. I en av de kontrollerte revisjonene var imidlertid virksomheten identifisert som tiltenkt bruker i planleggingsfasen.

¹⁷⁵ Mandat for periodisk inspeksjon 7. mai 2015

Revisjonsrisikoen, altså risikoen for å komme til feilaktig konklusjon¹⁷⁶, er i liten grad eksplisitt vurdert i revisjonene. To av revisjonene har vurdert om bevisene var hensiktsmessige og tilstrekkelige for å trekke konklusjonen. Men i én revisjon var slike vurderinger fraværende.

Alle revisjonene hadde definert saksforholdet og revisjonskriterier, men i en revisjon var revisjonskriteriene ufullstendig utledet. I én av revisjonene kan ikke revisjonsmålet identifiseres som en etterlevelsesmålsetning.

I én revisjon er det ikke gjennomført en vurdering av internkontrollen. Én revisjon har ikke gjennomført vurdering av misligheter i planfasen.

To av rapportene som ble gjennomgått ble vurdert som objektive og fullstendige. Den tredje rapporten tilfredstilte ikke fullstendighetskravet, fordi den ikke inneholder en fullstendig beskrivelse av forholdet mellom mål, problemstillinger, revisjonskriterier og revisjonsbevisene som grunnlag for konklusjoner. To av de gjennomgåtte rapportene inneholder fullstendige beskrivelser som gjør forholdet mellom kriterier, mål, problemstillinger, bevis og konklusjoner utvetydig. I én revisjon kommer det ikke fram i rapporten hvordan konklusjonene bygger på revisjonskriterier og revisjonsbevis. Én revisjon hadde gitt anbefalinger, og det var tydelig hvem anbefalingene var rettet mot. Alle gjennomgåtte revisjoner har mottatt metoderådgivning fra SUV.

Det varierte mellom kriteriene hvilken revisjon som trakk indikatorscoren ned. For de kriteriene der en enkelt revisjon har trukket indikatorscoren ned, er det ikke den samme revisjonen som trakk scoren systematisk ned gjennom de ulike kriteriene. På dimensjon (i) om planlegging av etterlevelserevisjon er det manglende oppfyllelse av kriterium h) om at revisjonen skal vurdere internkontrollen, som trekker scoren ned.

(ii) Gjennomføring av etterlevelserevisjon

I én revisjon er revisjonskriteriene ufullstendig utledet og målet uklart. Dermed er det etter vår mening ikke mulig å spore om bevisene er innhentet for å konkludere mot revisjonskriteriene og revisjonens målsetting. I de to andre revisjonene er innhenting av revisjonsbevis gjennomført for å konkludere mot revisjonskriteriene og målet for revisjonen. Ingen revisjoner har oppdaget misligheter under gjennomføring av revisjon, og ingen revisjoner har benyttet seg av eksterne eksperter. Disse to kriteriene er derfor vurdert som oppfylt. I én av tre revisjoner er det ikke innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige bevis som grunnlag for enkelte konklusjoner. Alle revisjonene har gjennomført innhenting av planlagte bevis.

(iii) Evaluering av revisjonsbevis, konklusjon og rapportering i etterlevelserevisjon

Det ligger omfattende dokumentasjon til grunn for alle gjennomgåtte etterlevelserevisjoner. I en av revisjonene er det ikke mulig å spore sammenhengen mellom kriterier, bevis og konklusjoner, selv om dokumentasjonen er omfattende. Alle revisjoner har fulgt Riksrevisjonens dokumentasjonskrav. Alle revisjonene har vurdert revisjonsbevisene i konklusjonsfasen, men ingen av dem har vurdert revisjonsrisikoen i tråd med ISSAI 400/46. Alle revisjonene har hatt systematiske rutiner for

¹⁷⁶ INTOSAI's drafting conventions/key terms

kommunikasjon i konklusjonsfasen, der revisjonsrapporten blir sendt virksomheten til uttalelse og virksomheten gis mulighet til å kommentere på funnene. Revisjonsrapportene inneholder alle obligatoriske punkter i henhold til kravene i standarden, men en av rapportene er ikke utarbeidet i tråd med prinsippene om fullstendighet, objektivitet, punktlighet og en kontradiktorisk prosess, fordi revisjonen ikke er fullstendig beskrevet i rapporten.

Konklusjoner i etterlevelserevisjon

Etterlevelserapportene inneholder overskriften «konklusjon», men det er ulikt i hvilken grad det er konkludert opp mot mål og problemstillinger i revisjonene. Revisjonsrisiko er etter vår mening ikke et kjent begrep for revisjonsteamene. Ingen av revisjonene har vurdert revisjonsrisikoen, altså risikoen for å trekke en feilaktig konklusjon. Alle de gjennomgåtte revisjonene har bygget opp konklusjonen med tanke på hvordan saken skal fremstilles i Dokument 1. Derfor inneholder konklusjonen også beskrivelser av mulige konsekvenser av funnene i rapporten, som ikke er dokumentert i revisjonen, men som er ment å illustrere vesentligheten av funnene. Flere av de gjennomgåtte revisjonene hadde først skrevet konklusjonene i form av eksplisitte etterlevelsiskonklusjoner om at «virksomhet X i større eller mindre grad har etterlevd kriterium Y». Dette skapte svært negative reaksjoner hos revidert virksomhet og vanskeliggjorde revisjonskommunikasjonen. Riksrevisjonen modererte derfor formen på disse konklusjonene i etterkant av kommunikasjonen med revidert virksomhet. Innholdet i kritikken var den samme, men konklusjonsformuleringen ble utformet mer moderat. En virksomhet hadde også satt spørsmålstegn ved hvorfor Riksrevisjonen konkluderer i etterlevelserevisjoner og ikke i forvaltningsrevisjoner, jf. omtale under SAI 12.

SAI-17: Resultater av etterlevelserevisjon (Score = 3)

Denne indikatoren vurderer resultatene av Riksrevisjonens etterlevelserevisjon, rettidig foreleggelse og publisering av rapporter fra etterlevelserevisjon samt oppfølging av revisjonsobservasjonene og anbefalingene i henhold til ISSAI 10, 20 og 100.

Indikator-score for SAI-17: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Rettidig foreleggelse av resultater av etterlevelserevisjon	Alle de tolv etterlevelserevisjonene som ble utført i revisjonsåret 2015-2016 har blitt rapportert i tide.	4
(ii) Rettidig offentliggjøring av resultater av etterlevelserevisjon	Alle de tolv etterlevelserevisjonene som ble utført i revisjonsåret 2015-2016 har blitt publisert i tide.	4
(iii) Riksrevisjonens oppfølging av gjennomføringen av observasjoner og anbefalinger fra etterlevelserevisjon	<p>Oppfylte kriterier: d) og e)</p> <p>Ikke oppfylte kriterier: a) En riksrevisjon skal ha sine egne, interne oppfølgingssystemer for å sikre at de reviderte enhetene håndterer observasjonene og anbefalingene på riktig måte, i tillegg til dem som er gitt av den lovgivende forsamlingen, en av dens kommisjoner eller den reviderte enhetens styre, der det er relevant.</p>	1

	<p>b) Oppfølging fokuserer på hvorvidt den reviderte enheten på en god måte har behandlet sakene som tas opp (i tidligere revisjoner).</p> <p>c) Riksrevisjonens «oppfølgingsprosedyrer gir rom for at den reviderte enheten kan gi informasjon om avhjelpende tiltak som er iverksatt, eller hvorfor korrigerende tiltak ikke er iverksatt». f) En riksrevisjon har etablert en praksis for å evaluere vesentlighet og avgjøre når en oppfølging krever nye, ytterligere undersøkelser/revisjoner.</p>	
--	---	--

(i) Rettidig foreleggelse av resultatene av etterlevelserevisjon:

Bakgrunn

Alle resultatene skal forelegges relevant myndighet til rett tid (dimensjon i). Foreleggelse innebærer formelt å sende/gi revisjonsrapporten til den myndighet som skal være ansvarlig for å vurdere rapporten og iverksette aktuelle tiltak. Dimensjon ii) vurderer hvorvidt rapporter fra etterlevelserevisjon (eller sammendrag der de fullstendige rapportene er svært lange og detaljerte) og/eller uttalelser blir publisert så snart lovverket tillater det. Nasjonal lovgivning bestemmer ofte stadiet i prosessen der en riksrevisjon kan publisere en revisjonsrapport og/eller en uttalelse. Revisjonsrapporten er fullstendig når beslutningstaker(e) i en riksrevisjon, for eksempel lederen, har godkjent den.

Funn

Alle Riksrevisjonens etterlevelsereporter sendes revidert virksomhet som vedlegg til revisjonsberetningen samme dag som beretningen foreligger. Etterlevelserevisjoner som rapporteres til Stortinget i Dokument 1 foreligger i dokumentet samme dag som det overleveres Stortinget.

Alle de tolv etterlevelserevisjonene som ble utført i 2015-2016 ble rapportert innen avtalt frist.

(ii) Rettidig offentliggjøring av resultater av etterlevelserevisjon

Når Riksrevisjonens etterlevelsereporter følger som vedlegg til revisjonsberetningen, omfattes de av den norske offentlighetsloven, som gir allmenheten innsyn i dokumentet med mindre det omfattes av en av unntaksbestemmelsene i loven. Siden rapportene ligger til grunn for rapporteringen i Dokument 1, er de omfattet av kravet utsatt offentlighet etter riksrevisjonsloven § 18 fram til saken er fremlagt for Stortinget. Når Dokument 1 er fremlagt for Stortinget, er rapportene offentlige og allmenheten har rett til å be om innsyn.

Alle de tolv etterlevelserevisjonene som ble utført i 2015-2016 ble publisert innen avtalt frist.

(iii) Riksrevisjonens oppfølging av gjennomføringen av observasjoner og anbefalinger fra etterlevelserevisjon

Bakgrunn

Riksrevisjoner bør ha et egnet system for å sikre at reviderte enheter iverksetter passende tiltak på grunnlag av observasjoner og anbefalinger fra dem, eventuelt fra andre med styringsansvar for den reviderte enheten. Dette bør omfatte en mulighet for den reviderte enheten til å svare på anbefalingene, i tillegg til at en riksrevisjon gjennomfører oppfølgingen, rapporterer om

oppfølgingsaktivitetene på en hensiktsmessig måte, og rapportere disse funnene offentlig der det er nødvendig.

Funn

Oppfylte kriterier:

Riksrevisjonen legger frem sine oppfølgingsrapporter for den lovgivende forsamlingen, en av dens komiteer eller den reviderte enhetens styre, avhengig av hva som er relevant, for vurdering og handling. Riksrevisjonen rapporter resultatene av revisjonene sine offentlig, inkludert oppfølgingstiltakene, som er iverksatt med hensyn til anbefalingene deres. Selv om Riksrevisjonen internt ikke har noe formalisert system for oppfølging av alle etterlevelserevisjoner, ligger det en implisitt oppfølging gjennom de oppfølgingsaker som rapporteres i Dokument 1. Når disse oppfølgingsskakene rapporteres, legges de fram for Stortinget og offentliggjøres.

Ikke oppfylte kriterier:

Riksrevisjonen har ikke noe formalisert system for oppfølging av alle etterlevelserevisjoner. Oppfølgingsansvaret er implisitt lagt til den enkelte seksjonsleder. Veiledningen for Dokument 1 legger til grunn en 3-års oppfølging av tidligere saker, selv om dette ikke er eksplisitt beskrevet¹⁷⁷. Dermed har Riksrevisjonen heller ingen interne rutiner for å vurdere om revidert enhet har behandlet sakene, om den reviderte enheten kan gi informasjon om avhjelpende tiltak som er iverksatt eller evt. hvorfor de ikke er iverksatt. Det gjennomføres heller ikke en vurdering av vesentlighet for å avgjøre om en oppfølging krever nye revisjoner. Oppfølging av etterlevelserevisjoner kan rapporteres under overskriften «Hovedfunn og utviklingstrekk» i Dokument 1. Alle etterlevelserevisjoner som rapporteres i Dokument 1, og hvor kontroll- og konstitusjonskomiteen etterspør oppfølging, blir årlig registrert for oppfølging i en «tabell». Stabsseksjonen har ansvaret for tabellen og ber avdelingene fylle ut i tabellen basert på innstillingen til Dokument 1. Ansvarlig departement blir i brev bedt om å opplyse om hvordan de har fulgt opp forholdene som er rapportert i revisjonen. Riksrevisjonen har imidlertid ikke et dokumentert system som viser at alle gjennomførte etterlevelserevisjoner følges opp på denne måten.

SAI-18, 19 og 20: Indikatorer for rettslig kontroll

Rettslig kontroll er å avsi kjennelser i form av spesifikke avgjørelser: pålegg, kjennelser eller vedtekter om offentlige regnskapsføreres personlige og økonomiske ansvar. Riksrevisjonen har ikke rettslige funksjoner pålagt ved lov, denne rapporten omhandler derfor ikke disse indikatorene.

¹⁷⁷ Intervju med leder av SUV1 27. januar 2017

Domene D: Økonomistyring, eiendeler og støttefunksjoner

Riksrevisjoner skal styre sin virksomhet økonomisk, effektivt, rasjonelt og i henhold til lover og regelverk (ISSAI 20:6).

Riksrevisjoner må benytte gode styringsprinsipper for å sikre best mulig utnyttelse av ressursene. Dette gjelder både daglig ledelse av ansatte og hensiktsmessig internkontroll av økonomisk styring og drift.

Dette betyr at en riksrevisjon skal ha en hensiktsmessig organisatorisk ledelse og støttestruktur som gir god styring og støtter internkontroll og styringspraksis (ISSAI 12, prinsipp 9). Dette gjelder også for riksrevisjoners økonomiske styring, kapitalforvaltning og støttetjenester.

SAI-21: Økonomisk styring, eiendeler og støttetjenester (Score=3)

For å fungere effektivt, må riksrevisjoner ha tilstrekkelige økonomiske ressurser, kapital og godt styrt støttetjenester. Økonomistyringen, inklusive internkontroll og dokumentasjon av kostnader, må kjennetegnes av gjennomsiktighet og ansvarlighet.

Riksrevisjoner må også kunne vise til effektiv planlegging og bruk av sin kapital, inkludert kontorer og opplæringscentre, kjøretøy, arkiver, kontorutstyr samt IT-maskinvare og programvare. Riksrevisjoner trenger velfungerende støttefunksjoner for å styre for eksempel IT, økonomi, arkivering og kapital, slik at den kan bruke infrastruktur og utstyr på best mulig måte.

Indikator-score for SAI-21: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Økonomisk styring	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f), h), i) og j) Ikke oppfylte kriterier: f) om styringsinformasjonssystem som inkluderer økonomisk informasjon og resultatinformasjon	3
(ii) Planlegging og effektiv bruk av kapital og infrastruktur	Oppfylte kriterier: b), d) og e) Ikke oppfylte kriterier: a) om langsiktig plan for fysisk infrastruktur og c) om undersøkelse av IT-infrastrukturens tilstrekkelighet Ikke relevant kriterium:	2
(iii) Administrative støttetjenester	Oppfylte kriterier: a), b) og c) Ikke oppfylt kriterium: d) om gjennomgang av administrative støttefunksjoner	3

(i) Økonomisk styring

Bakgrunn

En riksrevisjonen «bør ha tilgjengelig nødvendige og rimelige menneskelige, materielle og økonomiske ressurser», og riksrevisjoner skal «styre eget budsjett og fordele det på riktig måte» (ISSAI 10:8). Internkontrollmiljøet skal sikre at en riksrevisjons ressurser er beskyttet mot tap på grunn av sløsing, misbruk, dårlig forvaltning, feil eller misligheter. Det skal også sikre at en riksrevisjon følger lover, regelverk og styringsdirektiver, samt at pålitelige økonomiske opplysninger blir utarbeidet og vedlikeholdt.

Funn

Riksrevisjonens instruks for økonomiforvaltning skisserer myndighets-, oppgave- og ansvarsfordeling i økonomistyringen i Riksrevisjonen. Delegeringsfullmakter er tydelige og sporbare gjennom et register som viser hvem som delegerer hvor mye ansvar til hvem. Økonomisystemene gir bare mulighet for den enkelte med fullmakt å godkjenne utgifter innenfor eget område. Riksrevisjonens instruks for økonomiforvaltning ivaretar delegering av myndighet til å forplikte/pådra seg og godkjenne utgiftsbehov på vegne av Riksrevisjonen gjennom beskrivelse av budsjett disponeringsmyndighet og -ansvar. Budsjettmessige disponeringer kan kun vedtas av riksrevisor. Riksrevisjonen har reglement, instruks, brukerveiledning for budsjettkontroll, kontoplan, oversikt over koststeder, formål, prosjekt- og avtalenumre som er tilgjengelig for alle ansatte. Riksrevisjonen innførte nye økonomisystemer for noen år siden. Det ble da gjennomført en opplæringsrunde for alle som konterer og bruker systemene. Opplæringsmaterialet ligger på intranettet som e-læring. Alle nye ledere får tilbud om en gjennomgang for at de skal lære økonomisystemene. Nå som lønnsbudsjettene også er delegert, besøker økonomiseksjonen ledermøtene i avdelingene for å gi innføring i hvordan de skal håndtere dette. Riksrevisjonens budsjettkalender styrer budsjetteringsprosessen og angir hva som skjer når. Budsjetteringsprosessen initieres av Stortinget som er bestiller og setter frist. I tillegg har Riksrevisjonen en intern reguleringsrunde på høsten for å avpasse budsjett i henhold til prognose.

En riksrevisjon skal ha et fungerende styringsinformasjonssystem som inkluderer økonomisk informasjon og resultatinformasjon. Riksrevisjonen vurderte å innføre internrevisjon i 2015 og konkluderte da selv med at Riksrevisjonen ikke hadde "et helhetlig system for styringsinformasjon, der de ulike informasjonselementene er integrert og sees i sammenheng med hverandre." Økonomisk informasjon framlegges til ledelse og kollegiet hvert tertial med rapportering og prognose, men systemet for intern økonomistyring er ikke godt nok fordi regnskapet ikke viser hva lønnsbudsjettene brukes til. Hver seksjons kostnadsbilde framgår, men produksjonsdata som viser hvor mye for eksempel en spesifikk revisjon koster, kan Riksrevisjonen ikke få ut av systemene uten manuell beregning hvor man legger sammen dagsverk fra FPR og lønns-, reise- og konsulentutgifter fra økonomisystemet. Direktoratet for økonomistyring (DFØ) har nå laget et aktivitetsregistreringssystem som flere virksomheter har tatt i bruk. Der kan man i SAP TID knytte tidsbruken opp mot prosjektnummer.

Riksrevisjonen har oversikt over personalkostnader på virksomhetsnivå gjennom et tidsregistreringssystem hvor ansatte stempler inn/ut hver dag. Tidsregistreringssystemet er koblet til styringsinformasjonssystemet FPR hvor de ansatte fører medgått arbeidstid til revisjonsfaglige aktiviteter og andre fastsatte oppgaver. Tidsregistreringssystemet er også koblet til lønningssystemet. I tråd med de anbefalte statlige regnskapsstandardene beregnes lønnskostnadene i regnskapet med løpende feriepengeavsetning, beregnet pensjonspremie og påslag for arbeidsgiveravgift. I tillegg periodiseres variable lønnskostnader (som fleksitid, overtid og overførte feriedager) slik at disse synliggjøres i den perioden kostnadene oppstår. I 2013 og 2014 hadde Riksrevisjonen ubetydelige avvik mellom budsjetterte og faktiske utgiftsbehov. Avviket var noe høyere i 2015, men avviket var langt fra 10 %. Riksrevisjonens regnskap utarbeides i henhold til reglene i de oppdaterte statlige regnskapsstandardene av august 2015. Standardene ble opprinnelig innført som regnskapsprinsipp i Riksrevisjonen fra og med år 2013. I tillegg til årsregnskapet, offentliggjør Riksrevisjonen (ekstern)

revisors beretning, revisors uttalelse om årsregnskapet og revisors kommentarer ved avslutning av revisjon.

På Riksrevisjonens intranett (Forum) er ansvarsfordeling for IT-tjenester, arkiv og andre administrative støttefunksjoner beskrevet¹⁷⁸.

(ii) Planlegging og effektiv bruk av kapital og infrastruktur

Bakgrunn

En riksrevisjons kapital omfatter vanligvis bygninger, opplærings- og arkivanlegg, kjøretøy, IT-nettverk, maskinvare og programvare. For å sikre at disse verdiene er godt forvaltet, skal Riksrevisjonen utarbeide kort- og langsiktige kapitalforvaltningsplaner basert på nåværende og framtidige forventede behov, gjennomgå kapitalutnyttelsen regelmessig for å sørge for at den brukes effektivt, samt rapportere til myndighetene hvis den anser sin nåværende kapital og infrastruktur for å være utilstrekkelig.

Funn

På grunnlag av nåværende og forventet framtidig bemanningsnivå, skal en riksrevisjonen ha utviklet en langsiktig strategi eller plan for sine fysiske infrastrukturbehov og en mer kortsiktig plan for sine IT-behov. I Riksrevisjonens kravspesifikasjon til nye lokaler nevnes daværende antall ansatte og det stilles krav om færrest mulig bærende vegger for å kunne tilpasse bygget innvendig etter behov, men det finnes ingen analyse over framtidig bemanningsnivå. Riksrevisjonen har oversikt over prioriterte ikt-relaterte utrednings- og utviklingsoppgaver og IKT-strategi 2016-2018, men disse omtaler programvare og ikt-sikkerhet, ikke fysisk ikt-infrastruktur. Behov vedrørende fysisk ikt-infrastruktur styres ut fra avtale-sykluser med leverandører. Det vil si at når en avtale nærmer seg utløp, utfører IT-seksjonen en behovsvurdering av hvorvidt det fortsatt er behov for en slik avtale basert blant annet på gjeldende antall ansatte for så å eventuelt lyse ut ny konkurranse.

Basert på *EUROSAI IT self-assessment methodology*, gjennomførte Riksrevisjonen en egenevaluering av IT-infrastrukturens tilstrekkelighet i 2011. Det ble ikke identifisert betydningsfulle funn i 2011-gjennomgangen. Det har ikke blitt gjennomført en ny evaluering de siste tre år.

Da Riksrevisjonen trengte nye lokaler til 2016, vurderte Riksrevisjonens størrelsebehov og plassering. Riksrevisjonens arkivfasiliteter er elektroniske og tilgjengelige ved behov og alle relevante registre oppbevares i henhold til krav i lovverk.

(iii) Administrative støttetjenester

Bakgrunn

Administrative funksjoner, IT-støtte og arkivering er svært viktige deler av kunnskaps- og informasjonsstyring, og i revisjoner gjør de en riksrevisjon i stand til å ha oversikt, overvåke framgangen i arbeidet og følge revisjonsspor tilbake, i tillegg til å håndtere dokumentasjon i henhold til regler om konfidensialitet og lagring.

¹⁷⁸ <http://forum/Tjenester/IKT/Sider/default.aspx>
<http://forum/Tjenester/Arkiv/Sider/default.aspx>

Funn

Ansvar for IT-støtte i Riksrevisjonen er tydelig tildelt gjennom 1.- og 2.-linje (systemeierskap), og de ansatte som har ansvaret for dette, har tilstrekkelige kunnskaper og ressurser til å gjøre jobben. Ansvar for filbehandling og arkivering er tydelig tildelt saksbehandlere og dokumentasjonsseksjon. Forvaltning av infrastruktur ivaretas av administrasjonsavdelingen, mens forvaltning av personell-ressurser er delegert til linjeledelse i alle avdelinger.

Riksrevisjonen har ikke gjennomgått alle administrative støttefunksjoner siden fagfellevurderingen i 2011. Fagfellevurderingen gjennomgikk da administrasjons- og ledelsesfunksjoner som gir støtte til revisjonen. I 2011 ble det også gjennomført en revisjon av informasjonssikkerheten i Riksrevisjonen. Det har siden den gang vært gjennomført lederevaluering, HKI-undersøkelser, sikkerhetstester av nettstedet og adgangskontroll, to undersøkelser av måloppnåelse for internkommunikasjon, to omdømmeundersøkelser og to PR-barometer-undersøkelser, men det har ikke blitt utført en total gjennomgang av administrasjonsfunksjoner. Det er planlagt en ekstern penetrasjonstest av alle ikt-systemer når Riksrevisjonen har kommet endelig på plass i de nye lokalene.

Domene E: Humankapital og opplæring

Lima-erklæringen (ISSAI 1) beskriver at en effektiv riksrevisjon er avhengig av sin evne til å rekruttere, beholde og gjøre effektiv bruk av høyt kvalifiserte, effektive og motiverte ansatte. Riksrevisjoners ledelse har ansvaret for at en riksrevisjon har riktige medarbeidere til rett tid, og kan gjøre effektiv bruk av dem.

ISSAI 40 identifiserer personalforvaltningens bidrag til høy kvalitet i revisjonsarbeidet og fastslår at riksrevisjonene skal etablere retningslinjer og prosedyrer for personalforvaltning slik at det er rimelig sikkerhet for at de har nok ansatte med nødvendig kompetanse, evner og eierskap til etiske prinsipper. ISSAI 100 fastslår at all revisjon «trenger å rekruttere ansatte med egnede kvalifikasjoner, tilby medarbeiderne utvikling og opplæring, [og at] revisorene skal vedlikeholde sin faglige kompetanse gjennom kontinuerlig faglig utvikling». (ISSAI 100:39).

Riksrevisjoner må nærme seg faglig utvikling på en strategisk måte for å sikre at de ansatte forblir tilstrekkelig kompetente samtidig som de utvikler seg faglig og holder seg oppdatert angående standarder og revisjonsmetoder.

SAI-22: Personalforvaltning (Score =3)

Denne indikatoren vurderer elementene i riksrevisjoners personalforvaltning. I henhold til ISSAI 40 skal en riksrevisjons retningslinjer og prosedyrer for personalforvaltning inneholde [blant annet]: rekruttering, faglig utvikling, resultatvurdering og forfremmelse.

Indikator-score for SAI-22: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Personalfunksjon	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f) og g)	4
(ii) Personalstrategi	Oppfylte kriterier: b) og f) Ikke oppfylte kriterier: a) om kobling til strategisk plan, c) strategi basert på vurdering av antall og type ansatte i planperioden, d) om indikatorer og mål, e) om årlig målvurdering og g) om regelmessig oppdatering	1
(iii) Personalrekruttering	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), f) og g) Ikke oppfylte kriterier: e) om rekrutteringsplaner basert på en analyse	3
(iv) Godtgjørelse, forfremmelse og ansattes velferd	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f), g) og h)	4

(i) Personalfunksjon

Bakgrunn

En riksrevisjons personalforvaltningsfunksjon trenger bred kompetanse, blant annet ferdigheter i og kunnskap om endringsledelse, interessenthåndtering og påvirkning.

Funn

Ansvaret for Riksrevisjonens personalforvaltningsfunksjonen ligger i administrasjonsavdelingen der HR-seksjonens (AAHR) kompetanse dekker flere områder, bl.a. rekruttering, kompetansebygging, HMS og lønnsadministrasjon. Eksterne konsulenter leies inn for lederevaluering, -utvikling og -rekruttering. Ledere med personalansvar har ansvar for individuell medarbeideroppfølging og -utvikling og kan få støtte fra AAHR til dette ved behov.

Riksrevisjonen har ingen overordnet HR-strategi, den er sammensatt av personalpolitikken, lønnspolitikken, kompetansestrategien og rekrutteringsstrategien. HR-seksjonen (AAHR) har ansvaret for å utvikle og sørge for etterlevelse av personalstrategi og personalpolitikk, herunder kompetansestrategien. AAHR tilbyr veiledning og konsultasjon i personalsaker. Veiledning gis hovedsakelig gjennom medarbeider- og lederhåndbok mens konsultasjoner ofte dreier seg om gruppeutvikling, sykefravær og kompetanseutvikling. AAHR sørger for rammeutvikling av utviklingssamtaler som er Riksrevisjonens verktøy for medarbeidersamtaler.

AAHR forvalter Riksrevisjonens (utdaterte) kompetansestrategi, bistår linjen med å utarbeide kravspesifikasjoner i forbindelse med stillingsutlysninger og forvalter også stillingsbeskrivelsene for de ulike stillingskategoriene. I tillegg forvalter de stipendordningen, utdanningspermisjon, hospitering og gjennomføring av interne kurs. Interne kurs planlegges og koordineres i samarbeid med støtte- og utviklingsavdelingen (SUV). Ansvar for videreutvikling av den enkelte ansatte ligger i linjen.

Riksrevisjonens personalmapper er elektroniske og inneholder, i henhold til lovverk, ansettelseskontrakt, alle endringer i stillingskode og lønnstrinn, taushets- og habilitetserklæring og brev om permisjoner. Individuelle utviklingssamtaler refereres i leders egen mappe eller på *min vegg* på intranett.

(ii) Personalstrategi

Bakgrunn

En personalstrategi skal sørge for at de menneskelige ressurser er i tråd med organisasjonens tiltenkte retning. Strategien skal understøttes av verdier, kultur, prinsipper osv. Den kan være et enkeltstående dokument eller integrert i andre dokumenter, for eksempel en riksrevisjons strategiske plan. Personalstrategien må vektlegge følgende: rekruttering, resultatstyring, opplæring og utvikling og de ansattes velferd.

Funn

Som nevnt har ikke Riksrevisjonen en overordnet HR-strategi, den er sammensatt av personalpolitikken, lønnspolitikken, kompetansestrategien og rekrutteringsstrategien. Verken personalpolitikk eller lønnspolitikk er direkte knyttet til strategisk plan annet enn at de, som strategisk plan, er knyttet opp til Riksrevisjonens verdier. Rekrutterings- og kompetansestrategien er knyttet opp til strategisk plan for 2010-2014 og er derfor utdaterte. Kun enkelte HR-tiltak i virksomhetsplanen (kompetanse og ledelse) er knyttet opp til dagens strategiske plan. Kompetansestrategien skal nå oppdateres. Dokumentene som utgjør Riksrevisjonens HR-strategi dekker rekruttering, personal- og lønnspolitikk, resultatvurdering i form av utviklings- og lønssamtaler og faglig utvikling.

Rekrutterings- og kompetansestrategien er knyttet opp til strategisk plan for 2010-2014. I disse foreligger ingen analyse av antall og type ansatte som er nødvendig for den innværende strategiske planleggingsperioden.

En riksrevisjons personalstrategi bør inneholde indikatorer, basisnivå og mål for eksempel gjennomstrømming, rekruttering og sykefravær. Riksrevisjonen har kun måltall for sykefravær. Andre måltall for HR kan tidvis framgå av administrasjonsavdelingens plan. Mål for sykefravær, turnover, overtidbruk og likestilling følges opp årlig. Kriteriet ser på måling for hele personalstrategien. Riksrevisjonen følger ikke opp målene i de utdaterte strategiene for kompetanse og rekruttering, så kriteriet er ikke oppfylt.

Personalpolitikken, lønnspolitikken, kompetansestrategien og rekrutteringsstrategien er formidlet til ansatte, hovedsakelig gjennom medarbeiderhåndboka og oppfølging/introduksjon av nyansatte.

En riksrevisjons personalstrategi bør gjennomgås og oppdateres regelmessig, minimum hvert femte år. Riksrevisjonens lønnspolitikk vurderes annet hvert år, ved hvert hovedoppgjør, i samhandling med tjenestemannsorganisasjonene. Foreslåtte endringer i personalpolitikken drøftes i informasjons-, drøftings- og forhandlingsutvalget (IDF). Rekrutterings- og kompetansestrategien er som nevnt utdaterte.

(iii) Personalrekruttering

Bakgrunn

En riksrevisjon skal ha gjennomsluttede rekrutteringsprosesser, og disse skal baseres på vurdering av dens behov.

Funn

Riksrevisjonen har skriftlige prosedyrer for rekruttering og stillingsinstruksene inneholder generelle kompetansekrav både for revisor-, leder- og støttestillinger. Utlysningstekstene inneholder faglige kompetansekrav. Riksrevisjonen beskriver rekrutteringsprosedyrene på nettstedet. Dersom kvalifiserte søkere har enten nedsatt funksjonsevne eller innvandrerbakgrunn, skal minst en i hver av disse gruppene innkalles til intervju hvis de er kvalifisert. AAHR følger opp at rekrutterende leder gjør dette. Dersom kandidater står likt, skal den med nedsatt funksjonsevne eller innvandrerbakgrunn tilbys stilling, men det er rekrutterende leders innstilling som sendes til tilsettingsrådet. I utlysningstekstene nevnes det at Riksrevisjonen er en IA-bedrift.

Rekrutterings- og innstillingsprosessen i Riksrevisjonen involverer flere enn én person: Det er rekrutterende leder som har ansvar for gjennomføring av intervju, men leder kan ta med bisittere. Innstillingen skal kvalitetssikres av AAHR før den behandles av det partssammensatte innstillingsrådet. Det er deretter det partssammensatte tilsettingsrådet som avgjør tilsettingen.

Riksrevisjonen har ingen generell rekrutteringsplan basert på en analyse av organisasjonsmessige behov med tanke på forhold som ledige stillinger, eksisterende kompetanse og ferdighetsnivå samt gjennomstrømming av ansatte. Dersom det er en ledig stilling, skal det for den konkrete stillingen utarbeides jobbanalyse og kravspesifikasjon. Rekrutteringsprosessen styres i stor grad av behov på

seksjonsnivå. AAHR opplyser at dette er i ferd med å endres og at det vil utarbeides kompetansekrav for f.eks. finansielle revisorer som vil gjelde for alle nyansettelser. Tjenestemannsorganisasjonene har i intervju uttrykt bekymring for at den nye ordningen med avdelingsvise lønnsbudsjetter vil bidra til at lokale behov styrer rekrutteringen framfor Riksrevisjonens overordnede kompetansebehov.

Stillingsannonser i løpet av det siste året har inneholdt en beskrivelse av nødvendig kompetanse og erfaring. De fleste ledige stillinger i Riksrevisjonen blir utlyst eksternt. Der stillinger kun utlyses internt, er dette i tråd med norsk lovverk. Ved rekruttering av ekspedisjonssjefer- og revisjonsråd i 2016, benyttet Riksrevisjonen støtte fra eksterne rekrutteringskonsulenter. Det foreligger ingen avtale med et fast byrå, siden disse rekrutteringene er sjeldne.

(iv) Godtgjørelse, forfremmelse og ansattes velferd

Bakgrunn

En riksrevisjon må evaluere individuelle resultater og bruke disse som grunnlag for beslutninger om forfremmelse og godtgjørelse for å holde de ansatte motivert. Likedan må en riksrevisjonen skape og vedlikeholde et trygt arbeidsmiljø hvor ansatte står fritt til å gi uttrykk for sine eventuelle bekymringer.

Funn

Riksrevisjonen har et system for utviklingssamtale mellom leder og ansatt som skal finne sted minst én gang i året. Målene for utviklingssamtalen er å styrke engasjement og kommunikasjon, mobilisere og utvikle kompetanse og å klargjøre forventninger til ansvar og bidrag. Medarbeidere har også rett til en årlig lønnsamtale med sin leder som gjennomføres i forkant av lokale lønnsforhandlinger. Utviklingssamtalen skal vurdere den ansattes resultater opp mot stillingsbeskrivelsen og/eller utviklingsplanen som ble avtalt året før.

Lønnsutvikling i Riksrevisjonen følger det statlige forhandlingssystemet og forhandles mellom ledelsen og tjenestemannsorganisasjonene (TMO). Riksrevisjonens lokale lønnspolitikk sier at dyktighet og resultater skal legges til grunn for lønnsutvikling. Både AAHR og TMO mener at beslutninger om godtgjørelser følger disse prosedyrene. SAI PMF-teamet har derfor valgt å ikke gå inn i individuelle personalmapper for ytterligere kontroll. TMO påpeker fordelene ved at alle kan be om innsyn i lønnsforhandlinger. TMO mener videre at fordeling av arbeidsoppgaver gir utslag på lønnsutviklingen og at denne fordelingen ikke nødvendigvis er optimal for effektiv ressursutnyttelse.

Forfremmelsesprosedyren i Riksrevisjonen tar hensyn til en resultatvurdering og potensial til å yte på et høyere nivå: Omgjøring av stillingskategori og endring i lønn skjer i forhandlinger mellom TMO og Riksrevisjonen basert på begrunnede krav i henhold til bestemmelsene i Hovedtariffavtalen i Staten. Alle ledige stillinger utlyses også internt og alle kandidatenes kompetanse vurderes opp mot stillingens kompetansekrav. Både AAHR og TMO mener at beslutninger om forfremmelser følger disse prosedyrene. SAI PMF-teamet har derfor valgt å ikke gå inn i individuelle personalmapper for ytterligere kontroll.

Riksrevisjonens livsfaseorienterte personalpolitikk bidrar til å ivareta ansattes velferd. Ansatte i Riksrevisjonen har anledning til å uttrykke sine meninger om arbeidsmiljø til ledelsen både gjennom de

partssammensatte informasjons-, drøftings- og forhandlingsutvalget (IDF-utvalget) og arbeidsmiljøutvalget som møtes jevnlig, verneombudsordningen, varslingsgruppen og i linjen. I tillegg kommer undersøkelser om human kapital indeks og internkommunikasjon. Ledelsen følger opp alle problemstillinger som tas opp i disse kanalene, enten i den enkelte avdeling/seksjon eller gjennomgående i organisasjonen.

SAI-23: Faglig utvikling og opplæring (Score=3)

I henhold til ISSAI 40 skal riksrevisjoner vektlegge dyktighet og kvalitet. Som en del av kvalitetsstyringen «skal riksrevisjonen etablere retningslinjer og prosedyrer som gir rimelig sikkerhet for at den har tilstrekkelige ressurser (personale) med nødvendig kompetanse, evner og som følger etiske prinsipper til å:

- utføre arbeidet i henhold til relevante standarder og gjeldende juridiske og regulatoriske krav, og
- gjøre det mulig for Riksrevisjonen å utstede rapporter som er hensiktsmessige etter omstendighetene» (ISSAI 40, element 4).

ISSAI 12 fastslår at en riksrevisjon skal fremme kontinuerlig faglig utvikling som bidrar til høy kvalitet både for den enkelte, teamet og organisasjonen.

Indikator-score for SAI-23: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Planer og prosesser for faglig utvikling og opplæring	Oppfylte kriterier: c), d) og f) Ikke oppfylte kriterier: a) om plan for faglig utvikling og opplæring, b) om kompetansestrategi og/eller opplæringskalender, e) om identifisering av kjernekompetanse som skal utvikles for å oppfylle mandatet og g) om overvåkings- og evalueringsmekanismer for å måle resultatet av faglig utvikling og opplæring	2
(ii) Faglig utvikling og opplæring innenfor finansiell revisjon	Oppfylte kriterier: a), c) og d) Ikke oppfylte kriterier: b) om tilpassede kompetansekrav til finansiell revisjonsrevisorer	3
(iii) Faglig utvikling og opplæring innenfor forvaltningsrevisjon	Oppfylte kriterier: a), c) og d) Ikke oppfylte kriterier: b) om tilpassede kompetansekrav til forvaltningsrevisorer	3
(iv) Faglig utvikling og opplæring innenfor etterlevelserevisjon	Oppfylte kriterier: a), c) og d) Ikke oppfylte kriterier: b) om tilpassede kompetansekrav til etterlevelserevisjonsrevisorer	3

(i) Planer og prosesser for faglig utvikling og opplæring

Bakgrunn

Riksrevisjoner skal utarbeide og implementere planer for faglig utvikling og opplæring for å sikre at de ansatte har kompetanse og ferdigheter til å oppfylle sine roller og gjøre riksrevisjonen i stand til å nå sine mål. Disse planene skal kobles til riksrevisjonens personalstrategi, spesielt rekruttering og forfremmelse. Planene skal: dekke allmenne ferdigheter som kreves av alle ansatte, veiledning og ledelse, være i tråd med utviklingsbehov, reflektere kompetansekrav for ulike grader av ansatte, og overvåkes og evalueres.

Riksrevisjoner skal identifisere revisjonsfagene som er relevante for dens mandat og revisjonstilnærming for å utvikle profesjoner eller grupper av ansatte som har de rette ferdighetene til å påta seg de ulike typene revisjoner som riksrevisjonen utfører (finansiell revisjon, etterlevelserevisjon, forvaltningsrevisjon, eventuelle kombinasjoner av disse eller andre typer revisjon).

Funn

Det er ingen overordnet konkret plan for faglig utvikling og opplæring i Riksrevisjonen.

Ledere i Riksrevisjonen skal i oppstartfasen presentere den nyansatte for kollegaer i avdelingen, ta den nyansatte med på en omvisning og presentere henne/ham for andre ledere i avdelingen, verneombud, sekretær(er) m.fl., gå igjennom opplæringsprogrammet med den nyansatte og avtale datoer og innkalle til møter for aktivitetene og kalle inn til tre jevnlig oppfølgingsmøter første halvår.

Alle nyansatte i Riksrevisjonen skal gjennomføre et felles obligatorisk introduksjonsprogram. Programmet er satt sammen av både e-læring og et fire-dagers introduksjonskurs. E-læringen består av tre deler: *Sikkerhetskurs for Riksrevisjonen*, *Å starte i staten* og *Riksrevisjonens Introduksjon for nyansatte*. I tillegg kommer opplæring i arkivsystemet eSak som går over en halv dag. Støtte- og utviklingssamtalene, som holdes årlig, utgjør et viktig grunnlag for utvelgelse av medarbeidere som skal delta på kurs. Deltakelse på kurs skal skje i nær dialog med nærmeste leder. For hver medarbeider er det en utviklingsplan som blir fulgt opp til neste års medarbeidersamtale.

Riksrevisjonen utarbeider årlig kurskalender som også inneholder kurs for utvikling av personlige ferdigheter. Kursene omfatter blant annet teknisk bruk av verktøy, prosjektstyring og -arbeid, muntlig kommunikasjon med forvaltningen, spørreskjema, presentasjonsteknikk, intervju og dataanalyser. I 2014 iverksatte Riksrevisjonen et langsiktig lederutviklingsprogram. Alle ledere er med i egne læringsgrupper og det arrangeres tematiske frokostmøter for ledere.

En riksrevisjons kompetansestrategi og opplæringsplan skal være i tråd med HR-strategien. Riksrevisjonens kompetansestrategi er en av fire deler av HR-strategien. Kompetansestrategien tar derimot ikke utgangspunkt i gjeldende strategiske plan fordi den ble utarbeidet i forrige strategiske planperiode. Ny kompetansestrategi er under utarbeidelse. Riksrevisjonens opplæringskalender er ikke systematisk forankret i kompetansestrategien, men ingen opplæringstiltak går på tvers av denne. Kurstilbudene endres i henhold til behov og i samarbeid mellom AAHR og SUV.

Riksrevisjonens kompetansestrategi og opplæringskalender er ikke koblet opp mot målene i gjeldende strategiske plan. Kun særskilte tiltak i virksomhetsplanen som lederutvikling har en klar kobling til nåværende strategi. Kompetansestrategien og opplæringskalenderen er ikke resultater av en dokumentert analyse av behov for kompetanse.

(ii) Faglig utvikling og opplæring innenfor finansiell revisjon
(se tekst under (iv))

(ii) Faglig utvikling og opplæring innenfor forvaltningsrevisjon
(se tekst under (iv))

(iv) Faglig utvikling og opplæring innenfor etterlevelserevisjon

Bakgrunn

En riksrevisjon skal opprette og implementere planer for faglig utvikling og opplæring for hver av sine profesjoner eller grupper, og overvåke og evaluere resultatene.

Funn

Ansaret for faglig utvikling ligger i linjen mens AAHR koordinerer kursporteføljen og SUV leverer innholdet. Alle nyansatte i revisjonsstillinger skal gjennom et to-årig opplæringsprogram innenfor revisjonstypen de er ansatt for å utføre. De som er ansatt for å gjennomføre f.eks. etterlevelserevisjon vil delta på kurs fra både regnskaps- og forvaltningsrevisjonsporteføljen.

Riksrevisjonens stillingsbeskrivelser deles mellom stillinger i støttefunksjoner og revisjonsfunksjoner, men skiller ikke mellom kompetansekrav for ulike revisjonstyper. Kompetansekrav i utlysningstekster defineres av rekrutterende leder i samarbeid med HR. Ved utlysningen brukes både de kravene som er i stillingsbeskrivelsene for den aktuelle stillingskategorien og spesielle faglige krav til stillingen. Kompetansekravene som ble stilt i rekrutteringsrunden til stillinger innen finansiell revisjon i februar 2017, var omforent av ledere i alle tre regnskapsrevisjonsavdelinger. AAHR håper å få til det samme med stillingsutlysninger til andre revisjonstyper framover slik at det blir mer ensartede utlysninger til de ulike revisjonstypene.

Plan for faglig utvikling for ansatte innen de ulike revisjonstypene kan sies å bli dekket av det to-årige opplæringsprogrammet og analyser av kompetansebehov opp mot kompetansekrav som gjøres i utviklingssamtalene. Hoveddelen av kurs i opplæringskalenderen er rettet inn mot ansatte i ulike revisjonstyper. Opplæringskalenderen justeres i samarbeid mellom AAHR og SUV basert på innspill og erfaringer. Denne planen for faglig utvikling og opplæring i de ulike revisjonstypene dekker intern opplæring i Riksrevisjonens relevante revisjonsstandarder og prosedyrer og læring gjennom faktisk revisjon med veiledning.

Revisjonsavdelingene har fadder-ordninger og ledere skal følge opp sine ansattes gjennomføring av revisjon. AAHR påpeker at det er en risiko for at leders egen mangel på kompetanse kan svekke denne oppfølgingen. Ledere i Riksrevisjonen skal følge opp sine nyansatte tett i prøveperioden. Forvaltningsrevisjonsavdelingene har i tillegg mentor-ordninger. I Riksrevisjonen er det i tillegg mulig å

få faglig og akademisk opplæring/medlemskap i relevante faglige eller akademiske organer og store muligheter for faglig utvikling.

Domene F: Kommunikasjon og interessenthåndtering

Ifølge ISSAI 12 er ett av Riksrevisjonens hovedmål å demonstrere sin relevans for interessenter.

Riksrevisjonen skal kommunisere med interessentene for å sørge for forståelse for Riksrevisjonens arbeid og resultater. Dette skal gjøres på en måte som øker interessentenes kunnskap om og forståelse av Riksrevisjonens rolle og ansvar som en uavhengig revisor for offentlig sektor (ISSAI 12:6).

Riksrevisjonen må identifisere sine interessenter og utarbeide en kommunikasjonsstrategi. Et viktig hensyn når det gjelder kommunikasjon og interessenthåndtering, er stilen, språket og formatet som brukes for å få interessentene i tale.

I tillegg til de ovennevnte kravene skal Riksrevisjonen ha fullmakt fra nasjonal lov eller regelverk til å **rapportere til den lovgivende forsamlingen og andre offentlige organer, og til å offentliggjøre sine viktigste revisjonsfunn. Disse aspektene måles i Domene A om Uavhengighet og juridisk rammeverk (SAI-2 iii)). På samme måte dekkes kommunikasjon med den reviderte/kontrollerte enheten under revisjonsprosessen i Domene C om Revisjonskvalitet og rapportering. Domene F vurderer kommunikasjon med interessenter på strategisk nivå. Intern kommunikasjon måles i Domene B om Organisasjonsstrategi, planlegging og kontroll (SAI-6 ii)).**

Riksrevisjonens eksterne interessenter omfatter, men er ikke begrenset til (INTOSAI-veiledningen «Formidle og fremme verdien av og fordelene ved riksrevisjoner»):

- Den lovgivende forsamlingen: spesielt lovutvalget som er ansvarlig for å godkjenne budsjettet, og/eller for å ha tilsyn med offentlige funksjoner og offentlig økonomi
- Den utøvende makt: offentlige organisasjoner, deriblant departementer (inkludert Finansdepartementet)/utøvende organer og etater
- Reviderte enheter
- Domstolene og/eller påtalemyndighet og politietaten
- Media
- Borgere/allmennheten
- Spesielle interessegrupper, herunder sivile samfunnsorganisasjoner og utviklingspartnere
- Akademikere
- Faglige og standardsettende organer (for eksempel revisororganisasjoner)

SAI-24: Kommunikasjon med den lovgivende, utøvende og dømmende makt (Score=3)

SAI-24 vurderer kommunikasjonspraksisen Riksrevisjonen har etablert med institusjonelle interessenter. Riksrevisjonen må kommunisere effektivt med disse interessentene (ISSAI 12:6). Uavhengig av riksrevisjonsmodell vil Riksrevisjonen komme i kontakt med disse institusjonene gjennom sitt arbeid i større eller mindre grad. Riksrevisjonen skal ta initiativet til å formidle sitt mandat og sine aktiviteter på en måte som ikke går på akkord med dens uavhengighet. God praksis kan lette kommunikasjonen og samtidig bidra til å redusere eventuelle risikoer. God kommunikasjon kan bidra til at disse interessentene anser Riksrevisjonens rapporter som relevante for sitt arbeid. Samtidig kan dette legge til rette for at Riksrevisjonen lettere fanger opp risikoer og endringer i omgivelsene.

Indikator-score for SAI-24: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) Kommunikasjonsstrategi	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), f) og g) Ikke oppfylt kriterie e)	3
(ii) God praksis med hensyn til kommunikasjon med den lovgivende makt	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), f) og g)	4
(iii) God praksis med hensyn til kommunikasjon med utøvende organer	Oppfylte kriterier: a), b), c) og d)	4
(iv) God praksis med hensyn til kommunikasjon med domstolene, og/eller påtalemyndighet og politietaten	Oppfylte kriterier: a) Ikke oppfylte kriterier: b) bevisstgjøring av Riksrevisjonens rolle, c) Riksrevisjonens rolle i etterforskninger og d) oppfølging av oversendte saker til påtalemyndighet og domstol Ikke relevant kriterium: e) Dokumentasjon som tilfredsstillende beviskrav i en rettsak	2

(i) Kommunikasjonsstrategi

Bakgrunn

En riksrevisjon må etablere en kommunikasjonsstrategi som er i tråd med målene i strategiplanen for å kunne formidle verdien og nytten Riksrevisjonen har for samfunnet. Formålet med en kommunikasjonsstrategi kan blant annet være å få støtte fra beslutningstakere, media og borgere for Riksrevisjonens rolle, eller å klarlegge dens rolle dersom den er uklar eller det er fare for sammenblanding med andre nasjonale institusjoner. Denne dimensjonen tar kun for seg ekstern kommunikasjon. Strategien skal identifisere interessenter og publikum som en riksrevisjon ønsker å kommunisere med for å nå sine mål og oppfylle sitt mandat. Det viktigste budskapet riksrevisjonen ønsker å formidle, skal også gå tydelig frem av strategien, det skal også verktøyene som vil bli brukt for å gjøre dette, for eksempel ressurser som er øremerket til kommunikasjon samt bestemte analytiske verktøy som kartlegging og analyse av interessenter. Indikatorene skal brukes til å overvåke arbeidet mot målene i kommunikasjonsstrategien, vurdere resultatinformasjon og iverksette avhjelpende tiltak hvis det er nødvendig. En riksrevisjon trenger ansatte som er øremerket for denne funksjonen i forhold til omfanget av virksomheten for å kunne etablere, implementere og overvåke en kommunikasjonsstrategi.

Funn

Riksrevisjonen har vedtatt en kommunikasjonsstrategi som gjelder for perioden 2014-2018. Kommunikasjonsstrategien definerer målgrupper for Riksrevisjonen. Disse er Stortinget, medarbeidere

og ledere, offentlig ledelse, forvaltningen for øvrig, media, allmenheten, internasjonale samarbeidspartnere, leverandører og potensielle leverandører, potensielle nye medarbeidere og tidligere ansatte.

Visjonen, slik den er formulert i gjeldende strategisk plan, utgjør hovedbudskapet til Riksrevisjonen og sier at Riksrevisjonen skal «bedre offentlig ressursbruk». Riksrevisjonen har egne kommunikasjonsmedarbeidere. Disse har tildelte roller i oppfølgingen av kommunikasjonsstrategien.

For både intern kommunikasjon og ekstern kommunikasjon er de strategiske målene gjort mer konkrete i form av operasjonelle mål. Disse operasjonelle målene er imidlertid ikke koblet direkte mot hvert strategiske mål. Det blir gjort årlige statusvurderinger av måloppnåelse for kommunikasjonsstrategien.

Det gjennomføres årlige brukerundersøkelser med reviderte virksomheter hvor man får deres synspunkter på hvordan revisjonen ble gjennomført og kommunisert. Annet hvert år blir journalister gjennom undersøkelsen PR-barometeret spurt om hvordan de oppfatter Riksrevisjonens kommunikasjonsarbeid. Kontroll- og konstitusjonskomiteens innstillinger blir vurdert for å finne forbedringspunkter når det gjelder formidling av revisjonsresultatene. For intern kommunikasjon ble det gjort en undersøkelse blant Riksrevisjonens ansatte i 2016.

(ii) God praksis for til kommunikasjon med den lovgivende makt

Bakgrunn

Den lovgivende forsamlingen er en av Riksrevisjonens viktigste interessenter, ettersom den også spiller en rolle i å stille utøvende organer til ansvar for bruken av offentlige midler. Det er viktig at den lovgivende forsamlingen oppfatter Riksrevisjonen som en relevant og verdifull samarbeidspartner når det gjelder tilsyn med utøvende organers handlinger og pengebruk. I mange land er den lovgivende forsamlingen og Riksrevisjonen gjensidig avhengige av hverandre når de utøver en tilsynsfunksjon. Den lovgivende forsamlingen er avhengig av Riksrevisjonen for å foreta detaljerte undersøkelser av offentlige regnskaper og bruken av offentlige midler. Samtidig kan Riksrevisjonen få verdifull støtte fra den lovgivende forsamlingen når det gjelder å stille representanter for utøvende organer til ansvar. Den lovgivende forsamlingens kapasitet til å engasjere seg med og gjøre bruk av Riksrevisjonens funn, er avgjørende for Riksrevisjonens effektivitet. Riksrevisjonen må utarbeide strategier for å møte eventuelle identifiserte kapasitetsbegrensninger i den lovgivende forsamlingen. Riksrevisjoner med rettslige funksjoner har vanligvis et noe fjernere forhold til den lovgivende forsamlingen enn riksrevisjoner med parlamentarisk modell, men den lovgivende forsamlingen er en relevant interessant også for dem.

Funn

Resultatene av den finansielle revisjonen, etterlevelserevisjon og selskapskontroll blir rapportert årlig til Stortinget og utgjør sammen med forvaltningsrevisjonsresultater den primære kommunikasjonen til Stortinget. Forvaltningsrevisjoner blir rapportert fortløpende.

I Dokument 1 blir overordnede funn fra den finansielle revisjonen presentert. Den viser til generelle trender, og tilfeller hvor samme funn gjentas flere år på rad. For hvert departementsområde vises hovedfunn og utviklingstrekk, og det gis anbefalinger. Denne presentasjonen av funnene gjør at funnene ikke blir vurdert isolert sett, men kan ses i sammenheng - enten på departementsnivå eller på tvers av

departementene. Stortinget har adgang til å få underlagsdokumentasjon fra Riksrevisjonen, om det behøves i forbindelse med høringer.

Som vist i kapittel (iii) c) ovenfor er Riksrevisjonens mulighet til å adressere tverrsektorielle funn begrenset i Norge fordi ansvaret i stor grad ligger hos den enkelte statsråd, og ikke hos regjeringen samlet. I f.eks. Sverige er ansvaret mye mer sentralisert.

Riksrevisor er ansvarlig for kommunikasjonen med Stortinget. Dette ansvaret er ikke formalisert, men er knyttet til at riksrevisor er øverste ansvarlige for Riksrevisjonens arbeid. Både riksrevisor og revisjonsråd deltar i møtene der dokumenter overleveres til Stortinget sammen med ansvarlige prosjektledere (kun forvaltningsrevisjon), avdelingsdirektører (kun forvaltningsrevisjon og selskapskontroll) og ekspedisjonssjefer. Revisjonsråd har ansvaret for kommunikasjonen med Stortingets administrasjon og komitesekretær. Denne kommunikasjonen er i stor grad delegert til en medarbeider i stabsseksjonen. Kontroll- og konstitusjonskomiteens medlemmer kan også ta direkte kontakt med Riksrevisjonens ekspedisjonssjefer. Når dette skjer blir riksrevisor orientert om kontakten.

Riksrevisjonen gir en muntlig orientering til kontroll- og konstitusjonskomiteen i forbindelse med oversendelse av rapporter til Stortinget. Dette skal gi dem bedre forutsetninger for å vurdere og gi en innstilling til rapportene. Gjennom Dokument 2 er Riksrevisjonen med på å øke bevisstheten rundt Riksrevisjonens rolle og mandat. Riksrevisor møter kontroll- og konstitusjonskomiteen uformelt, og toppledergruppen har en årlig middag med medlemmene av komiteen. I tillegg er det et introduksjonsmøte med ny komité som settes etter stortingsvalg. Stortinget kan gi tilbakemelding og korrigeringer til Riksrevisjonens gjennom behandlingen av Dokument 2.

Riksrevisjonen har ikke en sterk tradisjon for å bidra aktivt til den lovgivende prosessen eller til politikkutvikling, f.eks. ved å foreslå endringer og forbedringer i finansforvaltningssystemet. Det finnes eksempler på at dette gjøres av riksrevisjoner. Den nederlandske riksrevisjonen ga i 2014 ut en rapport hvor man kontrafaktisk spurte hva som hadde skjedd om man hadde fulgt Norges eksempel og etablert et naturressursfond i Nederland¹⁷⁹. Den svenske riksrevisjonen har en pågående revisjon av hvorvidt regjeringen i Sverige kommer med treffsikre makroøkonomiske prognoser¹⁸⁰. Den britiske riksrevisjonen gjorde i 2016 en revisjon av 2016–2026-kostnadsplanen til det britiske forsvaret og vurderte hvor troverdig budsjettanslagene er¹⁸¹.

Riksrevisjonen mottar en rekke høringsforslag til uttalelse, spesielt til endring av lov og forskrifter. Høringsforslagene kan dekke en rekke områder, bl.a. "endring i forskrift om felles klagenemd for behandling av klagesaker etter lov om universiteter og høyskoler" (2017). Riksrevisjonen besvarer svært få av høringsforespørslene. Det skyldes en policy om å være tilbakeholden i lovgivningsprosesser. Riksrevisjonen uttaler seg imidlertid som oftest i saker som gjelder økonomiregelverket o.l.

¹⁷⁹ <http://www.eurosaiwgea.org/audits/Audit%20documents/Use%20of%20natural%20gas%20revenues.pdf>

¹⁸⁰ [http://www.riksrevisionen.se/sv/GRANSKNINGAR/Planering-och-uppfoljning/Pagaende-granskningar/Pagaende-granskningar/Regeringens-makroekonomiska-prognoser-/](http://www.riksrevisionen.se/sv/GRANSKNINGAR/Planering-och-uppfoljning/Pagaende-granskningar/Pagaende-granskningar/Regeringens-makroekonomiska-prognoser/)

¹⁸¹ <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2017/01/The-Equipment-Plan-2016-2026-Summary.pdf>

Tilbakemelding fra kontroll- og konstitusjonskomiteen til Riksrevisjonen skjer på flere måter. Riksrevisjonen har rutiner for å fange opp signaler som fremkommer i komiteens innstillinger til Riksrevisjonens rapporter, inkludert Dokument 2. Leder av komiteen blir gjerne invitert til fagsamlinger i regi av Riksrevisjonen hvor vedkommende deler komiteens forventninger og vurdering av rapportenes relevans. Dette skjedde blant annet på Riksrevisjonens fagdag i 2014 og arrangementet "Riksrevisjonen i framtiden" i 2016.

(iii) God praksis for kommunikasjon med utøvende organer

Bakgrunn

Denne dimensjonen ser på Riksrevisjonens strategiske kommunikasjon med utøvende organer. Slik strategisk kommunikasjon kan legge grunnlaget for at Riksrevisjonens arbeid kan være relevant for de reviderte enhetene, for at de utøvende organene skal kunne iverksette egnede oppfølgingstiltak, samt som effektivt samarbeid med de reviderte enhetene i revisjonsprosessen. Riksrevisjonen bør ha en effektiv og åpen kommunikasjon med departementene og de underliggende virksomhetene. ISSAI 12 og INTOSAI-guiden «Hvordan øke bruken og effekten av revisjonsrapportene» gir viktige kriterier for hvordan kommunikasjonen bør være.

Funn

Det gjennomføres møter med flere virksomheter i forbindelse med oppstart av den årlige finansielle revisjonen, og det sendes ut oppstartsbrev til alle reviderte virksomheter. Her kommuniseres forventninger til den spesifikke revisjonen som skal gjøres innenfor det gjeldende revisjonsåret. Dokumentet "Veiledning for muntlig revisjonskommunikasjon med departementene og virksomheten" (2016)¹⁸² er en støtte for å gjennomføre kommunikasjonen med reviderte virksomheter. I oppstartsmøtet diskuteres risikovurderinger, bl.a. basert på tidligere års funn. Riksrevisjonen sender ikke ut noen generell informasjonspakke om hva en revisjon består av, forventninger til revidert virksomhet og til Riksrevisjonen osv. Dette ivaretas gjennom de jevnlige møtene i revisjonsløpet. Til slutt i revisjonssyklusen har man et møte med ledelsen i revidert virksomhet for å gjennomgå funn.

Hvert år arrangerer Riksrevisjonen kontaktmøte med departementsrådene¹⁸³. I kontaktmøtet inviteres departementsrådene til å kommentere sentrale funn i Dokument 1 ved å peke på utviklingstrekk og tverrgående funn. Referatet fra 2015-møtet viser at departementsrådene gir tilbakemelding på innretning, bruk av revisjonskriterier, oppfølging av revisjonene, dilemma mellom revisjon og veiledning osv. Riksrevisor er vert for møtet.

Brukerundersøkelsen for regnskapsrevisjon¹⁸⁴ blir sendt ut til alle reviderte virksomheter, inkludert departementer, i etterkant av utsendelsen av avsluttende revisjonsbrev. For både forvaltningsrevisjon og selskapskontroll blir brukerundersøkelsen sendt ut etter at revisjonene er offentliggjort. For

¹⁸² <http://esak/locator.aspx?name=DMS.Document.Details.Simplified.2&recno=409553&module=Document&subtype=2>

¹⁸³ Referat fra kontaktmøte med departementsrådene 2015:

<http://esak/locator.aspx?name=DMS.Document.Details.Simplified.2&recno=393636&module=Document&VerID=330531&subtype=2>

¹⁸⁴ Brukerundersøkelsene 2014/2015:

<http://esak/locator.aspx?name=DMS.Document.Details.Simplified.2&recno=399737&module=Document&VerID=334279&subtype=2>

forvaltningsrevisjoner gjøres dette separat for hver enkelt undersøkelse mens for selskapskontrollen gjøres dette etter at Dokument 3:2 er ferdigstilt. Respondentene skal svare på et sett med påstander. Svarene analyseres i en rapport utarbeidet av SUV som oversendes toppledergruppen. I rapporten brukes svarene til å gi informasjon om måloppnåelse på viktige mål i den strategiske planen.

(iv) God praksis for kommunikasjon med domstolene, og/eller påtalemyndighet og politietaten

Bakgrunn

Kommunikasjon med domstolene og/eller påtalemyndighet og politietaten, herunder antikorrupsjonsetater, er viktig slik at revisjonsfunn kan undersøkes videre og tas opp av de juridiske institusjonene for påtale der det er relevant. Noen riksrevisjoner har mandat til å ilegge sanksjoner direkte, andre har det ikke. I begge tilfeller skal klart definerte arbeidsrelasjoner med domstolene og/eller påtalemyndighet og politietaten etableres og opprettholdes.

Funn

Det er SUV 1 som har det operative ansvaret for mislighetsområdet i Riksrevisjonen. Per i dag er det ikke etablert noen systematisk relasjon til institusjoner eller myndigheter som kan bruke våre revisjonsfunn som grunnlag til å gjennomføre etterforskning, påtale eller domfellelse. En samarbeidsavtale ble inngått med Skattedirektoratet i 1993 om oversendelse av tips og deling av informasjon. Samarbeidsavtalen ble fornyet i 2012, men virker ikke å være brukt aktivt i dag. I spesielt årene 2008-2009 ble det avholdt jevnlige møter med Økokrim. Disse møtene har ikke fortsatt, og det skyldes blant annet at Riksrevisjonen har relativt få saker som er av interesse for Økokrim. Økokrims vesentlighetsgrense ligger normalt over de mislighetssaker Riksrevisjonen jobber med.

21. juni 2007 vedtok Riksrevisjonen «Supplerende retningslinjer om forebygging og avdekking av misligheter». En engelsk utgave av denne ble utgitt i 2012. Retningslinjene gir veiledning til revisorer om hvordan tips skal behandles og hvordan kontakt med Økokrim og andre kontrollinstanser skal gjennomføres. De omtaler også hvordan man kan måle høy mislighetsrisiko og passende revisjonshandlinger. Per 21. februar 2017 er ikke retningslinjene blitt gjort aktivt tilgjengelig for organisasjonen på metode- og revisjonsstøttesider, men de kan lokaliseres ved søk på intranettet (Forum) eller i arkivet (eSak). SUV 1 gjør nå en oppdatering av retningslinjene, dermed vil de gamle retningslinjene ikke lenger vil være gyldige.

Det har ikke vært generelle aktiviteter knyttet til å øke bevisstheten hos påtalemyndighet og domstol om hva Riksrevisjonens rolle bør være i etterforskningssaker og rettssaker som er initiert som følge av Riksrevisjonens funn. Det er heller ikke noe system for å følge opp saker som Riksrevisjonen har overført til påtalemyndigheter og domstol. Riksrevisjonens supplerende retningslinjer for misligheter (2009) beskriver hva Riksrevisjonen skal gjøre når misligheter oppdages og hvordan relevante myndigheter skal kontaktes. I dette tilfelle er ikke dette, etter vår mening, nok for at kriterium c) skal være oppfylt. Det bør i tillegg være en jevnlig kontakt med disse myndighetene for å sikre at Riksrevisjonens rolle er forstått og klart definert.

SAI-25: Kommunikasjon med media, borgere og sivile samfunnsorganisasjoner (Score= 3)

Ifølge ISSAI 12 må Riksrevisjonen oppfattes som en troverdig kilde til uavhengig og objektiv innsikt og veiledning for å støtte gunstige endringer i offentlig sektor (ISSAI 12:7). Denne indikatoren evaluerer Riksrevisjonens praksis når det gjelder å nå ut til samfunnet og informere allmennheten om dens rolle, arbeid og resultater, i tillegg til å bidra til å understreke ansvaret i offentlig sektor.

Indikator-score for SAI-25: 3		
Dimensjon	Funn	Score
(i) God praksis med hensyn til kommunikasjon med media	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e), og f)	4
(ii) God praksis med hensyn til kommunikasjon med borgere og sivile samfunnsorganisasjoner	Oppfylte kriterier: a), b), c), d), e) og g) Ikke oppfylte kriterier: f) bruk av sosiale medier og h) innhenting av tilbakemeldinger fra sivilt samfunn og borgere	3

(i) God praksis for kommunikasjon med media

Bakgrunn

En av de viktigste kanalene for kommunikasjon med allmennheten er media. Det er derfor viktig at Riksrevisjonen opprettholder et godt forhold til medieorganisasjoner for å få mest mulig offentlig eksponering av viktige revisjonsfunn. Dette forholdet skal samsvare med Riksrevisjonens kommunikasjonsstrategi og/eller juridiske rammeverk.

Funn

Ved hver offentliggjøring av revisjonsrapporter, med unntak av administrative rapporter, blir det avholdt pressekonferanser. Dette inkluderer vår årlige rapport om regnskapsrevisjon (Dokument 1), forvaltningsrevisjon (Dokument 3:1) og selskapskontroll (Dokument 3:2). For disse rapportene publiseres det også pressemeldinger på Riksrevisjonens nettsted. Kommunikasjonsrådgiverne i stabsseksjonen kontakter relevante medier når rapportene offentliggjøres for å sikre mest mulig målrettet publisitet.

For å overvåke medias behandling av rapportene benytter Riksrevisjonen medieovervåkningsverktøyet Retriever. Retriever identifiserer mediasaker hvor ordene «Riksrevisjonen» eller navnet på riksrevisor er nevnt.

Som hovedregel er det riksrevisor som uttaler seg på vegne av Riksrevisjonen, men også revisjonsråd og ekspedisjonssjefene er oppført som pressekontakter på hjemmesiden. For hver avdeling beskrives portefølje og ansvarlig ekspedisjonssjef med kontaktdetaljer. En medarbeider i stabsseksjonen er også

pressekontakt og oppført med kontaktinformasjon på Riksrevisjonens nettside. Mottatte mediehenvendelser, og påfølgende håndtering, arkiveres fortløpende.

(ii) God praksis for kommunikasjon med borgere og sivile samfunnsorganisasjoner

Bakgrunn

Samfunnet blir stadig mer bevisst på at det kan stille myndighetene til ansvar. Riksrevisjonen kan bidra til dette ved å kontakte borgere og sivile samfunnsorganisasjoner direkte og utvikle relasjoner med dem. All kommunikasjon skal skreddersys i henhold til publikummet, og i dette tilfellet skal språket være tydelig og enkelt å forstå.

Funn

Riksrevisjonens hjemmeside er en viktig informasjonskanal for allmennheten. Her er det informasjon om mandatet til Riksrevisjonen, inkludert de ulike revisjonstypene. Det er også en beskrivelse av hva som er revisjonsomfang, og lenker til relevant lovverk. På hjemmesiden er det også en elektronisk tipskanal. I 2015 ble det registrert 136 tips der.

På nettstedet publiseres rapportene i pdf-format med tilhørende sammendrag og pressemelding. Alle pressemeldinger og sammendrag oversettes til engelsk og publiseres på de engelske sidene. Tidligere ble det også publisert en kort video til hver rapport hvor riksrevisor forklarte hovedfunnene i rapporten.

Interessenter kartlegges for hver rapport. Dette er selvsagt berørte departementer og virksomheter, men kan også ofte være sivile samfunnsorganisasjoner som jobber på området og aktører som har vært brukt som informanter i undersøkelsen. Disse organisasjonene blir informert før publisering av rapportene.

Riksrevisjonen, og spesielt riksrevisor, deltar på en rekke konferanser og seminarer. Der blir Riksrevisjonens rolle og resultater formidlet gjennom bl.a. foredrag og paneldebatter. Riksrevisjonen deltok i 2016 på Arendalsuka - et arrangement som årlig samler viktige samfunnsinstitusjoner, politikere og media.

Riksrevisjonen bruker sin hjemmeside aktivt. Sosiale medier er meget utbredt i Norge, men Riksrevisjonen har ikke brukt disse mediene aktivt for å kommunisere sitt arbeid eller for å få innspill fra borgere og andre interessenter. Riksrevisjonen har nylig etablert en offisiell profil på Facebook, men denne brukes foreløpig bare til å markedsføre ledige stillinger. For en rekke forvaltningsrevisjoner arrangeres det fokusgrupper hvor bl.a. brukere av statlige tjenester kan dele sine erfaringer.

Riksrevisjonens rapporter skaper ofte debatter i offentligheten. Det siste eksempelet på dette er Riksrevisjonens rapport om fregattvåpenets operative evne¹⁸⁵. Dette genererte flere artikler i ulike medier samt en høring på Stortinget¹⁸⁶. På eget initiativ bidrar Riksrevisjonen i en viss grad til debatt om forbedring av offentlig sektor. I forbindelse med offentliggjøring av Riksrevisjonens 200-års jubileum, med tilhørende jubileumsbok, oppfordret riksrevisor Per-Kristian Foss til at det burde forskes mer om

¹⁸⁵ Dokument 3:13 (2015-2016)

¹⁸⁶ Søkresultat: https://www.google.no/?gfe_rd=cr&ei=4KPHWOj5Lc-q8wfhxZvYAg&gws_rd=ssl \l "q=fregatt+riksrevisjonen&*

effekten av Riksrevisjonen. Under Arendalsuka august 2016 arrangerte Riksrevisjonen et seminar hvor temaet var *Rikrevisjonen på tiltalebenken*¹⁸⁷. Disse to eksemplene er i stor grad rettet mot Riksrevisjonens rolle. Når det gjelder generelle bidrag til debatten om forbedring av offentlig sektor har ikke Riksrevisjonen en tradisjon for å innta en politisk rolle. Riksrevisors uttalelser i sammenheng med offentliggjøring av rapporter kan tolkes som en diagnose på tilstanden til offentlig sektor og hvilke tiltak som bør iverksettes for å sikre at Stortingets vedtak og forutsetninger blir etterlevd.

Riksrevisjonen gjennomfører omdømmeundersøkelser blant allmennheten, som blant annet gir tilbakemeldinger på kvaliteten på Riksrevisjonens rapporter. I tillegg overvåkes bruk av nettstedet gjennom Google Analytics. Riksrevisjonen har ikke aktivt innhentet tilbakemeldinger fra organisasjoner eller borgere for å høre hvordan de opplever tilgjengeligheten og leservennlighetene til revisjonsrapportene. Det har imidlertid ikke vært noen eksterne henvendelser som tyder på at allmennheten har problemer med tilgang til rapportene. Statistikken for nettstedet viser også målrettede besøk til rapportene.

¹⁸⁷ <https://www.riksrevisjonen.no/presserom/nyheter/Sider/2016.aspx>

4. Riksrevisjonens utviklingsprosess

Et sentralt styringssignal fra toppledelsen er at Riksrevisjonen skal kunne snu seg raskere, og ha større fleksibilitet i organisasjonen. Den skal utrede mindre, men sette i gang prøveprosjekter, og ta de elementene som fungerer inn som generelle forbedringspunkter. Lederne får delegerte budsjetter, større fullmakter, og tydeligere krav og oppfølging¹⁸⁸.

For kommende virksomhetsplan for 2017-2018 iverksettes følgende VP-tiltak og prosjekter og omtales som et moderniseringsprogram for Riksrevisjonen:

1. RR datasenter
2. Nytt Dokument 1
3. Kompetansestrategi 2017
4. Ledelse og medarbeiderskap
5. Virksomhetsstyring
6. Ekstern kommunikasjon
7. Forsøksvirksomheten
8. Utredning av service-, drift-, sekretær- og støttefunksjoner
9. Utredning av prinsipper for seksjonsmessig tilknytning, rotasjon og karriereutvikling ved regionskontorene
10. Sømløs kommunikasjon mellom S16 og regionskontorene

Tiltaket om datasenteret¹⁸⁹ tar sikte på å utvikle et helhetlig IT-system for innhenting, tilrettelegging, lagring og analyse av data. Datasenteret skal tilby data for både regnskapsrevisjonen og forvaltningsrevisjonen. Tiltaket skal vurdere hvordan en kan bygge ut dagens datafangst-løsning for å innhente mer data om virksomhetens internkontroll og data om hele populasjoner, for mer effektivt å bekrefte regnskapene. Prosjektet vil samtidig vurdere hvordan en kan bygge ut datafangst-løsningen til å innhente data til bruk i forvaltningsrevisjonen.

Dokument 1 er samlerapporten til Stortinget om resultatene av regnskaps- og etterlevelsesrevisjoner. Den ble sist revidert i 2012 og det er nå satt i verk et tiltak for å utvikle en ny form på rapporten. Tiltaket skal blant annet vurdere forholdet mellom avviksrapportering og rapportering om samlet status for økonomistyring og budsjettgjennomføring. Tiltaket skal også vurdere formen på rapporten, hvorvidt den skal avgi en beretning om statsregnskapet og om det er bedre måter å rapportere resultatene fra den finansielle revisjonen.¹⁹⁰

Riksrevisjonens kompetansestrategi er utdatert, men HR-seksjonen har startet arbeidet med å utvikle en ny strategi¹⁹¹. Den nye strategien skal rulleres hvert år og skal definere klare rutiner for gjennomføring av strategien, roller og ansvar for kompetansearbeidet. Den skal omfatte rekruttering, kompetanseutvikling og mobilisering (virkemidler for å få det beste ut av medarbeideren). Det er

¹⁸⁸ Intervju med revisjonsråd 27. februar 2017

¹⁸⁹ <http://esak/GetFile.aspx?fileId=600680>

¹⁹⁰ <http://esak/GetFile.aspx?fileId=600679>

¹⁹¹ [Forslag til VP-tiltak om Kompetansestrategi](#)

sannsynlig at ønsket kompetanse for Riksrevisjonen vil være personer med høy digital kompetanse og at det for finansiell revisjon ønskes revisorutdannelse. Tjenestemannsorganisasjonene har i intervju uttrykt bekymring for at det fortsatt vil bli rekruttert ansatte uten kjennskap til offentlig regnskap og at det ensidig vil bli rekruttert revisorutdannete framfor siviløkonomer til finansiell revisjon.

Per i dag er det å utarbeidet felles krav for Riksrevisjonen for kompetansebehov innen finansiell revisjon som ble brukt til rekrutteringsrunden våren 2017. Riksrevisjonen planlegger å utarbeide felles krav for etterlevelserevisjon og forvaltningsrevisjon. Dette vil også forankres i den nye kompetansestrategi. Denne vil bidra til at kompetansekrav i stillingsutlysninger ikke bare defineres av behov i den enkelte seksjon og avdeling, men at man i større grad viser til Riksrevisjonens samlede kompetansebehov.

Ledelse og medarbeiderskap har vært et utviklingsområde for Riksrevisjonen de siste årene. I den nye virksomhetsplanen er det skissert tiltak for å videreutvikle dette¹⁹². Tiltaket skal være fokusert på endringsorientert ledelse, lederen som kompetansebygger, innføring av et system for systematisk lederoppfølging, utvikling av en tilbakemeldingskultur og utvikling av et program for medarbeidere som har lyst til å lære mer om ledelse.

Et overordnet utviklingsprosjekt i Riksrevisjonen het *Prosjekt for effektivisering av arbeidsprosesser og organisasjonsutvikling ved hjelp av IKT* (EAO)¹⁹³. Prosjektgruppen ferdigstilte sin endelige rapport 7. mars 2017 slik at rapportens innhold kan diskuteres på Riksrevisjonens målstyringsseminar 21. -22. mars. Gjennom bruk av fokusgrupper internt har prosjektet identifisert tverrgående problemer som er relevante for flere deler av organisasjonen. Dette inkluderer blant annet arbeidsmetoder, hvordan man disponerer de menneskelige ressursene, lederskap, tidstyver og datainnsamling og -analyse i revisjonen.

Det er planlagt et tiltak om virksomhetsstyring i Riksrevisjonen¹⁹⁴. Prosjektet Effektivisering av av arbeidsprosesser og organisasjonsutvikling (EAO) har identifisert svakheter knyttet til virksomhetsstyringen i Riksrevisjonen:

- Det er ikke tydelig hva vi vil styre på/blir styrt på
- Gjeldende styringssystem er fragmentert
- Det er manglende kultur for å sikre god styringsinformasjon

Tiltaket om virksomhetsstyring skal ta sikte på å identifisere hva Riksrevisjonen skal styres på, anskaffe et elektronisk system for styringsinformasjon, videreutvikle og oppdatere Riksrevisjonens kvalitetssikringssystem og implementere en ny styringsmodell basert på dette arbeidet.

Et annet område som ble analysert av EAO-prosjektet er ekstern kommunikasjon. Riksrevisjonen iverksetter et tiltak for å utforme en ny kommunikasjonsstrategi¹⁹⁵. Denne skal inkludere kanal- og innholdsstrategier for Riksrevisjonens bruk av ulike kanaler inkludert nettsider og sosiale medier som Twitter, Facebook og LinkedIn.

Riksrevisjonen har iverksatt noe forsøksvirksomhet, hvor seksjoner og avdelinger har frihet til prøve nye løsninger og vurdere om de kan anbefales å bli faste rutiner som skal gjelde i resten av organisasjonen.

¹⁹² [VP-tiltak om ledelse og medarbeiderskap](#)

¹⁹³ EAO, <http://forum/ao/146/Sider/Forside.aspx>

¹⁹⁴ [VP-tiltak om virksomhetsstyring](#)

¹⁹⁵ <http://esak/GetFile.aspx?fileId=604544>

Et forsøk er at regnskapsrevisorer skal spesialiseres i henholdsvis finansiell revisjon og etterlevelsesrevisjon for å oppfylle kvalitetskravene til revisjon i ISSAlene. To av tre regnskapsavdelinger prøver ut ulike modeller for hvordan dette kan gjøres. Parallelt med dette foregår det en kompetansekartlegging i en av regnskapsrevisjonsavdelingene, og de andre vil trolig følge etter. Behovet for å vite hvilken kompetanse man faktisk besitter er stort. Å få en bedre oversikt over hva slags kompetanse de ansatte har vil gjøre det enklere å sette sammen velfungerende revisjonsteam som passer til de faglige utfordringene revisjonsoppdragene representerer.

I løpet av 2017 vil det utarbeides en ny kompetansestrategi som skal være koblet til de nye strategiske målene. Dette skal være et styringsverktøy for utvikling og vedlikehold av nødvendig kompetanse. Målet er å få en mer omforent og målrettet kompetansestyring i Riksrevisjonen. Hittil har kompetansestyringen i stor grad blitt styrt nedenfra. Kompetansestrategien vil gjelde fra det øyeblikk den blir vedtatt i møte i toppledergruppen.

Riksrevisjonens service- og støttefunksjoner skal gjennomgås¹⁹⁶ fram til ny strategisk planperiode (2018-2022). En gruppe er nedsatt for å gjennomføre utredningen og skal se på organisering av SUV, Administrasjonsavdelingen og Stab.

Et pågående utviklingsprosjekt er ønsket om å vite mer om verdien av å ha en Riksrevisjonen. Riksrevisjonen har som prioritet å få vite mer om effekten av Riksrevisjonens rapporter. Derfor blir forskere invitert til å evaluere hvordan rapportene blir fulgt opp av departementene og hva som er samfunnseffektene¹⁹⁷.

Regionskontorene vil også bli et viktig område i Riksrevisjonens videre utvikling. Det er to tiltak knyttet til disse. Et som skal vurdere policy og prinsipper for ansatte på regionskontorene¹⁹⁸ og ett tiltak for å bedre kommunikasjon mellom regionskontorene og hovedkontoret¹⁹⁹. For å sikre at revisjonsfunnene kan følges opp bedre utarbeides det nå forbedrede rutiner for hvordan oppstartsmøter med virksomhetene skal gjennomføres. De skal sikre at fjorårets funn blir diskutert med virksomhetens ledelse og dokumentere hvilke tiltak som er gjennomført.

Riksrevisjonen har også igangsatt et arbeid for å ha ekstern evaluering av forvaltningsrevisjon²⁰⁰. Fagpersoner fra Universitets- og forskningsmiljøer skal gi en ekstern vurdering av inntil seks hovedanalyserapporter. Tiltaket skal evalueres og det skal vurderes om Riksrevisjonen skal gjennomføre gjøre dette til en fast rutine.

¹⁹⁶ [VP-tiltak om service- og støttefunksjoner](#)

¹⁹⁷ <https://www.riksrevisjonen.no/presserom/nyheter/Sider/Effekten.aspx>

¹⁹⁸ [Policy og prinsipper for ansatte ved regionkontorene](#)

¹⁹⁹ [Bedre kommunikasjon mellom regionskontorene og S16](#)

²⁰⁰ [Ekstern evaluering av forvaltningsrevisjon](#)

Vedlegg 1: Sammendrag av indikatorscoren

Indikator	Indikator-navn	Dimensjon				Total score
		(i)	(ii)	(iii)	(iv)	
Domene A	Uavhengighet og juridisk rammeverk					
SAI-1	Riksrevisjoners uavhengighet	3	4	4	1	3
SAI-2	Riksrevisjoners mandat	1	4	4		3
Domene B	Intern styring og etikk					
SAI-3	Strategisk planleggingsløp	4	4	3	2	3
SAI-4	Organisatorisk kontrollmiljø	0	2	4	3	2
SAI-6	Ledelse og intern kommunikasjon	3	4			3
SAI-7	Overordnet revisjonsplanlegging	3	3			3
Domene C	Revisjonskvalitet og rapportering					
SAI-8	Revisjonsdekning	4	3	0		2
SAI-9	Standarder og kvalitetsstyring for finansiell revisjon	4	1	2		2
SAI-10	Prosess for finansiell revisjon	2	1	3		2
SAI-11	Resultater av finansiell revisjon	4	4	1		3
SAI-12	Standarder og kvalitetsstyring for forvaltningsrevisjoner	2	1	3		2
SAI-13	Prosess for forvaltningsrevisjon	3	2	2		2
SAI-14	Resultater av forvaltningsrevisjon	4	4	3		4
SAI-15	Standarder og kvalitetsstyring for etterlevelsesrevisjon	4	0	2		2
SAI-16	Prosess for etterlevelsesrevisjon	1	1	2		1
SAI-17	Resultater av etterlevelsesrevisjon	4	4	1		3
Domene D	Økonomisk styring, eiendeler og støttetjenester					
SAI-21	Økonomisk styring, eiendeler og støttetjenester	3	2	3		3
Domene E	Humankapital og opplæring					
SAI-22	Personalforvaltning	4	1	3	4	3
SAI-23	Faglig utvikling og opplæring	2	3	3	3	3
Domene F	Kommunikasjon og interessenthåndtering					
SAI-24	Kommunikasjon med den lovgivende, utøvende og den dømmende makt	3	4	4	2	3
SAI-25	Kommunikasjon med media, borgere og sivile samfunnsorganisasjoner	4	3			3

Vedlegg 2: Kilder som understøtter indikatorscoren

Dokumenter

Bakgrunnsdel

- Riksrevisjonens nettsted
- Transparency International Corruption Perception Index, <http://transparency.org/country#NOR>.
- Global Competitiveness Report of the World Economic Forum, World Economic Forum, 2016-2017, http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf
- Reporters Without Borders' Press Freedom Index, 2016, <https://rsf.org/en/norway>
- Informasjon fra Statistisk Sentralbyrå, www.ssb.no
- NAV, hovedtall om arbeidsmarkedet januar 2017, <https://www.nav.no/no/Person/Innhold+til+Person-forside/Nyheter/attachment/466404?download=true&ts=159ff16abe8>
- Store Norske Leksikon, www.snl.no
- OECD Economic Survey Norway, February 2016, <http://www.oecd.org/eco/surveys/Norway-2016-overview.pdf>
- Finansdepartementet 2014, Bruk av internrevisjon i staten, <https://www.regjeringen.no/contentassets/586b1b12486c4d45adc698514c840f80/utredning.pdf>
- Reglement for økonomistyring i staten
- Riksrevisjonen, Dokument 1, Dokument 2, Dokument 3:1-serien og Dokument 3:2 på www.riksrevisjonen.no

Domene A - Uavhengighet og juridisk rammeverk

- Kongeriket Norges grunnlov
- Lov No 21 av 7 Mai 2004 om Riksrevisjonen
- Instruks No 700 av 11 Mars 2004 om Riksrevisjonens virksomhet
- Dokument nr. 14 (2002-2003), Rapport til Stortinget fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon (Frøilandutvalget), Innst. O. nr. 54 (2003-2004) og Besl. O. nr. 59 (2003-2004)
- Lov om Stortingets ombudsmann for forvaltningen (sivilombudsmannsloven) (1962)

Domene B - Intern styring og etikk

- Strategisk plan 2014 – 2018 med vedlegg
- Framdrifts- og milepælsplan for arbeidet med strategisk plan 2014 – 2018
- Toppledergruppens strategiseminarer
- Høringsuttalelser til strategisk plan 2014-2018
- Virksomhetsplan 2015-2016 og 2016-2017
- Melding om virksomheten (Dokument 2) 2015
- Avdelingsplaner for R1, R2, R3, F1 og F2 - 2015-2016 og 2016-2017
- Riksrevisjonens etiske retningslinjer
- Retningslinjer for mobilitetsordningen

- Riksrevisjonens interne varslingsider
- Riksrevisjonens lederhåndbok og medarbeiderhåndbok
- IntoSAINT-rapport - egnevaluering av integritetsrisiko i Riksrevisjonen i 2013
- Beslutningsnotat om Internrevisjon i Riksrevisjonen
- Fagfellevurdering av Riksrevisjonen 2011
- Referater fra møter i Toppledergruppen
- Stillingsbeskrivelser om krav til stillingsinnehaver, vedlegg til Riksrevisjonens lokale lønnspolitikk
- Mal for habilitetserklæring
- Referat fra kollegiemøte 1 november 2016
- Mandater for periodisk inspeksjon 2015
- Rapporter fra periodisk inspeksjon 2015
- Felles overordnet risikovurdering (FOR) for departementsområdene
- Kvalitetskontroll av SUV av risikovurderingene som utgjør grunnlaget for FOR
- Sektorplaner for departementsområdene

Domene C - Revisjonskvalitet og rapportering

- Et utvalg revisjoner for alle tre revisjonstyper med arbeidspapirer og rapporter
- Alle revisjonsberetninger for regnskapsåret 2015
- Håndbok for finansiell revisjon
- Forum-støttesider for finansiell revisjon
- Håndbok for etterlevelsesrevisjon
- Retningslinjer for forvaltningsrevisjon fra 2012
- Støttesider for sektorarbeid i NYS
- Støttesider for FOR-arbeid i NYS
- Avdelingsplan for F1 og F2 2016-2017
- Lov og instruks for Riksrevisjonen
- Strategisk plan 2014-2018
- Virksomhetsplaner fra 2011-2012 fram til 2015-2016
- Dokument 1 for 2013-2014-2015
- Dokument 2 2011-2012-2013-2014-2015
- Evaluering av metoderådgivning, Internt notat av 7. april 2016
- Kompetanseskjema Afrosai-E Maler og dokumentasjonsrutiner i NYS og på Forum for de tre revisjonstypene
- Kvalitetskontrollskjema for regnskapsrevisjon
- Veileder i forvaltningsrevisjon (2016), Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)
- Presentasjon av Jernbaneverket for Riksrevisjonen 15. november 2013 - Hovedutfordringer og tiltak
- Presentasjon av Sintef Energi for Riksrevisjonen 13. august 2015 - Status for norsk fornybar energipolitisk praksis
- Presentasjon av Statens vegvesen for Riksrevisjonen 18. januar 2016 - Nasjonal vegdatabank

- Presentasjon av Helse- og omsorgsdepartementet (HOD) for Riksrevisjonen 25. april 2016 - HODs forventning til styrene
- Presentasjon av Kystverket for Riksrevisjonen 12. oktober 2016 - Kystverkets ansvarsområde og Beredskap mot akutt forurensning
- Presentasjon av Samferdselsdepartementet for Riksrevisjonen 19. januar 2017 - Jernbanereformen
- Svardokumenter fra F1 (2017) av 2. mars, 8. mars, 15. mars, 16. mars, 17. mars, 24. mars
- Svardokumenter fra F2 (2017) av 9. mars, 17. mars, 21. mars, 25. mars, 4. april
- Stillingsanalyse/kravspesifikasjon for F2
- Referat fra møte mellom Pasient- og brukerombudet i Oslo og Akershus og Riksrevisjonen 8. september 2015
- Referat fra møte med ledelsen i F1 - demonstrasjon av porteføljestyringssystemet
- Prosedyrer for dokumentasjon av metoderådgivning i forvaltningsrevisjon
- Presentasjon av F1/F2, Hva er en god rapport? Dokument 3 og hovedanalyserapport
- Forventninger til prosjektarbeid i F2, mai 2016
- FOR 2017-2018 i F2 - status per januar 2017
- FOR prosess for 2017-2018 for F2 - Milepæler og frister
- Presentasjon av F1/F2 - Hva er en god rapport? 28. april 2016
- Hva er kvalitet i vurderingskapittelet, forvaltningsrevisjon, seminar 21. april 2016
- Mal for uavhengig kvalitetskontroll i F1/F2
- Uavhengig kvalitetskontroll (ISSAI 40) 2016-2017
- Oversikt over kvalitetskontrollteam F1/F2
- Støttedokument ved mislighetsspørsmål i revisjonen
- Nye forvaltningsrevisjoner i 2016-2017 for F2
- Utlysning av prosjekter våren 2016 i F2
- Oversikt over nye prosjekter, utvidede kontroller og utviklingsoppgaver 2013-2014 for F1
- Porteføljestyringssystemet for F1/F2
- Retningslinjer for inspeksjon av forvaltningsrevisjon og utvidede undersøkelser i selskapskontrollen
 - Skjema A: Revisjonsprosessen

Domene D - Økonomisk styring, eiendeler og støttetjenester

- Riksrevisjonens instruks for økonomiforvaltning
- Riksrevisjonens budsjettkalender
- IKT-strategi 2016-2018
- Melding om virksomheten (Dokument 2) 2015
- Forum-sider om IKT og Arkiv

Domene E - Humankapital og opplæring

- Personalpolitikken
- Lønnspolitikken
- Kompetansestrategien (utløpt 2014)
- Rekrutteringsstrategien
- Riksrevisjonens lederhåndbok og medarbeiderhåndbok
- Mal for støtte- og utviklingssamtaler
- Stillingsannonser

Domene F - Kommunikasjon og interessenthåndtering

- Kommunikasjonsstrategien 2014-2018
- Årlige brukerundersøkelser mot reviderte virksomheter
- Analyse av Kontroll- og konstitusjonskomiteens innstillinger
- Riksrevisjonens høringsuttalelser
- Veiledning for muntlig revisjonskommunikasjon med departementene og virksomheten
- Referat fra årlig kontaktmøte med departementsrådene
- Supplerende retningslinjer om forebygging og avdekking av misligheter
- Samarbeidsavtalen med Skatteetaten (2012)
- Nettsiden til Riksrevisjonen

Intervjuer

Interne:

- Per-Kristian Foss, riksrevisor
- Jens Gunvaldsen, revisjonsråd
- Tora Jarlsby, ekspedisjonssjef i R2
- Øivind Berg-Larsen, nestleder i Administrasjonsavdelingen
- Bente Strøm, seksjonsleder i HR-seksjonen
- Felix Röber, seniorrådgiver i HR-seksjonen
- Petter Dyrhol, underdirektør i HR-seksjonen
- Per Øyvind Mathisen, seksjonsleder i Økonomiseksjonen
- Ine-Merete Hansen, seksjonsleder i IKT-seksjonen
- Tone Mjørud, seksjonsleder i SUV 1
- Jan Roar Beckstrøm, seksjonsleder i SUV 2
- Kari Murberg Martinsen, seniorrådgiver Stabsseksjonen
- Tre forvaltningsrevisjonsteam i F1 og F2
- Tre etterlevelserevisjonsteam i R1, R2 og R3
- Tjenestemannsorganisasjonene:

- Arve Christiansen, leder av Akademikerne
- Martin Finstad, leder av Riksrevisjonens tjenestemannslag
- Marianne Lønstad, styremedlem i Riksrevisjonens tjenestemannslag
- Ståle Torstensen, leder av NTL-Riksrevisjonen

Eksterne:

- Stortinget
 - Martin Kolberg, leder av Kontroll- konstitusjonskomiteen på Stortinget
 - Thomas Dam, komitesekretær i Kontroll- og konstitusjonskomiteen på Stortinget
- Eivind Dale, departementsråd i Kommunal- og moderniseringsdepartementet
- Finansdepartementet
 - Hans Henrik Scheel, finansråd
 - Tina Engelsrud, konstituert ekspedisjonssjef
 - Odd Kvalvik, kontrolldirektør
 - Astri Tverrstøl, avdelingsdirektør
 - Paal Gjennestad, avdelingsdirektør
 - Geir Åge Andreassen, underdirektør
- Naturvernforbundet
 - Maren Esmark, generalsekretær
 - Arnodd Håpnes, fagleder
 - Audun Randen Johnson, energi- og klimarådgiver

Vedlegg 3: Konverteringstabell for indikatorscoren

Score for dimensjonene		Total score
2-dimensjonal indikator		
0	0	0
0	1	0
0	2	1
0	3	1
0	4	2
1	1	1
1	2	1
1	3	2
1	4	2
2	2	2
2	3	2
2	4	3
3	3	3
3	4	3
4	4	4

Score for dimensjonene			Total score
3-dimensjonal indikator			
0	0	0	0
0	0	1	0
0	0	2	1
0	0	3	1
0	0	4	1
0	1	1	1
0	1	2	1
0	1	3	1
0	1	4	2
0	2	2	1
0	2	3	2
0	2	4	2
0	3	3	2
0	3	4	2
0	4	4	2
1	1	1	1
1	1	2	1
1	1	3	2
1	1	4	2
1	2	2	2
1	2	3	2
1	2	4	2
1	3	3	2
1	3	4	3
1	4	4	3
2	2	2	2
2	2	3	2
2	2	4	3
2	3	3	3
2	3	4	3
2	4	4	3
3	3	3	3
3	3	4	3
3	4	4	4
4	4	4	4

Score for dimensjonene				Total score
4-dimensjonal indikator				
0	0	0	0	0
0	0	0	1	0
0	0	0	2	0
0	0	0	3	1
0	0	0	4	1
0	0	1	1	0
0	0	1	2	1
0	0	1	3	1
0	0	1	4	1
0	0	2	2	1
0	0	2	3	1
0	0	2	4	1
0	0	3	3	1
0	0	3	4	2
0	0	4	4	2
0	1	1	1	1
0	1	1	2	1
0	1	1	3	1
0	1	1	4	1
0	1	2	2	1
0	1	2	3	1
0	1	2	4	2
0	1	3	3	2
0	1	3	4	2
0	1	4	4	2
0	2	2	2	1
0	2	2	3	2
0	2	2	4	2
0	2	3	3	2
0	2	3	4	2
0	2	4	4	2
0	3	3	3	2
0	3	3	4	2
0	3	4	4	2
0	4	4	4	2

Score for dimensjonene				Total score
4-dimensjonal indikator				
1	1	1	1	1
1	1	1	2	1
1	1	1	3	1
1	1	1	4	2
1	1	2	2	1
1	1	2	3	2
1	1	2	4	2
1	1	3	3	2
1	1	3	4	2
1	1	4	4	2
1	2	2	2	2
1	2	2	3	2
1	2	2	4	2
1	2	3	3	2
1	2	3	4	2
1	2	4	4	3
1	3	3	3	2
1	3	3	4	3
1	3	4	4	3
1	4	4	4	3
2	2	2	2	2
2	2	2	3	2
2	2	2	4	2
2	2	3	3	2
2	2	3	4	3
2	2	4	4	3
2	3	3	3	3
2	3	3	4	3
2	3	4	4	3
2	4	4	4	3
3	3	3	3	3
3	3	3	4	3
3	3	4	4	3
3	4	4	4	4
4	4	4	4	4

Vedlegg 4: Kvalitetserklæring fra IDI

Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework

SAI Norway
[Draft report date 27th April 2017]

INDEPENDENT REVIEW by
Cecilie Thue-Hansen, SAI PMF Unit within IDI

03.06.2017

Contact Details

SAI PMF Unit, IDI: SAIPMF@idi.no

1. Findings of the Independent Review

The IR findings are presented below under the four IR objectives relevant to the review by IDI.

b) Has the SAI PMF methodology been adhered to?

SAI PMF Process

The process of conducting the SAI PMF appears to have followed the SAI PMF methodology.

SAI PMF Indicator Scoring

The scoring of indicators has mostly been in accordance with the SAI PMF methodology. Some comments, questions and suggestions to the scoring of the dimensions and indicators are included in Annex 1.

Structure and Content of the SAI Performance Report

The structure of the SAI-PR is in accordance with the recommended SAI PMF structure. The report is well written. Some comments and suggestions to the content are included in Annex 2.

c) Is there sufficient evidence to justify the indicator scores?

The report provides in a clear majority of indicators and dimensions appropriate evidence to justify the indicator scores. Regarding a few criteria in a few dimensions some clarifications are requested, these are commented in Annex 1.

d) Does the SAI-PR provide an analysis supported by the evidence, and identify inter-relations between the key findings?

The 'Observations on the SAI's Performance and Impact' chapter is supported by and consistent with the evidence contained in the main chapters of the SAI-PR. However, I suggest that the report go a bit further in identifying root causes of performance and linkages between performance in different areas (i), and that the value and benefits of OAGN to the lives of citizens of Norway is analysed a bit more (ii).

Comments and a few suggestions related to this are included in Annex 1. See also comments in Annex 2.

e) Is the executive summary consistent with the analysis in the rest of the SAI-PR?

The Executive Summary is consistent with the analysis in the rest of the SAI-PR, and provides a summary of the report. It does not provide an overall judgement of the SAI performance in relation to its context and has some limitations in identifying linkages and causes of performance due to that the "Observations on the SAI's performance and Impact" does not go to full depth into this.

2. Response to the Independent Review

Annex 3 provides a format for tracking that the responses have been appropriately actioned in future versions of the report. The IR reviewer will use this in the follow up of review recommendations.

Annex 1. Independent Review of the Indicator Scores

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
SAI-1		Ja		TBC		TBC		TBC	
	(i)	Ja	TBC	TBC	TBC		Ja		<p>Riksrevisjonsloven stadfester at RR skal være en uavhengig institusjon, men gir ikke en beskrivelse av hva uavhengigheten skal innebære i praksis på alle relevante områder.</p> <p>Kriterium e) er satt som møtt i rapporten, med henvisning til at brudd på riksrevisjonsloven kan prøves av Riksrevisjonen i Høyesterett. Det er imidlertid ikke henvist til noen lovbestemmelse på dette, noe som kreves for at kriteriet skal vurderes som møtt.</p> <p><i>Forslag til del iii) Observations on SAI performance and Impact:</i> <i>Rapporten gir en fin vurdering av noen av de følgende elementer, men ikke alle:</i> Dersom det ikke er noen lovbestemmelse</p>

¹ I.e. whether the SAI PMF methodology was correctly applied to measure the dimension.

² I.e. whether the scoring methodology was applied correctly. In cases where the independent review finds that a different dimension score should be given, this is noted.

³ I.e. whether the indicator score was aggregated in accordance with the scoring methodology. In cases where the independent review finds that a different indicator score should be given, this is noted.

⁴ I.e. whether the dimension score given appears correct given the circumstances and country context. In cases where the independent review finds that a different dimension score should be given, this is noted.

⁵ I.e. whether the narrative description corresponds with and supports the score given.

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
									som stadfester lovbeskyttelse fra Høyesterett mot brudd på RR's uavhengighet, kan dette sees i sammenheng med valgprosessen for utvelgelse til kollegiet, og mangel på juridisk beskyttelse mot straffeforfølgelse ved normal utøvelse av plikter og hvordan kombinasjonen av disse faktorer ytterligere begrenser uavhengigheten til RR. Selv om disse begrensningene ikke oppleves som noe problem i praksis i dag, er effektene ved en potensiell situasjon urovekkende.
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iv)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
SAI-2		Ja		Nei		TBC		TBC	
	(i)	Ja	TBC	Nei	TBC				<p>Kriterium a): hvor er de nevnte begrensningene i RR's mandat lovfestet? (e.g. av statseide deleide selskaper er det vel begrenset av aksjeloven?)</p> <p>Kriterium b): er retten til å informere lovgivende forsamling om bekymringer ang. revisjonsarrangementer stadfestet i noen lovtekst? Eller er retten kun identifisert gjennom praksis?</p> <p>Kriterium c): Hva som er definert som «central government» er noe uklart i rapporten, som gjør vurderingen av at kriterium c) er møtt noe vanskelig å følge. Kriteriet er i utgangspunktet ikke ment til</p>

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
									kun omfatter revisjon av konsolidert regnskap, som dere har tolket det til, men mandat til å revidere enkeltenheter i «central government» også. Eks. er de regionale helseforetakene del av «central government»?
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
SAI-3		ja		Ja		TBC		TBC	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iv)	Ja	TBC	Ja	TBC		Ja		Kriterium c): uklart ut fra teksten om RR bruker utøvelsesindikatorer for å måle verdien av revisjonsarbeidet for parlament, innbyggere og andre. Her spør man spesifikt etter indikatorer, brukerundersøkelser etc. er ikke tilstrekkelig her – dette omfattes i d)
SAI-4		Ja		Nei		TBC		TBC	
	(i)								
	(ii)	Ja	Ja	Nei	TBC		TBC		Dokumentasjon for vurderingene gjort for kriteriene i) og j).
	(iii)			Nei	TBC		TBC		Teksten gir ingen henvisning til hvor policier og retningslinjer for QC er definert. Teksten referer også til kvalitetskontroll på revisjonsområdet, uklart om teksten også evaluerer kvalitetskontroll for ikke revisjonsfaglige

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
									områder (som også omfattes i dimensjonen). Dette gjør det uklart om kriteriene a) og b) er møtt. Likeledes gir teksten for kriteriene d) og e) inntrykk av at det er kun QC på revisjon som er vurdert?
	(iv)	Ja	TBC	TBC	TBC		TBC		Teksten omtaler at periodisk inspeksjon for forvaltningsrevisjon ble vedtatt gjennomført annethvert år i desember 2015, men at planlagt inspeksjon i 2016 ble avlyst. Senere i teksten beskrives det at «rapportene fra periodisk kontroll for...forvaltningsrevisjon og selskapskontroll kom med klare anbefalinger» - refereres det her da til tidligere periodiske inspeksjoner? Eller har periodisk kontroll tidligere ikke omfattet forvaltningskontroll og selskapskontroll? (Vil ha innvirkning på om kriterium a) kan sies å være møtt). Kriterium b) krever også at periodisk inspeksjon blir gjennomført som planlagt – dersom periodisk inspeksjon ble avlyst 2016 stiller jeg spørsmål ved om kriteriet kan vurderes som møtt?
SAI-5									
	(i)	NA							
	(ii)	NA							
	(iii)	NA							
SAI-6		Ja		TBC		TBC		TBC	

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
	(i)	Ja	TBC	TBC	TBC		Ja		I vurderingen av kriterium d) bør det også tas i betraktning hvordan systemet med eks. lederlønnskontrakter faktisk gjennomføres i praksis, at ledere blir stilt ansvarlige for evt. svakheter i lederskap. Likeens med kriterium h): bør sees i sammenheng med hvordan systemet for kvalitetsstyring blir implementert – e.g. blir det i praksis iverksatt regelmessige periodiske kontroller som foreskrevet i planer?
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
SAI-7		Ja		Ja		Ja		Ja	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
SAI-8		Ja		Nei		TBC		TBC	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(ii)	Ja	Nei	Nei	TBC		Ja		For at kriterium b) er møtt må det også være dokumentert at 3E prinsippene er fokuset i forvaltningsrevisjoner i praksis – eks bevist ved gjennomgang av utvalgte revisjons filer.
	(iii)	Ja	TBC	Ja	TBC				Uklart om definering av omfang er korrekt – om det kan regnes som etterlevelsesrevisjon de kontrollene som gjøres på alle enheter i sammenheng med finansielle revisjoner. Hvilket omfang har teamet tatt utgangspunkt i når de har gjort sitt utvalg av revisjonsfiler for gjennomgang – kun de 12 spesifikke etterlevelsesrevisjonene eller alle

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
									kontrollene som gjøres i sammenheng med finansielle revisjoner? Se kommentar til SAI-16
	(iv)								For SAIs with jurisdictional functions
SAI-9		Ja		Ja		Ja		Ja	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
SAI-10		Ja		Ja		Nei		Ja	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Nei				Kriterium h) og 4 andre i tillegg oppfylt gir score 2 totalt for dimensjonen.
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja				
	(iii)	Ja	TBC	Ja	Nei				Uklart ut fra teksten om kriterium e) er vurdert (star "feil I revisjonen er vurdert"). Uansett er total score for dimensjonen 2 – kriteriene f) og 4 eller 5 andre i tillegg (avhengig av om e) er møtt.
SAI-11		Ja		Ja		TBC		Ja	
	(i)	Ja	TBC	Ja	TBC		Ja		Teksten beskriver at RR har satt en frist for utstedelse av revisjonsberetning til 31.5 2016 for 2015 regnskapsåret. Er dette en frist satt med utgangspunkt i lovkrav?
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
SAI-12		Ja		TBC		TBC		TBC	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	JA	TBC	TBC	TBC		Ja		Usikkert ut fra tekst om vurdering er basert også på funn angående

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
									kvalitetssikring dokumentert i de utvalgte revisjonsfilene. Tekst har fokus på informasjon fått gjennom intervjuer (svake bevis) og hva som står i retningslinjene.
SAI-13		Ja		TBC		Ja		Ja	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Ja				
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja				
	(iii)	Ja	TBC	TBC	Ja				Stiller spørsmål ved om d) kan sies å være møtt når det eks. ikke gis noen tydelig konklusjon opp mot mål og problemstilling - er rapportene da lette å følge for en leser som ikke er revisor?
SAI-14		Ja		Ja		Ja		Ja	Er dokumentasjon alle forvaltningsrevisjoner i en spesifikk periode eller de tre i utvalget? (Begge muligheter kan brukes, men greit å få dette frem i teksten).
	(i)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
SAI-15		Ja		TBC		TBC		Ja	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	TBC	TBC	TBC		Ja		Er evaluering og scoring basert på gjennomgang av revisjonsfiler?
SAI-16		Ja		Ja		Ja		TBC	Jeg forstår teksten slik at utvalget av revisjonsfiler til gjennomgang kun besto av de 12 spesifikke etterlevelserevisjoner utført i 2015, og ikke

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
									etterlevelsrevisjoner av administrativt regelverk med begrenset sikkerhet som er rapportert sammen med meningen om regnskapet. Det totale som regnes som etterlevelsrevisjon i SAI-8 bør også være det totale antall revisjoner som danner grunnlag for utvalg av revisjonsfiler for gjennomgang til bruk i evaluering av SAI-15-17. Det vil si – en likeens vurdering bør legge til grunn for hva man vurderer som en etterlevelsrevisjon.
	(i)	Ja	TBC	Ja	Ja		Ja		
	(ii)	Ja	TBC	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	TBC	Ja	Ja		Ja		
SAI-17		Ja		No		TBC		TBC	Se generell kommentar ang. utvalg av revisjonsfiler til SAI-16
	(i)	Ja	No	No	TBC		Ja		Evalueringen synes ikke å besvare akkurat det dimensjonen måler – er det etablert i lov en tidsramme for hvor lenge etter endt revisjonsperiode (des 2015) at revisjonsrapport skal sendes til revidert enhet? I de utvalgte filene – er denne tidsfristen holdt? Dersom det ikke er noe tidsfrist etablert i lov, skal tidsrom definert i dimensjonen brukes (6, 9 og 12 måneder).
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
SAI-18									For SAIs with jurisdictional functions
	(i)								
	(ii)								

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
	(iii)								
	(iv)								
SAI-19									For SAIs with jurisdictional functions
	(i)								
	(ii)								
	(iii)								
	(iv)								
SAI-20									For SAIs with jurisdictional functions
	(i)								
	(ii)								
	(iii)								
SAI-21		Ja		Nei		TBC		Ja	
	(i)	Ja	Ja	Ja	TBC		Ja		Er g) feilaktig er skrevet inn i tabell som ikke oppfylt, da det skulle vært f)?
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		Kriterium d) er oppfylt da det ikke er noen mangler å rapportere om.
	(iii)	Ja	Ja	Nei	TBC		Ja		Det er ikke referert til hva slags dokumentasjon som danner grunnlag for vurdering på ansvarsfordeling IT støtte, arkivering og administrative funksjoner.
SAI-22		Ja		Nei		TBC		TBC	<i>Forslag til del iii) Observations on SAI performance and Impact:</i> Dersom RR ikke har kompetanserammeverk på plass, foreslås dette knyttet opp mot svak behovsvurdering av ansatte ressurser og manglende link mellom HR-strategidokumenter og overordnet strategi under sekjson iii) i den kvalitative analysen - vanskelig å planlegge når det er uklart (eller utarbeidet på tynt

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
									grunnlag) hvor man bør/må/vil gå. Se også kommentar til SAI-23
	(i)	Ja	TBC	Nei	TBC		Ja		Uklart fra tekst om RR har et kompetanserammeverk som klart stadfester krav til kompetanse for ulike stillinger og ansvarsområder? (kriterium c)).
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iv)	Ja	Ja	No	TBC		Ja		I kriteriene c) og e) skal praksis vurderes, ser ikke ut fra tekst at dette gjøres? Hva er dokumentasjon for evalueringen at disse kriteriene er møtt?
SAI-23		Nei		No		TBC		TBC	<i>Forslag til del iii) Observations on SAI performance and Impact:</i> Svakheter i kompetansekartlegging av krav/behov innen ulike revisjonstyper og stillingsnivåer anbefales å sees i sammenheng med 1) svakheter i overordnet planlegging av kapasitetsbygging og 2) identifiserte svakheter ved system for å forsikre at revisjonsteam har den rette kompetanse, eks. påpekt for etterlevelserevisjon i SAI-15.
	(i)	Ja	TBC	No	TBC		TBC		Teksten refererer til en kurskalender og utgått kompetansestrategi (og at kurskalender ikke er systematisk forankret

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
									i kompetansestrategi), men er uklar på om RR har utviklet en konkret plan for faglig utvikling og opplæring, eller om aktiviteter er mer praksis som skjer uten å være etablert i en overordnet plan. En plan må være utarbeidet for at kriterium a) skal være tilfredsstillt. Grunnlaget for evaluering av c) og d) er uklart.
	(ii)	Nei							Mangler evalueringstekst
	(iii)	Nei							Mangler evalueringstekst
	(iv)	Ja	TBC	TBC	TBC		TBC		Teksten beskriver at RR ikke skiller mellom kompetansekrav for ulike revisjonstyper. Det blir da et vurderingsspørsmål om de generelle kompetansekravene for revisjonspersonell i god nok grad stadfester krav til å kunne gi en god nok basis til å vurdere hvilke områder man trenger å styrke revisjonspersonale på – som basis for kapasitetsbyggingsprosjekter. (Kriterium b)). Kriteriene c) og d): teksten gir ikke inntrykk av at det er utarbeidet en konkret plan, men mer at det er etablert praksis?
SAI-24		Ja		Ja		Nei		Ja	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Nei		Ja		Kriterium e) er ikke oppfylt (ikke notert i tabell) – fører til scoring 3
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(iii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

Indicator	Dimension	Applied	Correctly Interpreted ¹	Sufficient Evidence	Dimension Scoring Correctly Applied ²	Indicator Scoring Correctly Applied ³	Dimension Score Correctly Interpreted in Country Context ⁴	Indicator Score Correctly Interpreted in Summary ⁵	Notes
	(iv)	Ja	Ja	Ja	Nei		Ja		Kun kriterium a) er oppfylt, tilsvarer score 1
SAI-25		Ja		Ja		Ja		Ja	
	(i)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		
	(ii)	Ja	Ja	Ja	Ja		Ja		

Annex 2. Assessment of the Structure and Content of the SAI-PR

No.	Section	Included	Interpreted Correctly	Observations
a)	Executive Summary	Ja	Some improvement areas	Er konsistent med analysen i resten av rapporten, og gir et sammendrag av rapporten. Bringer ikke frem en overordnet analyse av RR's utøvelse sett i forhold til landkonteksten. Har forbedringspotensial i hvordan den bringer frem hovedelementer av årsaker til utøvelsesnivå og sammenhenger. (Basert på "Observations on the SAI's performance and Impact", som gjør en delvis analyse av dette). Se kommentarer i annex 1.
b)	Independent Review Statement			
c)	Observations on the SAI's Performance and Impact		Some improvement areas	
i)	Integrated Assessment of SAI Performance	Ja	Ja	Teksten gir en oppsummering av de viktigste identifiserte svakheter ved RR's utøvelse. For å tilføre større forståelse av hva svakhetene betyr og bedre grunnlag for å forstå hvordan møte disse, anbefales teksten å gå mer i dybden av hvorfor svakheter er til stede (rotårsaker), hvordan de henger sammen og hva slags effekter disse har. Et eksempel på et avsnitt som klarer på en god måte å gjøre denne form for analyse er nest siste avsnitt på side 8 om RR's retningslinjer på forvaltningsrevisjon (effekt). Notatfeltet til noen indikatorer inneholder forslag til temaer som kan bringes opp i denne delen av rapporten og kobles til hverandre.
ii)	The Value and benefits of SAIs	Ja	Ja	Teksten beskriver at det er noen utfordringer i forbindelse med RR's egen oppfølging av revisjoner. Hva med oppfølging av anbefalinger og funn av lovgivende forsamling og i forvaltningen? Hva slags påvirkning har dette på forvaltningens adressering av RR's anbefalinger? Er det adekvate incentiver til stede for at forvaltningen skal hensynta RR's revisjoner? Er det statistikk på omfang av anbefalinger fra RR som blir implementert?
iii)	Analysis of the SAI's Capacity Development Efforts and Prospects for Further Improvement	Ja	Ja	Foreslår å få ennå tydeligere frem svakheter identifisert med SAI PMF som ikke adresseres i moderniseringsprogrammet – spesielt de organisasjonssystem relaterte utfordringer.
d)	SAI Management Use of Assessment Results	Ja	Ja	
1	Introduction	Ja	Ja	

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

No.	Section	Included	Interpreted Correctly	Observations
2	Methodology	Ja	Ja	Det virker som om omfang av etterlevelsesrevisjoner er forskjellig i SAI-8 og SAI-15-17 (kontroll av etterlevelse av administrativ regelverk er tatt med i SAI-8, men ikke SAI-15-17?). Dette bør forklares. Se også kommentarer for disse indikatorene i Annex 1.
3.1	Description of the Country Governance Arrangements and Wider Environment in which the SAI Operates	Ja	Ja	
3.2	Description of Public Sector Budgetary Environment and Impact on SAI Performance	Ja	Ja	Oversikt over hva som regnes som innen “central government” – viktig for evaluering av noen andre indikatorer (eks. dekningsgrad revisjoner). Foreslår også å ta med litt informasjon om hvordan lovgivende forsamling behandler revisjonsrapporter (er nevnt i revisjonsavsnitt), og hvordan forvaltningen følger opp RR’s og Kontroll og Konstitusjonskomiteens anbefalinger. (informasjon kan brukes i vurderingen av C (ii))
3.3	Description of the SAI’s Legal and Institutional Framework, Organizational Structure and Resources, and Impact of Country Environment on SAI Performance	Ja	Ja	Hva med informasjon om hva slags oppfølging som gjøres fra Stortinget og forvaltningen sin side for å følge opp RR’s funn og anbefalinger?
4.1	Domain A: Independence and Legal Framework	Ja	Ja	Some comments and suggestions in Annex 1
4.2	Domain B: Internal Governance and Ethics	Ja	Ja	Some comments and suggestions in Annex 1
4.3	Domain C: Audit Quality and Reporting	Ja	Ja	Some comments and suggestions in Annex 1
4.4	Domain D: Financial Management, Assets and Support Structures	Ja	Ja	Some comments and suggestions in Annex 1
4.5	Domain E: Human Resources and Training	Ja	Ja	Some comments and suggestions in Annex 1
4.6	Domain F: Communication and Stakeholder Management	Ja	Ja	Some comments and suggestions in Annex 1
5.1	Description of Recent and Ongoing Reforms	Ja	Ja	

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

No.	Section	Included	Interpreted Correctly	Observations
5.2	Use of SAI Results by External Providers of Financial Support	Ja	Ja	
Annex 1	Performance Indicator Summary & Tracking of Performance Over Time	Ja	Ja	
Annex 2	Sources of Information & Evidence to Support Indicator Scoring	Ja	Ja	

Annex 3. Responses to the Independent Review in the SAI-PR

SAI-PR Section / Indicator	Comments on Report Dated	Response to Comments in Report Dated	Evaluation of Response in Report Dated DD/MM/YY	Comments on Report Dated DD/MM/YY
(a) Executive summary				
(c) (i) Integrated assessment of SAI performance				
(c) (ii) The Value and Benefits of SAIs				
(c) (iii) Analysis of the SAI's capacity development efforts				
(d) SAI Management Use of Assessment Results				
3.1 Country governance arrangements				
3.2 Public Sector Budgetary Environment				

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

[illegible]

SAI PMF – Office of the Auditor General of Norway – Independent Review

[illegible]