

BRUK AV INTERNREVISJON I STATEN

Utredning fra en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet, høsten 2013.
Rapporten er avgitt til Finansdepartementet 6. juni 2014.

Innhold

Sammendrag	4
1. Innledning	9
1.1 Bakgrunn.....	9
1.2 Formål og mandat	9
1.3 Hva er internrevisjon og internkontroll?.....	10
1.3.1 Begrepsdefinisjon.....	10
1.3.2 Hvordan skiller internrevisjon seg fra andre kontrollfunksjoner i virksomheten?12	
2. Reguleringen av økonomistyring i staten.....	14
2.1 Rammer for regulering av økonomistyring	14
2.2 Dagens regulering av styring og kontroll	16
2.2.1 Bestemmelser om etatsstyring og departementets kontrollansvar	16
2.2.2 Krav til intern styring og kontroll i virksomhetene	17
2.2.3 Krav til internrevisjon	18
3. Standarder for internrevisjon.....	19
3.1 Hva er en standard og hvorfor trenger vi standarder?	19
3.2 IIA-standardene	19
3.2.1 Generelt om IIA og IIA-standardene	19
3.2.2 Obligatoriske/absolutte krav	20
3.2.3 Sterkt anbefalte krav.....	23
3.2.4 Verken obligatorisk eller sterkt anbefalt – Supplemental Guidance	23
3.3 Standarder for offentlig eksternrevisjon - INTOSAI.....	24
3.4 Andre organisasjoner og standarder/rammeverk	25
3.4.1 COSO	25
3.4.2 ISO	25
3.4.3 ISACA.....	26
4. Fakta OM og erfaringer Med bruk av internrevisjon	26
4.1 Fakta om bruk av internrevisjon i statlige virksomheter	27
4.1.1 Oversikt over virksomheter med internrevisjon.....	27
4.1.2 Bakgrunn for opprettelse og forankring av en internrevisjonsenhet	30
4.1.3 Standarder og rammer for internrevisjon	31
4.1.4 Organisering, samarbeid og samordning mellom internrevisjonene.....	31
4.1.5 Oppdrag som utføres av internrevisjonen	32
4.1.6 Kompetansekrav og kompetanseutvikling	33
4.1.7 Relasjon til overordnet departement	33
4.1.8 Relasjon til Riksrevisjonen.....	34
4.2 Erfaringer med bruk av internrevisjon i statlige virksomheter	34
4.2.1 Erfaringer om standarder og rammer for internrevisjon	35
4.2.2 Erfaringer knyttet til å sikre en uavhengig internrevisjon	35
4.2.3 Erfaringer knyttet til oppdrag som utføres av internrevisjonen	36
4.2.4 Relasjon til overordnet departement	37
4.2.5 Relasjon til Riksrevisjonen.....	37
4.2.6 Nytte og merverdi ved bruk av internrevisjon	37
4.2.7 Utfordringer.....	39
4.3 Forsvarssektorens modell for internrevisjon	39
4.3.1 Internrevisjonsstrategi for forsvarssektoren	40
4.3.2 Samarbeid og samordning	40
4.3.3 Merverdi/nytte og utfordringer med FD-modellen	40
5. Arbeidsgruppens anbefalinger til rammer for bruk av internrevisjon i staten	41
5.1 Hva er spesielt ved internrevisjon i staten?	41
5.1.1 Styringsmodellen.....	41

5.1.2	Forholdet til Riksrevisjonen	43
5.1.3	Forholdet til tilsyn og andre kontrollorgan	43
5.2	Generelt utgangspunkt for vurdering av internrevisjon i staten	44
5.3	Formålet med og grunnleggende rammer for internrevisjon i staten	45
5.4	Organisering	46
5.4.1	Internrevisjonens uavhengighet.....	46
5.4.2	Revisjonsutvalg og risikokomiteer.....	48
5.4.3	Organisering av internrevisjonsenheten – ulike modeller	48
5.5	Kompetanse og rekruttering	52
5.5.1	Internrevisorenes kompetanse	52
5.5.2	Kompetanseutvikling, kvalitetssikring og forbedring	53
5.5.3	Kapasitet.....	54
5.6	Bruk av anerkjente standarder	55
5.7	Rapportering og dialog mellom departement og underliggende virksomhet	56
5.7.1	Dialog når det er etablert internrevisjon i en underliggende virksomhet.....	57
5.7.2	Prosedyre ved uenighet mellom virksomhetsleder og internrevisjonen.....	58
5.8	Rapportering og dialog mellom internrevisjon og Riksrevisjonen.....	58
6.	Vurdering av om det bør stilles krav om å bruke internrevisjon i staten	59
6.1	Behovet for internrevisjon i flere statlige virksomheter	59
6.2	Vurdering av om det bør stilles krav om internrevisjon i underliggende virksomheter	61
6.2.1	Innretting av felles kriterier for bruk av internrevisjon.....	61
6.2.2	Eventuelt krav om at virksomheter skal vurdere å bruke internrevisjon.....	62
6.2.3	Eventuelt krav om at virksomheter skal bruke internrevisjon.....	65
6.2.4	Forslag til vurderingskriterier på virksomhetsnivået	67
6.3	Vurdering av departementenes behov for oversikt og revisjonstjenester.....	68
6.3.1	Departementets involvering ved etablering av internrevisjon i en virksomhet.	68
6.3.2	Departementets behov for internrevisjon og uavhengige bekreftelser og råd...	69
7.	Forslag til videreutvikling av økonomiregelverket og tilhørende forvaltning	70
7.1	Innpassing av krav til internrevisjon i regelverket i staten	70
7.2	Forvaltning av krav til internrevisjon i staten.....	73
7.3	Behovet for kompetansetiltak	73
8.	Administrative og økonomiske konsekvenser	74
	Litteratur	78
	Vedlegg.....	80
	Vedlegg A. Internrevisjon i andre sektorer i Norge	
	1. Internrevisjon i helseforetakene	
	2. Internrevisjon i bank og finanssektoren	
	3. Revisjon i kommunesektoren	
	Vedlegg B. Internasjonale erfaringer av statlig internrevisjon	
	1. Sverige	
	2. Danmark	
	3. Finland	
	4. Nederland	
	5. Storbritannia	
	6. Andre EU-land (hovedtrekk)	
	Vedlegg C. Spørreskjema i undersøkelsen om statlige virksomheters erfaringer ved bruk av internrevisjon	
	Vedlegg D. IIAs obligatoriske standarder for internrevisjon	

SAMMENDRAG

Bakgrunn (jf. kap. 1)

Internrevisjon er *en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift*. Internrevisjon kan inngå som en del av statlige virksomheters ledelses- og kontrollstruktur. Internrevisjonen rapporterer til øverste leder av virksomheten og/eller til styret dersom det finnes.

Utredningen om internrevisjon i staten ble startet bl.a. på bakgrunn av at flere statlige virksomheter (forvaltningsorganer) bruker internrevisjon i dag. Det finnes imidlertid ingen felles, faglige standarder for internrevisjon. Det er heller ingen kriterier for hvilke virksomheter som bør etablere en internrevisjon. Internrevisjon er ikke omtalt i økonomiregelverket for staten. Til forskjell fra flere OECD-land praktiserer ikke Norge at Riksrevisjonen bygger på allerede utført internrevisjon. 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 internrevisjon i staten.

Formålet med utredningen er å etablere mer forutsigbare rammer for bruk av internrevisjon i staten ved å videreutvikle økonomiregelverket og tilrettelegge faglige standarder og annen støtte for internrevisjon. Utredningen skal også vurdere om flere statlige virksomheter bør ta i bruk internrevisjon, og i tilfelle kriterier for hvilke virksomheter som bør vurdere internrevisjon. Arbeidsgruppen har tolket oppdraget slik at utredningen og eventuelle forslag til regulering av internrevisjon i staten skal tilpasses dagens styringsstruktur og gjeldende regulering av økonomistyringen i staten.

Dagens regulering av økonomistyring i staten (jf. kap. 2)

Det fremgår av økonomiregelverket i staten at den enkelte virksomhetsleder har ansvaret for at fastsatte mål og resultatkrav følges opp og gjennomføres innenfor rammer fastsatt av Stortinget og overordnet departement. Virksomhetslederen skal innrette intern styring og kontroll slik at virksomheten har målrettet og effektiv drift, pålitelig rapportering og overholder lover og regler. Departementets styring og kontroll med underliggende virksomhet skal normalt skje på et overordnet nivå, og inngå i den ordinære styringen og oppfølgingen av virksomheten (styringsdialogen).

Eksisterende standarder for internrevisjon (jf. kap. 3 og vedlegg D)

Bruk av anerkjente standarder for internrevisjon er viktig for å sikre kvalitet og forutsigbarhet, og for å styrke internrevisjonens legitimitet ovenfor omgivelsene. Det er avgjørende både for virksomhetsleder og ansatte, og for overordnet departement og Riksrevisjonen.

The Institute of Internal Auditors (IIA) er en internasjonal bransjeorganisasjon for internrevisorer, representert ved Norges Interne Revisorers Forening (NIRF) i Norge. IIA har utviklet retningslinjer for internrevisjon som er obligatoriske for deres medlemmer. Retningslinjene omfatter bl.a. etiske regler og standardene for profesjonell utøvelse av internrevisjon. IIA-standardene er de mest anerkjente standardene for internrevisjon internasjonalt, bl.a. i Sverige og Storbritannia. 17 av de 22 statlige virksomhetene som bruker internrevisjon, opplyser at de følger IIA-standardene.

Bruk av internrevisjon i statlige virksomheter i dag (jf. kap. 4 og vedlegg A, B og C)

Arbeidsgruppen har gjort en omfattende kartlegging av de 22 statlige virksomhetene som i dag bruker internrevisjon. Av totalt 44 statlige virksomheter med utgifter eller inntekter over 1 milliard kroner (2013-regnskap) har 17 virksomheter etablert internrevisjon. Samtaler med 15 virksomhetsledere som bruker internrevisjon i sin virksomhet, viser at lederne har en gjennomgående positiv vurdering av at tilgang til en egen internrevisjonsfunksjon, eventuelt tilsvarende innleid kompetanse, er til stor nytte for virksomheten.

Forsvarsdepartementet er det eneste departementet som bruker internrevisjon (FD IR). Internrevisjonen i forsvarssektoren er organisert etter en konsernrevisjonsmodell som innebærer at FD IR reviderer både departementet, Forsvaret (som i tillegg har en egen internrevisjonsenhet) og tre mindre underliggende virksomheter. Forsvarssektoren er preget av ensartete mål, likeartede underliggende virksomheter og at sektorledelsen sitter inne i departementet. For andre departementer kan disse faktorene være svært forskjellige.

De 22 virksomhetene som bruker internrevisjon, dekker 45 pst. av statsbudsjettets totale utgifter ekskl. Statens pensjonsfond utland. Hvis vi trekker ut overføringer til kommunene og helseforetakene (som har separate ordninger for intern og ekstern revisjon), dekker dagens virksomheter med internrevisjon 59 pst. av statens totale utgifter. Til sammenligning dekker statlige virksomheter med internrevisjon i Sverige over 90 pst. av statens totale utgifter.

Internrevisjon er bare regulert i to andre sektorer i Norge. Det gjelder for helseforetakene og for bank- og finanssektoren (jf. vedlegg A).

Med få unntak har alle medlemsstatene i EU ordninger for bruk av internrevisjon i statlig forvaltning, men virkeområdet, organiseringen og standarder varierer (jf. vedlegg B). Alle EU-statene med internrevisjon, unntatt Storbritannia og Tyskland, har regulatoriske bestemmelser om dette. IIA har spilt en fremtredende rolle som standardsetter for offentlig internrevisjon, men de fleste landene viser formelt kun til "anerkjente standarder".

Storbritannia har nylig oppdatert et felles sett av standarder for hele offentlig sektor, basert på IIAs rammeverk for internrevisjon, og supplert dette med krav og tolkninger for å tilpasse til offentlig sektor. Internrevisjon brukes både på virksomhetsnivå og på departementsnivå med utgangspunkt i retningslinjer fra finansdepartementet. Det legges økt vekt på fellestjenester for internrevisjon i Storbritannia. I Sverige beslutter regjeringen hvilke statlige virksomheter som skal pålegges å opprette en internrevisjonsfunksjon iht. en sentral forskrift. Det er ikke internrevisjon i departementene. Også Sverige baserer seg på IIAs standarder. De fleste virksomhetene har kun én internrevisor. I Danmark er det ikke pålegg om internrevisjon. Rigsrevisorloven regulerer adgangen til å opprette internrevisjon. Det henvises ikke formelt til IIA-standardene. Nederland er ett av få land der internrevisjonen reviderer regnskapsrapportene (finansiell revisjon). Det er ett senter for fellestjenester på internrevisjonsområdet, underlagt finansdepartementet. Senteret yter internrevisjonstjenester til departementene og virksomhetene.

Anbefalinger til rammer for bruk av internrevisjon i staten (jf. kap. 5)

Arbeidsgruppen har vurdert og foreslått rammer for bruk av internrevisjon i de statlige virksomhetene som i dag bruker dette eller som i framtiden tar internrevisjon i bruk:

Arbeidsgruppen anbefaler at det stilles krav til en organisasjonsmessig plassering i virksomheten som sikrer internrevisjonens uavhengighet fra nivåene under virksomhetslederen og de områdene som revideres. Følgende forhold bør etter arbeidsgruppens vurdering være retningsgivende:

- Internrevisjonen skal organisatorisk være knyttet til øverste ledelse i virksomheten, og rapportere til virksomhetsleder og eventuelt til styret i virksomheter med dette
- Internrevisjonen skal ledes av en internrevisjonssjef
- Virksomhetsleder skal gi faglig frihet til revisjonssjefen, som understøtter den faglige uavhengigheten
- Internrevisjonens mandat skal være fastsatt i instruks og legge til rette for funksjonens uavhengighet
- Internrevisor skal utarbeide en risikobasert plan for å fastsette prioriteringene til internrevisjonens arbeid i samsvar med organisasjonens målsetninger.
- Virksomhetsleder fastsetter revisjonsplanen etter forslag fra revisjonssjefen

Når det gjelder valg av modell for organisering, legger arbeidsgruppen vekt på at internrevisjonen bør ha en viss kritisk masse for å kunne ha en tilfredsstillende robusthet og faglig bredde for å oppfylle internrevisjonens formål og ansvar. Det bør være opp til virksomhetsleder å vurdere hvilken modell¹, eller kombinasjon av modeller, som er mest hensiktsmessig gitt virksomhetens behov. I virksomheter med styre vil det være behov for å avklare rollefordelingen mellom styre og virksomhetsleder når det gjelder internrevisjon.

Arbeidsgruppen anbefaler at internrevisjonen må ledes av en kvalifisert internrevisjonssjef. Den samlede internrevisjonsfunksjonen må inneha nødvendig kompetanse og ressurser for å kunne oppfylle sitt formål og ivareta sin rolle. Det skal periodisk gjennomføres evalueringer av funksjonen og dens tjenester.

Arbeidsgruppen anbefaler at det ved etablering og drift av en internrevisjonsfunksjon i staten stilles krav til at internrevisjonen baserer seg på *anerkjente standarder*. For de aller fleste internrevisjonsenheter vil IIA-standardene være de mest hensiktsmessige standardene å følge. Dersom andre standarder enn IIA-standardene er valgt, skal det begrunnes hvorfor disse er mer hensiktsmessige, og de valgte standardene må tilpasses de anbefalte rammene for øvrig. Valg av standarder for internrevisjon skal omtales i internrevisjonsinstruksen.

Arbeidsgruppen anbefaler at overordnet departement innhenter rapporter fra internrevisjonen i en underliggende virksomhet, og omtaler dette i departementets instruks til virksomheten. Interne dokumenter som et departement innhenter fra et underliggende organ, kan unntas offentlighet når det er til bruk i saksbehandlingen i departementet og offentlighet kan skade saken, jf.

¹ Utredningen viser til DFØs tidligere anbefalinger i en veileder (2011) om fem modeller: 1) Egen enhet med fast ansatte revisorer, 2) Full outsourcing, 3) Ansatt revisjonssjef som kjøper eksterne tjenester, 4) Ansatt revisjonssjef med team fra egen virksomhet, 5) Felles ressurspool på tvers av likartede virksomheter.

offentleglova § 15, første ledd. Virksomhetsleder har ansvar for at departementet får tilgang til årlig revisjonsplan og årsrapport fra internrevisjonsenheten, og eventuelt også enkeltrapporter dersom departementet ønsker det. En virksomhet med internrevisjon bør instruksfeste en prosedyre for at internrevisjonssjefen og virksomhetsleder sammen informerer departementet om eventuell uenighet.

Arbeidsgruppen anbefaler at internrevisjonen har dialog med Riksrevisjonen med sikte på å etablere oversikt over pågående og planlagte revisjoner. Det bør etableres og vedlikeholdes kontakt mellom internrevisjonen og Riksrevisjonen for å koordinere arbeidet, og for å diskutere metodespørsmål og andre revisjonsfaglige spørsmål. Riksrevisjonen skal uoppfordret få tilgang til enkeltrapporter og årsrapporten fra internrevisjonen.

Vurdering av om det bør stilles krav om å bruke internrevisjon i staten (jf. kap. 6)

Etter regelverket for økonomistyring i staten er den enkelte virksomhetsleder ansvarlig for at fastsatte mål nås innenfor de rammene som gis og at måloppnåelsen skjer på en målrettet og effektiv måte, ved overholdelse av lover og regler og ved pålitelig rapportering. Det er derfor først og fremst opp til den enkelte virksomhetsleder å vurdere behovet for å etablere internrevisjon for å ivareta de generelle kravene til styring og kontroll, jf. reglementet § 14 og kap. 2 i bestemmelsene omtalt i pkt. 2.2.

Arbeidsgruppen anbefaler at det innføres et krav om at alle virksomheter med utgifter eller inntekter over 300 mill. kroner, skal vurdere om de bør bruke internrevisjon. Vurderingen skal gjøres etter fastsatte kriterier (omtalt i pkt. 6.2.4), dokumenteres og sendes overordnet departement med kopi til Riksrevisjonen og Direktoratet for økonomistyring. Arbeidsgruppen anbefaler at vurderingen skal gjøres ved vesentlige endringer i risikobildet for virksomheten og minimum hvert fjerde år. Det er naturlig at vurderingen blir tema i styringsdialogen mellom overordnet departement og virksomheten.

Arbeidsgruppen anbefaler ikke et krav om at virksomheter over en viss størrelse skal etablere internrevisjon. Et krav om internrevisjon vil ikke gi rom for at den enkelte virksomhet vurderer og velger kontrollopplegg og funksjoner ut fra risiko og egenart. Høye utgifter eller inntekter over statsbudsjettet innebærer ikke nødvendigvis høy risiko, f.eks. dersom virksomheten har en standardisert tjenesteproduksjon med god støtte i IKT-systemer. Det vil likevel normalt være større behov for internrevisjon jo mer omfattende og kompleks virksomheten er. Arbeidsgruppen viser også til at departementene har anledning til å ta initiativ overfor virksomheter til å vurdere bruk av internrevisjon, og ev. pålegge bruk av internrevisjon. Spørsmålet bør vurderes på nytt på grunnlag av erfaringer med et ev. pålegg om å vurdere bruk av internrevisjon (jf. forslaget om evaluering etter om lag 3 år).

Arbeidsgruppen har ikke funnet overbevisende argumenter for å inkludere departementene i et pålegg om å vurdere internrevisjon. Det er bl.a. lagt vekt på at oppgavene som faglig sekretariat for politisk ledelse faller utenfor internrevisjonens virkeområde, og forvaltningsoppgaver i stor grad er delegert ut fra de fleste departementene. I departementets etats- og sektorstyringsrolle vil internrevisjon, etter arbeidsgruppens oppfatning, ikke umiddelbart passe inn i den norske styrings- og forvaltningsmodellen. Departementets rolle er ulik styrerollen i private selskaper. Statsråden er

i prinsippet ansvarlig både for alt som skjer og ikke skjer i underliggende virksomheter, samtidig som regelverket vektlegger styring på et overordnet nivå. Sektorrevisjon fra departementet kan derfor utfordre ansvars- og styringslinjene slik de er regulert i regelverket og praktiseres i de fleste departementene. Forsvarsdepartementet har imidlertid en modell med sektorrevisjon som fungerer godt innenfor de konkrete rammene som gjelder for forsvarssektoren. Arbeidsgruppen vil derfor ikke utelukke at også andre departementer kan finne hensiktsmessige løsninger for å organisere en internrevisjonsfunksjon.

Det foreslåtte kravet om å vurdere bruk av internrevisjon vil omfatte 95 av drøyt 200 statlige virksomheter, hvorav 18 bruker internrevisjon allerede. Virksomhetene dekker 59 pst. av statsbudsjettets totale utgifter ekskl. Statens pensjonsfond utland. Hvis vi trekker ut overføringer til kommunene og helseforetakene (som har separate ordninger for intern og ekstern revisjon), dekker disse virksomhetene 76 pst. av statens totale utgifter. Virksomhetene dekker 92 pst. av statens totale utgifter utenom departementene (som ikke omfattes av forslaget).

Forslag til videreutvikling av økonomiregelverket og tilhørende forvaltning (jf. kap. 7)

Arbeidsgruppen anbefaler å inkludere et krav om å vurdere bruk av internrevisjon, og krav om innretning av internrevisjonen der det er etablert, i økonomiregelverket. Forvaltningen av slike ev. krav bør legges til Direktoratet for økonomistyring (DFØ) som forvalter økonomiregelverket for øvrig.

Administrative og økonomiske konsekvenser (jf. kap. 8)

Arbeidsgruppen har identifisert at anbefalingene har konsekvenser for følgende aktører og prosesser: Virksomhetenes vurdering av behov for internrevisjon, etablering og drift av internrevisjon i virksomhetene, departementenes oppfølging av virksomhetene i forbindelse med vurderinger og rapporter om internrevisjon, DFØ som regelverksforvalter og Riksrevisjonen.

Den foreslåtte vurderingsprosessen i virksomhetene kan normalt gjøres innenfor noen få ukeverk, og dermed ikke vil gi grunnlag for økte budsjettrammer. Det er også lagt til grunn at de virksomhetene som etablerer internrevisjon, har vurdert at nytten overstiger kostnadene. Det tilsier at etablering ikke fører til økte bevilgningsbehov, men kan gjøres ved å omprioritere ressursbruken. Dette medfører imidlertid også et kompetansebehov i departementet.

For DFØ vil forvaltning av regulering av internrevisjon innebære et nytt element i regelverksforvaltningen. Det innebærer imidlertid ikke prinsipielt nye oppgaver.

Ved en eventuell utvidet bruk av internrevisjon i statlige virksomheter, basert på anerkjente standarder, er det grunn til å tro at Riksrevisjonen i større grad vil kunne basere sine kontroller på internrevisjonens arbeid. Gjennom dialog om årsplaner og rapporter fra internrevisjonen vil trolig den samlede ressursbruken dermed etter hvert kunne justeres noe mellom internrevisjon i forvaltningen og Riksrevisjonens eksterne revisjon.

De økonomiske og administrative kostnadene må samlet sett ansees som moderate i forhold til fordelene ved å få bedre rammer for bruk av internrevisjon og prosesser som bidrar til at flere statlige virksomheter tar internrevisjon i bruk.

Arbeidsgruppen anbefaler at Finansdepartementet evaluerer innføringen av nye krav til internrevisjon etter en periode på om lag 3 år.

1. INNLEDNING

1.1 Bakgrunn

Internrevisjon er *en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift*. Internrevisjon kan inngå som en del av statlige virksomheters ledelses- og kontrollstruktur. Internrevisjonen rapporterer til øverste leder av virksomheten og/eller til styret dersom det finnes.

En del statlige virksomheter har etablert internrevisjonsenheter i virksomheten, får tilgang til internrevisjonstjenester fra andre statlige virksomheter eller kjøper internrevisjonstjenester fra markedet. Det finnes imidlertid ingen felles, faglige standarder for internrevisjon i staten, og heller ingen kriterier for hvilke virksomheter som bør etablere en internrevisjon. Direktoratet for økonomistyring (DFØ) har utgitt en veileder for virksomheter som vurderer å etablere en internrevisjonsfunksjon (2011).² Økonomiregelverket i staten har ingen bestemmelser om bruk av internrevisjon.

En undersøkelse utført av OECD viser at flertallet av landene i undersøkelsen praktiserer at riksrevisjonene bygger på allerede utført internrevisjon. Norge, sammen med 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 eksternrevisor 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 internrevisjon.

1.2 Formål og mandat

Finansdepartementet legger opp til å etablere mer forutsigbare rammer for bruk av internrevisjon i staten ved å videreutvikle økonomiregelverket og tilrettelegge faglige standarder og annen støtte for internrevisjon. I den forbindelse har departementet initiert en utredning om bl.a. hvilke krav som skal stilles til faglige standarder, kompetanse, organisering og rapportering der det er etablert en internrevisjonsenhet.

² “Rettleiar Statlege verksemdar som vurderer å etablere ein internrevisjonsfunksjon”, DFØ (2011).

Hensikten med utredningen er å legge til rette for utnyttelse av beste praksis i innretning og bruk av internrevisjon, og å etablere et grunnlag for et mer effektivt samarbeid mellom internrevisjon og ekstern revisjon.

Som et minimum skal utredningen foreslå konkret hvordan dagens internrevisjonsenheter bør forholde seg mht:

- Felles forpliktende faglige standarder for internrevisjon i staten
- Rapportering og dialog med overordnet departement om internrevisjon
- Relasjonen til Riksrevisjonen
- Organisering av internrevisjon, herunder ev. kjøp av internrevisjonstjenester fra andre
- Ressurser, kompetanse, rekruttering og eventuell sertifisering

Det er også lagt til grunn at arbeidsgruppen skal vurdere om flere statlige virksomheter bør ta i bruk internrevisjon, og i tilfelle kriterier for hvilke virksomheter som bør vurdere internrevisjon.

Arbeidsgruppen har tolket oppdraget slik at utredningen og eventuelle forslag til regulering av internrevisjon i staten, skal tilpasses dagens styringsstruktur og gjeldende regulering av økonomistyringen i staten.

Som et ledd i arbeidet med utredningen, har arbeidsgruppen bl.a. gjennomført en spørreundersøkelse om erfaringer ved bruk av internrevisjon og arrangert et "erfaringsseminar" med virksomheter som har etablert internrevisjon, og med deres departementer. 15 virksomhetsledere med internrevisjon er intervjuet om deres erfaringer og nytte av internrevisjon. I tillegg har det vært tre møter med en referansegruppe med representanter fra virksomheter med internrevisjon (NAV, Skatteetaten, Universitetet i Oslo og Statens vegvesen), departementer (ASD, FD, FIN og KD), Riksrevisjonen og NIRF.

Arbeidsgruppen har bestått av (ved avslutning av utredningen): Knut Klepsvik (FIN, leder), Per Arvid Borøy (FIN), Anders Myhren (DFØ), Ola Otterdal (DFØ), Christine Vik (DFØ) og Bjørn Skogstad Aamo (FIN).

1.3 Hva er internrevisjon og internkontroll?

1.3.1 Begrepsdefinisjon

Det kan være en del uklarhet om hva som er forskjellen mellom internrevisjon og internkontroll. Under følger definisjoner på henholdsvis internkontroll og internrevisjon med utgangspunkt i anerkjente rammeverk, samt en illustrasjon på ulike kontrollnivåer ("forsvarslinjer") for å bidra til god internkontroll i virksomheten.

Det finnes mange ulike oppfatninger av hva som ligger i begrepet **internkontroll**. I tråd med det anerkjente rammeverket for internkontroll, COSO-rammeverket³, dreier internkontroll seg om langt mer enn kontrollaktiviteter. Internkontrollen omfatter blant annet forhold som fordeling av

³ Committee of Sponsoring Organization – står bak COSO-rammeverkene "Intern kontroll – et integrert rammeverk" og "Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk".

roller og ansvar, kompetanse, etiske retningslinjer, kultur, holdninger og informasjon og kommunikasjon. DFØs definisjon av internkontroll er som følger:

“Internkontroll er en prosess, gjennomført av foretakets styre, ledelse og ansatte som er utformet for å gi rimelig sikkerhet vedrørende måloppnåelse innen følgende områder:

- Måltrettet og effektiv drift
- Pålitelig rapportering
- Overholdelse av lover og regler”

Det er virksomhetens ledelse som er ansvarlig for å etablere god internkontroll og å påse at denne følges opp i alle ledd i organisasjonen.

Internrevisjon har sitt utspring i finans- og revisjonssektoren. Senere er internrevisjon introdusert i alle typer virksomheter, både i privat og offentlig sektor. The Institute of Internal Auditors (IIA) definerer internrevisjon som: *”en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Den bidrar til at organisasjonen oppnår sine målsetninger ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av organisasjonens prosesser for risikostyring, kontroll og governance.”*⁴

Med risikostyring menes her en prosess for å identifisere, vurdere, styre og kontrollere potensielle hendelser eller situasjoner, for å skape rimelig sikkerhet for organisasjonens måloppnåelse.⁵ Med governance menes en kombinasjon av prosesser og strukturer som er implementert for å informere, lede, styre og overvåke organisasjonens aktiviteter rettet mot måloppnåelse. I dette ligger det blant annet å fremme etikk og verdier i organisasjonen. Videre i rapporten er begrepet virksomhetsstyring benyttet synonymt med governance.

I etterkant av den internasjonale finanskrisen har standardsetterne de senere årene ønsket å forsterke internrevisjonens revisjons- og bekreftelsesrolle i forhold til rådgiverrollen. Den som blir revidert ser ofte mest verdi i bidragene fra internrevisjonen for å få enda mer hensiktsmessige og effektive prosesser for virksomhetsstyring, risikostyring og kontroll mens overordnet organ eller myndighet ser mer verdi i den objektive og relevante bekreftelsen internrevisjonen kan gi. IIA-standardene angir derfor at: *«Internrevisjonen tilfører merverdi til organisasjonen og dens interessenter når den gir objektiv og relevant bekreftelse og bidrar til hensiktsmessige og effektive prosesser for governance, risikostyring og kontroll.»*

Internrevisjonen skal være en selvstendig og uavhengig del av organisasjonen, og skal for eksempel ikke pålegges oppgaver som innebærer at den får ansvar for etablering og gjennomføring av internkontroll. Internrevisjonens systematiske gjennomganger og vurderinger av sentrale dokumenter, systemer og praksis bidrar til å gi et helhetlig bilde av hvordan internkontrollen fungerer innenfor de ulike delene av virksomheten og samlet sett. Med sin

⁴ Definisjonen er hentet fra Etiske regler og standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon (januar 2013), fra The Institute of Internal Auditors (IIA-standardene). Internrevisjonens arbeid baseres på disse standardene. Norges Interne Revisorers Forening (NIRF) er et såkalt National Institute av IIA, og er en interesseorganisasjon for alle som arbeider med eller har interesse av fagområdene internrevisjon, virksomhetsstyring, risikostyring og internkontroll.

⁵ Definisjonen er hentet fra Etiske regler og standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon (januar 2013).

kompetanse, uavhengige rolle og fugleperspektiv på virksomheten kan internrevisjonen også fungere som en rådgiver og støtte for virksomhetsleder og linjeorganisasjonen for forbedringer av virksomheten. Det finnes ulike modeller for etablering og bruk av internrevisjon, jf. pkt. 5.4.3. Virksomheten kan i ulike sammenhenger velge å kjøpe tjenester til å forbedre virksomhetens styring og kontroll. Eksempelvis på IKT-området kan det være behov for ekstern ekspertise. Kjøp av enkeltvis eksterne revisjonstjenester er likevel ikke å anse som internrevisjon omtalt i denne rapporten.

Generelt sett har fokuset for internrevisjon dreid bort fra etterkontroll og bilagsrevisjon og mer i retning av mer omfattende analyser og vurderinger av institusjonens aktiviteter og virkemåte på vegne av ledelsen. Internrevisjonen har gått i retning fra å revidere den finansielle delen av internkontroll til å revidere internkontroll i vid forstand. I tillegg til å revidere internkontroll med vekt på produktivitet (efficiency), det vil si “å gjøre tingene riktig”, har internrevisjonen med tiden også gått inn på det strategiske området og revisjon av effektivitet (effectiveness), det vil si “å gjøre de riktige tingene”. Internrevisjonen kan altså utføre revisjon på både operasjonelt og strategisk nivå i virksomhetene.

Som det fremgår av definisjonen av internrevisjon, skal internrevisor i tillegg til å vurdere og bidra til forbedring knyttet til virksomhetens kontroll, vurdere og bidra til forbedring av prosessene for risikostyring og virksomhetsstyring. Internkontroll er derfor kun et av tre hovedområder som inngår i internrevisjonens arbeid. Videre i rapporten er områdene risikostyring, internkontroll og virksomhetsstyring benyttet synonymt med begrepet «styring og kontroll».

1.3.2 *Hvordan skiller internrevisjon seg fra andre kontrollfunksjoner i virksomheten?*

En internrevisjon er ikke en erstatning for virksomhetens internkontroll. Internkontroll er et linjeansvar, og skal iht. krav i regelverket for økonomistyring i staten⁶ være integrert i virksomhetens styring og oppgaveløsning. Internkontroll gjennomføres derfor på alle nivåer og i alle funksjoner i virksomheten, og virksomhetsleder har som nevnt det overordnede ansvaret for internkontrollen i virksomheten. Gjennomføring av risikostyring og oppfølging av internkontroll er normalt delegert til linjeledere på ulike nivåer. Det vil også være medarbeidere som har i oppgave å gjennomføre internkontrollaktiviteter.

Internkontrollen skal bidra til å redusere gjenværende risiko⁷ i virksomheten til et akseptabelt nivå, jamfør figur 1.1. Tiltak for å redusere risiko omfatter eksempelvis organisatoriske tiltak som fullmakter, arbeidsdeling og opplæring, fastsettelse av arbeidsprosedyrer og kontrollrutiner, samt kontroller som er innebygd i IT-systemene. Dette kalles ofte 1. linje kontroller.

I de fleste virksomheter finnes ulike typer stabs- og linjeenheter som har et særlig ansvar for å ivareta internkontrolloppgaver på vegne av en eller flere ledere, for eksempel regnskaps- eller rapporteringsenheter, kontrollere og kvalitetsrådgivere, som bidrar med analyser, oppfølging,

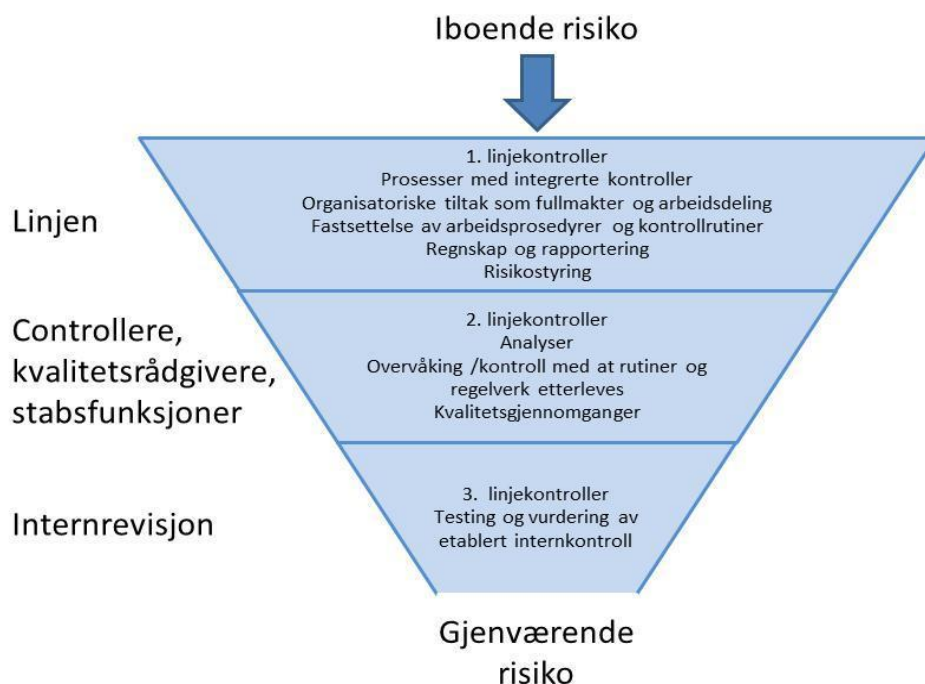
⁶ Reglement for økonomistyring i staten og tilhørende bestemmelser om økonomistyring i staten, fastsatt i 2003 med senere endringer. Se kap. 2 i foreliggende rapport for omtale av regelverket.

⁷ Iboende risiko er nivået på risikoen når man ikke tar hensyn til de ulike tiltakene og kontrollaktivitetene som er etablert for å redusere den. Gjenværende risiko er nivået på risikoen når man tar hensyn til de tiltakene og kontrollaktivitetene som er iverksatt når man vurderer risiko (jf. “Risikostyring i staten”, DFØ (2005)).

faglig veiledning og kontroll av at rutiner og regelverk etterleves. Dette betegnes 2. linje kontroller.

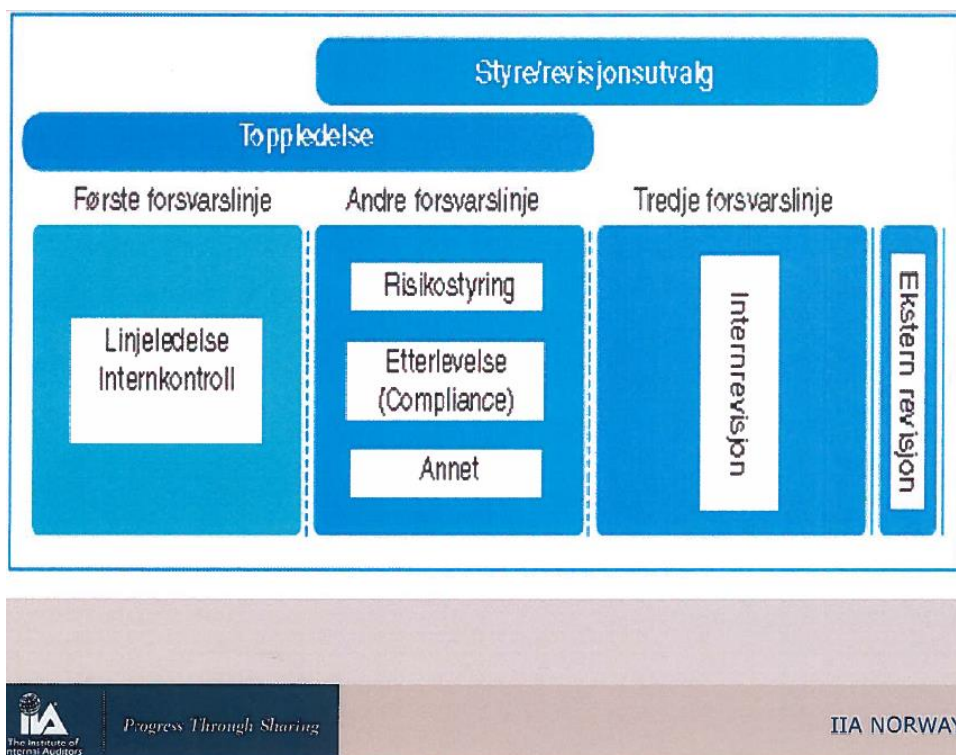
Som et ekstra ”sikkerhetsnett” (3. linjekontroll) kan virksomheten etablere en uavhengig funksjon (internrevisjon), som systematisk kan evaluere virksomheten og gi en uavhengig og objektiv bekreftelse av om prosesser for internkontroll, risikostyring og virksomhetsstyring er tilstrekkelige (effektive og hensiktsmessige).

De forskjellige kontrollnivåene som er beskrevet, er illustrert i figur 1.1 nedenfor.



Figur 1.1: Illustrasjon av ulike kontrollnivåer for å sikre god internkontroll. Kilde: DFØ (2011)

En alternativ modell for å framstille internrevisjons plass i kontrollarbeidet i virksomheten er vist i figur 1.2 nedenfor.



Figur 1.2: Illustrasjon av ulike kontrollnivåer for å sikre god internkontroll, inkl. ekstern revisjon.
Kilde: NIRF

Modellen inkluderer eksternrevisjonens plass som en «4. forsvarslinje». Tredje og fjerde forsvarslinje bør sees i sammenheng og koordinere sine innsatser og arbeidsfelt. Internrevisjonen i 3. linje kan fungere som en forebyggende funksjon som bidrar til at virksomhetene får bedre styring og kontroll og blir oppmerksom på svakheter før de ev. blir påpekt av 4. linje/eksternrevisor.

2. REGULERINGEN AV ØKONOMISTYRING I STATEN

Dette kapitlet gir en kort omtale av reguleringen av økonomistyring i staten. Dersom bruk av internrevisjon skal reguleres, kan det mest naturlig skje som en del av reguleringen av økonomistyring for øvrig. Det må i denne sammenheng understrekes at økonomistyring forstås bredt: Det inkluderer både regnskapsføring, internkontroll og risikostyring, virksomhetenes interne styring med vekt på resultatstyring, og departementenes styring av virksomheter («etatsstyring»). Begrepet omfatter også forvaltning av statlige tilskudd, stønader og garantier, men dette blir ikke omtalt nærmere i denne rapporten.

2.1 Rammer for regulering av økonomistyring

Regelverket for økonomistyring i staten («økonomiregelverket») består av et reglement for økonomistyring i staten («reglementet»), fastsatt ved kongelig resolusjon, og tilhørende bestemmelser om økonomistyring i staten («bestemmelsene») og rundskriv, fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglementet. Reglementet inneholder hovedreglene for økonomistyring i staten, mens bestemmelsene og rundskrivene inneholder mer detaljerte regler og utdyper og konkretiserer hovedreglene. Økonomiregelverket er en intern instruks som gjelder for departementene og underliggende virksomheter som er en del av statsforvaltningen. Dette gjelder

virksomheter som er en del av staten som juridisk person og omfatter ordinære bruttobudsjetterte virksomheter, nettobudsjetterte virksomheter og statens forvaltningsbedrifter.

Formålet med økonomiregelverket er å sikre at:

- a) Statlige midler blir brukt og inntekter oppnådd i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger
- b) Fastsatte mål og resultatkrav blir oppnådd
- c) Statlige midler blir brukt effektivt
- d) Statens materielle verdier blir forvaltet på en forsvarlig måte

Økonomiregelverket inneholder krav til hvordan departementene skal styre underliggende virksomheter og krav til virksomhetenes interne styring og kontroll. Videre inneholder det krav til blant annet regnskapsføring, rapportering, bokføring og betalingsformidling, og til utforming og forvaltning av statlige tilskudds-, stønads- og garantiordninger. Regelverket regulerer derfor opplegg for styring, resultater og måloppnåelse i statsforvaltningen, i tillegg til tradisjonell økonomiforvaltning i form av bl.a. transaksjonskontroller, regnskap og budsjettoppfølging.

Bruk av internrevisjon og eventuelle nye krav i den forbindelse må vurderes i sammenheng med styringssystemene som allerede er i bruk i statsforvaltningen. Kravene i bestemmelsene kap. 1 til departementenes styring av virksomheter og i kap. 2 til den interne virksomhetsstyringen vil derfor utgjøre viktige rammebetingelser. Arbeidsgruppen vil i den forbindelse trekke fram følgende viktige trekk ved statsforvaltningen i Norge og ved de eksisterende kravene:

- Regelverket er tilpasset organiseringen av statsforvaltningen, der departementene har overordnet ansvar for sine områder og myndighet til å gjennomføre tiltak innenfor rammene av Stortingets bevilgninger og andre vedtak og forutsetninger. Kravene i økonomiregelverket til styring og kontroll er i all hovedsak holdt på et overordnet nivå, uten detaljerte krav til dokumenter, møter med mer. Myndighet og ansvar for å konkretisere og fylle disse rammene med innhold, ligger hos det enkelte departement i dialog med underliggende virksomheter.
- Regelverket gjenspeiler også at statsforvaltningen er mangfoldig, ved at type oppgaver, fullmakter, organisering og brukerkontakt varierer. For en del virksomheter er det i lov og forskrift fastsatt egne krav til oppgaveutførelsen. Størrelse på virksomhetene varierer også sterkt, fra de minste med under 10 årsverk til den største med over 15 000 årsverk. Komplexiteten varierer videre ved antall kontorsteder i hver virksomhet, fra ett kontorsted, via kontorer i flere regioner og til kontorer i alle landets kommuner. Dette mangfoldet setter grenser for hvor detaljerte krav som bør stilles til styring og kontroll for alle virksomheter.
- Mål- og resultatstyring skal etter regelverket være et grunnleggende styringsprinsipp både internt i virksomheter og mellom departementer og underliggende virksomheter. Økonomiregelverket operasjonaliserer på denne måten kravene i Stortingets bevilgningsreglement om beskrivelse av mål ved bevilgningsforslag og rapportering om oppnådde resultater.
- Kravene til mål- og resultatstyring innebærer også at departementenes kontroll av underliggende virksomheter normalt bør være rettet mot at virksomhetene har tilfredsstillende internkontroll (dvs. systemkontroller).

- Regelverket stiller også krav om – og gir rom for – tilpasning av styring, oppfølging, kontroll og forvaltning til virksomhetens egenart samt risiko og vesentlighet.

Innrettingen av økonomiregelverket med relativt overordnede føringer for styring og kontroll, må – i tillegg til kravene om tilpasning bl.a. til risiko – ses i sammenheng med krav om at alle virksomheter skal ha etablert internkontroll, jf. pkt. 2.2.2 nedenfor. Internkontrollen skal forhindre styringssvikt, feil og mangler og skal understøtte bl.a. måloppnåelse og effektiv ressursbruk.

Eventuelle nye krav til internrevisjon må også innpasses i det gjeldende regelverket for økonomistyring i staten. Regelverket er innrettet slik at:

- Det i all hovedsak inneholder obligatoriske krav. Kravene er i form av skal-formuleringer, mens råd og veiledning er lagt utenfor regelverket. De aller fleste kravene gjelder for alle statlige virksomheter. Der det i regelverket er differensiert mellom grupper av virksomheter, er det i all hovedsak gjort etter hvilke budsjettfullmakter som virksomhetene har (hhv. bruttobudsjetterte, nettobudsjetterte og statens forvaltningsbedrifter).
- Virksomhetene har ett samlet regelverk for økonomistyring å forholde seg til. Nødvendige krav bl.a. til årsrapport, årsregnskap, bokføring og regnskapsstandarder er innarbeidet i økonomiregelverket. Det er ingen andre typer dokumenter som i dag inneholder obligatoriske krav til eller standarder for økonomistyringen i staten (utover krav i lover og forskrifter bl.a. til merverdiavgift, som det er vist til i regelverket).
- Det er sammenhenger mellom de ulike delene av regelverket, blant annet mellom kravene til etatsstyring og virksomhetenes interne styring. Ved en vurdering av eventuelle nye krav til internrevisjon i staten, må en derfor se på konsekvenser for ulike deler av regelverket.

2.2 Dagens regulering av styring og kontroll

2.2.1 Bestemmelser om etatsstyring og departementets kontrollansvar

Departementets styring av underliggende virksomheter er regulert i bestemmelser om økonomistyring i staten kap. 1. Det fremgår der at departementet har overordnet ansvar for at

- virksomhetene gjennomfører aktiviteter i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger og departementets fastsatte mål og prioriteringer
- virksomheten bruker ressursene effektivt
- styringsdialogen mellom departementet og virksomheten fungerer på en hensiktsmessig måte
- virksomheten rapporterer relevant og pålitelig resultatinformasjon
- det gjennomføres kontroll med virksomheten, og at virksomheten har forsvarlig intern kontroll
- evalueringer gjennomføres

Departementet skal ha kompetanse samt interne systemer og rutiner slik at underliggende virksomheter kan følges opp på forsvarlig vis. Departementets systemer og rutiner skal være tilpasset risiko og vesentlighet.

Regelverket gjenspeiler at departementene har et konstitusjonelt, politisk og administrativt ansvar for underliggende virksomheter. Statsrådets konstitusjonelle ansvar gjelder også for oppgaver som departementet har valgt å delegere til underliggende virksomheter. Departementet skal følge opp Stortingets vedtak og forutsetninger og treffe nødvendige tiltak for å gjennomføre vedtakene. Departementene skal i tråd med økonomiregelverket stille bevilgninger til disposisjon for underliggende virksomheter ved tildelingsbrev, der bl.a. overordnede mål, strategiske utfordringer og satsingsområder omtales. Tildelingsbrevet skal også angi nærmere krav fra departementet til innholdet i virksomhetens årsrapport, jf. nye krav fra 2014 omtalt i pkt. 2.2.2.

Kravene i regelverket til mål- og resultatstyring legger opp til at departementets styring og kontroll med underliggende virksomhet normalt skal skje på et overordnet nivå. Departementets kontroll av underliggende virksomheter skal inngå i den ordinære styringen og oppfølgingen av virksomheten (styringsdialogen). Departementets overordnede kontrollansvar skal ivaretas bl.a. ved at departementet skal sikre seg at alle virksomheter har tilfredsstillende internkontroll, slik at fastsatte mål og resultatkrav følges opp, ressursbruken er effektiv og virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler. Utover dette skal behovet for ev. tilleggskontroller vurderes ut fra virksomhetens egenart, risiko og vesentlighet, samt virksomhetens interne kontroll.

2.2.2 Krav til intern styring og kontroll i virksomhetene

Virksomhetenes interne styring er regulert i bestemmelser om økonomistyring i staten kap. 2, med nærmere krav til bl.a. regnskapsføring, bokføring og behandling av lønn, anskaffelser og inntekter omtalt i kap. 3–5. Det fremgår av kap. 2 at den enkelte virksomhetsleder har ansvaret for at fastsatte mål og resultatkrav følges opp og gjennomføres innenfor rammer fastsatt av Stortinget og overordnet departement. Det stilles også krav som innebærer at intern styring og kontroll skal være innrettet slik at virksomheten har målrettet og effektiv drift, pålitelig rapportering og overholder lover og regler.

Økonomiregelverket stiller krav om at alle virksomheter skal etablere internkontroll (jf. reglementet § 14 og bestemmelsene pkt. 2.4). Internkontrollen skal være tilpasset risiko og vesentlighet. Ifølge økonomiregelverket omfatter internkontroll ulike systemer, rutiner og tiltak og skal primært være innebygd i virksomhetens interne styring. Ut fra begrepsbruk og krav i økonomiregelverket, omfatter internkontrollen mer enn kontrollaktiviteter knyttet til gjennomføringen av konkrete oppgaver, aktiviteter og prosesser. Den omfatter også virksomhetsovergripende systemer og strukturer som fullmakter, fordeling av roller og ansvar, kompetanse, etiske retningslinjer, kultur, holdninger og informasjon og kommunikasjon, mv.

De gjeldende kravene til internkontroll tilpasset risiko og vesentlighet ble innarbeidet ved en revisjon av økonomiregelverket i 2003. Kravene er inspirert av COSOs rammeverk for internkontroll og tilpasset statens behov. Kravene til internkontroll var før 2003 knyttet til systemer og rutiner som virksomheten benytter i sin økonomiforvaltning (intern økonomikontroll). Bakgrunnen for endringen var blant annet at rommet for virksomhetstilpasning ble økt ved revisjonen ved at en del detaljerte krav til styring og kontroll ble tatt ut av regelverket. Det økte behovet for å tydeliggjøre kravene til internkontroll, herunder at internkontrollen skal underbygge måloppnåelse og effektivitet.

I tillegg til økonomiregelverket vil statlige virksomheter være omfattet av annet lov- og regelverk som stiller eksplisitte krav til virksomhetens internkontroll, jf. omtale i pkt. 5.1.3.

Ved endringer i bestemmelsene høsten 2013 ble det stilt nye, overordnede krav til innhold og struktur for årsrapporten fra virksomheten. Kravene gjelder fra og med rapporteringen for 2014. Kravene innebærer bl.a. at årsrapporten skal inneholde seks deler, herunder leders beretning (del I), årets aktiviteter og resultater (del III) og styring og kontroll i virksomheten (del IV). Årsrapporten skal gi et dekkende bilde av virksomhetens resultater og gi departementet grunnlag for å vurdere måloppnåelse og ressursbruk. Virksomhetsleder skal signere leders beretning. Regelverket stiller ikke nærmere krav til innholdet i eller grunnlag for de ulike delene av årsrapporten, med unntak av for årsregnskapet (del VI). Det vil derfor være den enkelte virksomhets ansvar å utforme årsrapporten slik at krav fra overordnet departement i tildelingsbrevet og kravet om å gi et dekkende bilde av virksomhetens resultater, ivaretas. Finansdepartementets høringsnotat av desember 2012, der forslaget til nye krav til årsrapporten ble presentert, inneholder for øvrig en del omtale av veiledende karakter. Veiledningsmateriale finnes også på DFØs nettsider. Det fremgår der bl.a. at det i del IV om styring og kontroll bør gjøres rede for vesentlige forhold som kan ha betydning for departementets styring og kontroll, herunder virksomhetens risikovurdering, om det er avdekket vesentlige svakheter, feil og mangler i opplegget for internkontroll, iverksatte tiltak og vesentlige revisjonsmerknader fra Riksrevisjonen. Det vil, etter arbeidsgruppens vurdering, være naturlig for virksomheter som bruker internrevisjon, å reflektere internrevisjonens vurderinger av styring og kontroll i punkt IV i årsrapporten.

2.2.3 Krav til internrevisjon

Det gjeldende regelverket for økonomistyring i staten inneholder ingen krav verken til departementer eller underliggende virksomheter om å etablere internrevisjonsfunksjoner. Regelverket inneholder heller ikke krav til departementer eller virksomheter som har valgt å etablere en slik funksjon, om hvordan den skal innrettes eller til faglige standarder som skal følges. Det er ut fra dette regelverket opp til den enkelte virksomhet å vurdere behovet for å etablere internrevisjon for å ivareta de generelle kravene til oppfølging og kontroll omtalt ovenfor. Regelverket kan på denne måten sies å inneholde et implisitt krav om å vurdere om internrevisjon bør inngå som del av et samlet oppfølgings- og kontrollopplegg. Det er også opp til den enkelte virksomhet å vurdere hvordan en eventuell internrevisjon bør organiseres og drives. Det enkelte departement kan vurdere om det f.eks. via instruks for økonomistyringen i underliggende virksomheter, vil stille krav om at enkeltvirksomheter eller grupper av virksomheter skal etablere internrevisjon eller kjøpe internrevisjonstjenester i markedet, og til faglige standarder som i så fall skal følges.

Økonomiregelverket av 1996 inneholdt heller ikke krav om å etablere internrevisjon. Det fremgikk imidlertid at etablering av en internrevisjonsenhet kunne være aktuelt i store og komplekse virksomheter, for å bidra til å sikre tilfredsstillende kvalitet i virksomhetens kontrollrutiner. Det var stilt krav om at en eventuell internrevisjonsenhet måtte være uavhengig av linjeorganisasjonen og rapportere direkte til virksomhetslederen, og at revisjonsarbeidet måtte baseres på bruk av allment akseptert metodikk. Ved revisjon av økonomiregelverket i 2003 ble omtalen av internrevisjon tatt ut. Dette ble gjort som ledd i en forenkling av regelverket med større frihet for

den enkelte virksomhetsleder til å innrette sin styring og kontroll ut fra vurderinger av risiko og vesentlighet. Kravene til internkontroll ble samtidig tydeliggjort (jf. pkt. 2.2.2 over), og regelverket ble konsentrert om obligatoriske krav.

3. STANDARDS FOR INTERNREVISJON

I dette kapitlet følger en beskrivelse av relevante standarder og rammeverk benyttet i internrevisjon. I pkt. 3.2 omtales IIA-standardene som er de mest anerkjente og mest brukte standardene for internrevisjon. Videre gis i pkt. 3.3 en oversikt over INTOSAI-standardenesom benyttes av Riksrevisjonen i eksternrevisjon i staten. I pkt. 3.4 omtales kort flere andre rammeverk knyttet til styring og kontroll som både intern- og eksternrevisor baserer sine revisjoner på.

3.1 Hva er en standard og hvorfor trenger vi standarder?

Standarder angir felles bestemmelser, retningslinjer eller kjennetegn for et system, en arbeidsprosess, et produkt, en yrkesgruppe, osv. De oppfattes som en kvalitetsnorm eller et allment anerkjent referansedokument innenfor vedkommende område, og de angir således felles krav og spilleregler.

For at internrevisjonen skal kunne utøve sin rolle på en god måte, er det avgjørende at den har tillit og troverdighet både hos virksomhetsleder og øvrige ansatte, hos befolkningen, og hos overordnet departement og Riksrevisjonen. Krav til bruk av anerkjente standarder for internrevisjon er viktig for å sikre kvalitet og forutsigbarhet, og for å styrke internrevisjonens legitimitet ovenfor omgivelsene. Bruk av anerkjente standarder gir videre forutsigbarhet og trygghet for at arbeidet er gjennomført på en strukturert og metodisk måte.

3.2 IIA-standardene

3.2.1 Generelt om IIA og IIA-standardene

The Institute of Internal Auditors (IIA) er en internasjonal bransjeorganisasjon for internrevisorer. IIA ble etablert i New York i 1941, og har siden vokst til en organisasjon med mer enn 175 000 medlemmer lokalisert i mer enn 165 land. IIA tilbyr kurs og utdanning med tilhørende sertifiseringsordninger, forskning gjennom The IIA Research Foundation, og utgir standarder og retningslinjer for utøvelsen av faget internrevisjon. IIAs medlemsmasse arbeider hovedsakelig innenfor internrevisjon, styring og internkontroll, IT-revisjon og sikkerhet.

Norges Interne Revisorers Forening (NIRF) er den nasjonale bransjeorganisasjonen for internrevisorer i Norge. NIRF er et såkalt National Institute av IIA og er en interesseorganisasjon for alle som arbeider med, eller har interesse for, fagområdene internrevisjon, risikostyring, internkontroll og virksomhetsstyring (corporate governance). NIRF har 798 medlemmer, herunder 248 i statlig sektor.

NIRF har tilbud om nettverk, informasjon, litteratur, kompetanseutvikling samt metoder og verktøy innenfor disse fagområdene. NIRF forestår godkjenning og tildeling av tittelen Diplomert

Intern Revisor, og administrerer i Norge fem sertifiseringer med blant annet Certified Internal Auditor (CIA) som den mest kjente globalt. Det finnes også et sertifiseringsprogram i regi av IIA for internrevisorer i statlig sektor – Certified Government Auditing Professional (CGAP). Det er knyttet et poengsystem (CPE/vedlikeholds-poeng) til vedlikehold av diplomering og sertifisering. Det gis poeng ved deltagelse på konferanser, medlemsmøter, nettverksmøter og kurs, og ved å holde kurs mv. Intensjonen bak dette er å sikre oppdatert og god kompetanse om metode, standarder mv. for de som arbeider med internrevisjon. Det er nå mer enn 100 000 sertifiserte internrevisorer (CIA) over hele verden, hvorav 150 i Norge og 21 i statlig sektor. Når det gjelder CGAP sertifiseringer finnes det kun 7 av disse i Norge, hvorav 3 i statlig sektor. Det er videre 427 diplomerte internrevisorer i Norge totalt. Imidlertid er det kun 178 av disse personer (herav 85 personer i statlig sektor) som har vedlikeholdt sin sertifisering i Norge og som dermed har anledning til å benytte tittelen Diplomert Internrevisor. Tallene for aktive CIA og CGAP sertifiseringer i Norge er henholdsvis 79 og 4.

IAs standarder har siden de ble publisert for første gang i 1978, blitt anerkjent som en kvalitetsnorm, først i privat finans- og revisjonssektor, men senere i alle typer virksomheter, både i privat og offentlig sektor.

IIA-standardene er en del av et overordnet rammeverk som inneholder alle IAs faglige retningslinjer.

”International Professional Practices Framework” (IPPF, 2013) består av to hovednivåer, se figur 3.1, 1) obligatoriske/absolutte krav og 2) sterkt anbefalte krav.



Figur 3.1: Internrevisjonsrammeverk - The International Professional Practices Framework

3.2.2 Obligatoriske/absolutte krav

Nivå 1 i IPPF er obligatorisk for alle IIA-medlemmer å følge, jf. vedlegg D. Denne kategorien består av⁸:

- Definisjon av internrevisjon (se tekstboks 3.1)
- De etiske regler (se tekstboks 3.2)
- Standardene for profesjonell utøvelse av internrevisjon (se tekstboks 3.3 og 3.4)

DEFINISJON

Internrevisjon er en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Den bidrar til at organisasjonen oppnår sine målsettinger ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av organisasjonens prosesser for risikostyring, kontroll og governance.

Tekstboks 3.1: IAs definisjon av internrevisjon

⁸ Nærmere informasjon om IIA-standardene for internrevisjon kan finnes under www.iaa.no.

ETISKE RETNINGSLINJER

- **Integritet**

Integriteten til interne revisorer etablerer tillit og følgelig basisen for at deres vurderinger kan stoles på.

- **Objektivitet**

Interne revisorer utviser høyeste grad av objektivitet i innhenting, evaluering og rapportering av aktiviteten eller prosessen som er under vurdering. Internrevisorer gjennomfører en balansert vurdering av alle relevante forhold, og er ikke urimelig påvirket av egne interesser eller av andre personer i vurderingsprosessen.

- **Konfidensialitet**

Internrevisorer respekterer verdien av og eierskapet til informasjon som de mottar, og videreformidler ikke slik informasjon uten spesifikk tillatelse med mindre det foreligger en juridisk eller profesjonell forpliktelse til å gjøre dette.

- **Kompetanse**

Interne revisorer bruker de kunnskaper, ferdigheter og erfaring som er nødvendig i sin utøvelse av internrevisjonsaktivitetene.

Tekstboks 3.2: IIA, etiske retningslinjer

De obligatoriske standardene for profesjonell utøvelse av internrevisjon inngår i det øverste nivået i IPPF (internrevisjonsrammeverket), og inneholder tre undergrupper:

- Egenskapsstandarder
- Utøvelsesstandarder
- Implementeringsstandarder

Egenskapsstandardene tar for seg egenskapene til internrevisjonsenhetene. Se tekstboks 3.3.

Utøvelsesstandardene beskriver arten av internrevisjonstjenester og fastsetter kvalitetskriterier som kan benyttes for å evaluere utøvelsen av internrevisjonstjenestene. Se tekstboks 3.4.

Egenskaps- og utøvelsesstandardene gjelder internrevisjonstjenester generelt, mens implementeringsstandardene gjelder for konkrete typer bekreftelsesoppdrag eller rådgivningsoppdrag. Implementeringsstandardene vil ikke bli beskrevet nærmere i denne rapporten.

EGENSKAPSSTANDARDER

- **Egenskapsstandard 1000 – Formål, fullmakter og ansvar**

Internrevisjonsfunksjonens formål, fullmakter og ansvar skal formelt defineres i en instruks for internrevisjon i samsvar med definisjonen av internrevisjon, de etiske regler og standardene. Revisjonssjefen må regelmessig gjennomgå og oppdatere internrevisjonsinstruksen og legge den frem for toppledelsen og styret til godkjenning.

- **Egenskapsstandard 1100 – Uavhengighet og objektivitet**

Internrevisjonen må være uavhengig, og internrevisorer skal være objektive i utøvelsen av sitt arbeid.

- **Egenskapsstandard 1200 – Faglig dyktighet og tilbørlig faglig aktsomhet**

Oppdrag må utføres med faglig dyktighet og tilbørlig aktsomhet.

- **Egenskapsstandard 1300 – Program for kvalitetssikring og forbedring**

Revisjonssjefen må utarbeide og vedlikeholde et program for kvalitetssikring og forbedring som dekker alle aspekter ved internrevisjonen.

Tekstboks 3.3: IIA, egenskapsstandarder

UTØVELSESSTANDARDER

- **Utøvelsesstandard 2000 – Ledelse av internrevisjonsfunksjonen**

Revisjonssjefen må lede internrevisjonen på en hensiktsmessig måte som sikrer at den tilfører organisasjonen merverdi.

- **Utøvelsesstandard 2100 – Arbeidets art**

Internrevisjonen må evaluere og bidra til forbedring av prosessene for governance, risikostyring og kontroll, gjennom anvendelse av en systematisk og strukturert metode.

- **Utøvelsesstandard 2200 – Oppdragsplanlegging**

Internrevisorer må utarbeide og dokumentere en plan for hvert oppdrag. Planen skal inkludere oppdragets målsetninger, omfang, tidspunkt for utførelse og ressursallokering.

- **Utøvelsesstandard 2300 – Utførelse av oppdraget**

Internrevisorer må identifisere, analysere, evaluere og dokumentere tilstrekkelig informasjon for å sikre oppnåelse av oppdragsmålsetningene.

- **Utøvelsesstandard 2400 – Rapportering av resultater**

Internrevisorer må rapportere resultatene fra oppdragene.

- **Utøvelsesstandard 2500 – Overvåking av framdrift**

Revisjonssjefen må etablere og vedlikeholde et system for å følge opp hvordan resultater som er blitt rapportert til ledelsen, blir håndtert.

- **Utøvelsesstandard 2600 – Rapportering av aksept av risikoer**

Dersom revisjonssjefen konkluderer med at ledelsen har godtatt et risikonivå som kan være uakseptabelt for organisasjonen, må revisjonssjefen drøfte forholdet med toppledelsen. Dersom revisjonssjefen fastslår at forholdet ikke er blitt avklart, må revisjonssjefen rapportere forholdet til styret.

Tekstboks 3.4: IIA, utøvelsesstandarder

3.2.3 Sterkt anbefalte krav

Det andre nivået i IPPF omfatter Position Papers, Practice Advisories og Practice Guides. Position Papers og Practice Guides gir veiledning innenfor ulike tema, mens Practice Advisories utleder hvordan de obligatoriske standardene kan tolkes og brukes. I tillegg sier disse noe om utviklingen av god skikk for internrevisjon. Position Papers, Practice Advisories og Practice Guides er sterkt anbefalt av IIA, men altså ikke obligatoriske å følge for medlemmene.

Per mai 2014 foreligger det tre Position Papers, 62 Practice Advisories og 39 Practice Guides. Halvparten av Practice Guides er veiledninger for internrevisjon på IKT-området.

3.2.4 Verken obligatorisk eller sterkt anbefalt – *Supplemental Guidance*

I tillegg til de to nivåene som omfatter de obligatoriske kravene (Definisjon, International Standards og Code of Ethics) og de sterkt anbefalte retningslinjene (Position Papers, Practice Advisories og Practice Guides), eksisterer en tredje kategori omtalt som *Supplemental Guidance*. I denne tredje kategorien, som verken er obligatorisk eller sterkt anbefalt, ligger blant annet en rekke veiledninger til offentlig forvaltning:

- The Role of Auditing in the Public Sector Governance (11/2006)
- Public Sector Definition (04/2011)
- Implementing a new Internal Audit function in the public sector (04/2012)
- Optimizing Public Sector Audit Activities (07/2012)

En grunnleggende forutsetning for all revisjonsvirksomhet er at revisor skal opptre som en uavhengig og objektiv part i et trepartsforhold. Dette forholdet bygger på prinsipal-agent-teori og er beskrevet i *The Role of Auditing in the Public Sector Governance*. Veilederen understreker at verdiskapningen til revisor ligger i å redusere risikoen for at oppdragsgiver (prinsipalen) mottar feilaktig informasjon fra revisjonsobjektet (agenten). En uavhengig og objektiv kontroll og revisjon vil gi oppdragsgiver betryggende sikkerhet for at revisjonsobjektet opptrer slik oppdragsgiver ønsker. Når revisor opptrer som en uavhengig og objektiv tredjepart, vil dette ifølge veilederen kunne bidra til:

- Redusert risiko for opportunistisk atferd fra revisjonsobjektet på grunn av interessekonflikter
- Redusert risiko for at revisjonsobjektet forsøker å skjule eller holde tilbake informasjon for prinsipalen
- Redusert risiko for at oppdragsgiver ikke har tilstrekkelig faglig kompetanse innenfor komplekse områder
- At konsekvensene av iboende risiko reduseres gjennom effektive tiltak

I IIA-standardene kreves det at internrevisor skal rapportere til et nivå i organisasjonen som gjør det mulig for internrevisjonen å innfri sine forpliktelser. Practice Advisories (standard nr. 1110-1) er ikke obligatorisk å følge, men anbefaler at internrevisjonen rapporterer til styret. Anbefalingen tar utgangspunkt i at styret er en organisasjons høyeste ansvarlige myndighet, slik tilfellet er i aksjeselskap.

I den nyeste versjonen av IIA-standardene fra januar 2013 er definisjonen av «styre» endret med en presisering om at «styret» kan vise til virksomhetsleder dersom et styre ikke eksisterer. «Styre» kan også referere til et revisjonsutvalg eller andre funksjoner de med styringsansvaret har delegert visse funksjoner til⁹.

3.3 Standarder for offentlig eksternrevisjon - INTOSAI

INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions – er en selvstendig, uavhengig organisasjon som fungerer som en paraplyorganisasjon for offentlig eksternrevisjon. INTOSAI ble stiftet i 1953 og består i dag av 192 fullverdige medlemmer og 5 assosierte medlemmer. Alle de nordiske riksrevisjonene er medlemmer i INTOSAI.

I 2010 vedtok INTOSAI nye internasjonale standarder for offentlig revisjon, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Dette ISSAI-rammeverket omfatter standarder for finansiell revisjon, etterlevelserevisjon og forvaltningsrevisjon.

Riksrevisjonen er Stortingets revisjons- og kontrollorgan og foretar regnskaps- og forvaltningsrevisjon, samt selskapskontroll av statlige virksomheter. Fra og med regnskapsåret 2012 vedtok Riksrevisjonen å ta i bruk de nye ISSAI-standardene og har oppdatert sine retningslinjer og veiledninger for å være i samsvar med beste praksis internasjonalt.¹⁰ Nærmere informasjon om ISSAI-rammeverket kan finnes under www.issai.org.

I henhold til INTOSAI-standardene skal revisor opparbeide seg en forståelse av arten av internrevisjonens oppgaver og plikter, den organisatoriske plassering og aktiviteter som er utført eller som skal utføres.¹¹ Dersom eksternrevisor vurderer at internrevisjonsfunksjonen er relevant for revisjonen, finnes det en egen standard som omhandler bruk av internrevisor sitt arbeid.¹² Det eksisterer også egne INTOSAI-standarder som omhandler forholdet og samarbeidet mellom eksternrevisor og internrevisor. I INTOSAI GOV 9150 Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector framgår det blant annet at eksternrevisjonen skal tilstrebe en formålstjenlig arbeidsfordeling og et samarbeid med internrevisjonen og søke å unngå dobbelt revisjonsarbeid. På samme måte har internrevisjonen en egen standard med tilhørende veiledning om samordning med interne og eksterne leverandører av bekreftelses- og rådgivningstjenester.¹³ Dette for å sikre nødvendig dekning og minst mulig dobbelt arbeid.

⁹ Ethiske regler og Standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon, Definisjoner - definisjon «Styre»: Den øverste myndighet med ansvar for styring og/eller overvåkning av organisasjonens virksomhet og ledelse. Dette vil typisk inkludere en uavhengig gruppe medlemmer (eksempelvis et styre, et tilsynsstyre, «board of governors or trustees»). Hvis en slik gruppe ikke eksisterer, kan «styret» vise til virksomhetsleder. «Styret» kan også referere til et revisjonsutvalg eller til andre funksjoner de med styringsansvaret har delegert visse funksjoner til.

¹⁰ Retningslinjer for regnskapsrevisjon er basert på ISSAI 1000-2999 (finansiell revisjon) og ISSAI 4000-serien (etterlevelserevisjon). Retningslinjer for forvaltningsrevisjon er basert på ISSAI 300 og ISSAI 3000-serien.

¹¹ ISA 315: Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, pkt. 23.

¹² ISSAI 1610/ISA610: Using the Work of Internal Auditors.

¹³ IIA Utøvelsesstandard 2050 – Samordning: For å sikre nødvendig dekning og minst mulig dobbeltarbeid bør revisjonssjefen dele informasjon og samordne aktiviteter med interne og eksterne leverandører av bekreftelses- og rådgivningstjenester. PA 2050-1: Coordination, PA2050-2: Assurance Maps, PA 2050-3 Relying on the Work of Other Assurance Providers.

For både intern- og eksternrevisor er uavhengighet og objektivitet essensielt. Både intern- og eksternrevisorer har sine egne standarder for uavhengighet og objektivitet. Internrevisors uavhengighet og objektivitet er avgjørende for samarbeidet og koordineringen mellom eksternrevisor og internrevisor og i hvilken grad eksternrevisor kan basere sitt arbeid på internrevisor sitt arbeid. Uavhengighet og objektivitet er omtalt i INTOSAI GOV 9140 Internal Audit Independence in the Public Sector. Denne standarden definerer uavhengighet og objektivitet og forklarer hvorfor dette er viktig i utførelsen av internrevisjon. Videre omtales internrevisor sin rolle generelt og i en statlig kontekst spesielt. Standarden omtaler kriterier som er viktige for å oppnå uavhengighet og objektivitet og hvordan dette praktisk kan oppnås i staten.

3.4 Andre organisasjoner og standarder/rammeverk

Flere andre organisasjoner enn de som er omtalt over, utarbeider standarder og rammeverk som internrevisorer og eksternrevisorer kan basere sine retningslinjer og revisjonskriterier på og ta hensyn til i utførelsen av sine revisjoner. For internrevisorer skjer dette i kombinasjon med IIA-standardene som overordnede standarder for internrevisjon. I dette punktet gir vi en kort omtale av noen av de mest anerkjente organisasjonene, rammeverkene og standardene som er i bruk. Disse brukes gjerne innenfor enkeltområder som krever spesialkompetanse som eksempelvis IKT, eller innenfor mer generelle områder som risikostyring og internkontroll.

3.4.1 COSO

The Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (COSO) er et felles initiativ fra fem private virksomheter innen intern- og eksternrevisjon som har utviklet rammeverk og utgitt veiledning knyttet til helhetlig risikostyring, internkontroll og misligheter. COSO-rammeverkene¹⁴ er blant de mest anerkjente internasjonale rammeverk innenfor risikostyring og internkontroll. Både INTOSAI og IIA er inspirert av dette rammeverket. COSO har sitt opphav i økonomi- og revisjonsmiljøet i privat sektor, men benyttes i dag av både eksternrevisorer og internrevisorer i både privat og offentlig sektor. For ytterligere informasjon om disse rammeverkene, se <http://www.coso.org>.

3.4.2 ISO

En annen relevant organisasjon er International Organization for Standardization (ISO). ISO er sammensatt av representanter fra ulike nasjonale standardsettende organisasjoner. Norge er medlem via Standard Norge (NS). Det finnes et stort antall ISO-standarder og de fleste standardene dreier seg om tekniske spesifikasjoner og retningslinjer innenfor et spesifikt område for å sikre at materialer, varer, prosesser og tjenester tilfredsstiller gitte kvalitetskrav.

ISO-standarden 19011 derimot gir en veiledning om revisjon av styringssystemer uavhengig av type styringssystem. Standarden omfatter prinsipper for revisjon, styring av et revisjonsprogram og utførelse av revisjoner, samt veiledning om evalueringen av kompetansen til personer som er involvert i revisjonsprosessen. Standarden kan benyttes av både intern- og eksternrevisorer som utfører revisjoner av styringssystem.

¹⁴ Internal Control — Integrated Framework (2013) og Helhetlig risikostyring — Et integrert rammeverk (2005).

Det er to typer standarder innenfor de ulike områdene som ISO-standardene dekker: Normative standarder (krav) som det er mulighet å bli sertifisert for, og informative standarder (retningslinjer) som omfatter ulike type veiledninger. De normative standardene setter krav til internrevisjon knyttet til det aktuelle området som standarden omfatter. Eksempelvis har virksomheter som har valgt å sertifisere seg etter en normativ ISO-standard, et krav om å gjennomføre internrevisjoner for å sikre at kravene i den aktuelle standarden etterleves slik at sertifiseringen kan opprettholdes. Dette gjelder kun internrevisjoner av det aktuelle området som virksomheten er sertifisert for, og ikke krav om opprettelse av en internrevisjonsfunksjon som omtalt i denne rapporten. For ytterligere informasjon om ISO-standarder, se <http://www.iso.org>.

3.4.3 ISACA

ISACA (tidligere Information Systems Audit and Control Association) er en verdensomfattende forening for IT-styring, sikkerhet, kontroll og revisjon av informasjonsteknologi. I Norge har ISACA ca. 400 medlemmer. Majoriteten av foreningens medlemmer er per i dag eksterne og interne IT-revisorer samt IT-sikkerhetsansvarlige. ISACA deltar i utvikling og kvalitetssikring av COBIT Steering Committee (CSC) sitt arbeid med COBIT-rammeverket (tidligere Control Objectives for Information and Related Technology). Dette rammeverket er det mest anerkjente internasjonale rammeverket for etablering av god IT-styring. Rammeverket benyttes av både intern- og eksternrevisorer og er et slags paraply-rammeverk for god styring og kontroll på IT-området. For ytterligere informasjon om ISACA, se <http://www.isaca.org/chapters2/norway/Pages/default.aspx>.

4. FAKTA OM OG ERFARINGER MED BRUK AV INTERNREVISJON

I dette kapitlet gir vi en beskrivelse av hva som er praksis per i dag når det gjelder bruk av internrevisjon i statlige virksomheter.

I pkt. 4.1 presenteres sentrale fakta om bruken av internrevisjon i statlige virksomheter, relasjonen til overordnet myndighet og til Riksrevisjonen mv. Hovedkilden til fakta er en spørreundersøkelse som statlige virksomheter som bruker internrevisjon svarte på i begynnelsen av 2014¹⁵ (spørreskjemaet for undersøkelsen inngår som vedlegg C til denne rapporten). I pkt. 4.2 presenterer arbeidsgruppen erfaringene disse virksomhetene har hatt med bruk av internrevisjon, herunder nytten og noen utfordringer. Informasjonskildene her er bl.a. spørreundersøkelsen, innlegg og gruppearbeid på erfaringsseminaret og samtaler med 15 virksomhetsledere som bruker internrevisjon. I pkt. 4.3 beskriver vi forsvarssektorens modell for internrevisjon. Modellene for (intern-)revisjon i helseforetakene, kommunesektoren og finanssektoren er presentert i vedlegg A.

¹⁵ Spørreundersøkelsen er sendt til virksomheter med internrevisjon som arbeidsgruppen fikk kjennskap til. Listen over virksomheter er utvidet underveis i arbeidet med rapporten.

4.1 Fakta om bruk av internrevisjon i statlige virksomheter

4.1.1 Oversikt over virksomheter med internrevisjon

Å lage en oversikt over hvilke virksomheter innenfor statsforvaltningen som per i dag bruker internrevisjon, er ikke ukomplisert. Selv om det finnes gode definisjoner av hva internrevisjon er, vil det være ulike oppfatninger av hva som konkret omfattes av internrevisjon. Bruk av standarder, organisatorisk plassering, grad av uavhengighet, hvorvidt internrevisjonen har fast ansatte eller kjøper tjenester, samt rammer for arbeidet, er noen kriterier i vurderingen av hvilke virksomheter som bruker internrevisjon. Arbeidsgruppen har også kjennskap til virksomheter som er i en vurderingsfase eller som holder på å etablere en internrevisjonsfunksjon. Vi begrenser oss imidlertid til de virksomhetene som har fått et opplegg for internrevisjon på plass. Disse virksomhetene og noen sentrale fakta om dem fremkommer i tabellen nedenfor.

Virksomhet	Fakta om virksomheten (budsjettall i mill. kr)		
	Årsverk	Samlet tildeling utgiftsposter	Samlet budsjett inntekstposter
1. Forsvaret	15736	40 000	2 000
2. Arbeids- og velferdsetaten (NAV)	13016	379 000	1 800
3. Statens vegvesen	6509	35 000	10 000
4. Skatteetaten	5926	5 587	137
5. Universitetet i Oslo	5787	5 400	6 800
6. Jernbaneverket	3759	11 370	650
7. Universitetet i Bergen	3334	2 645	3 500
8. Toll- og avgiftsetaten	1841	1 500	200 000
9. Høgskolen i Oslo og Akershus	1663	1 800	1 800
10. Forsvarsbygg	1445	4 900	4 047
11. Mattilsynet	1288	1 214	130
12. Utlendingsdirektoratet	989	3 596	14
13. Statsbygg	832	4 403	3 751
14. Forsvarets forskningsinstitutt	672	169	816
15. Havforskningsinstituttet	550	1 003	440
16. Norges forskningsråd	440	10 025	9 729
17. Statens pensjonskasse	389	685	650
18. Forsvarsdepartementet	353	388	238
19. Sjøfartsdirektoratet	315	1 977	208
20. Nasjonal sikkerhetsmyndighet	164	204	3
21. Garantiinstituttet for eksportkreditt (GIEK)	72	130	1 500
22. Forvaltningsorganet for Opplysningsvesenets fond	52	N/A	300

Tabell 4.1: Oversikt over og fakta om virksomheter som bruker internrevisjon.

Kilder: Årsverk tallene er pr. 1.3.2013 og hentet fra Prop 1 S (2013-2014) for FAD, budsjettallene er for 2013 og basert på opplysninger fra spørreundersøkelsen. Virksomhetene er i tabellen sortert etter antall årsverk

Som tabell 4.1 viser, legger utredningen til grunn at det er 22 underliggende virksomheter som bruker internrevisjon i dag.¹⁶ Det vil si at disse virksomhetene enten har en funksjon (som kalles internrevisjon) med revisorer som er fast ansatt i virksomheten, at de har en rammeavtale for kjøp av internrevisjonstjenester eller en kombinasjon av disse to. De virksomhetene som benytter internrevisjon, karakteriseres av at de har en viss størrelse (i form av årsverk eller budsjett) og/eller at virksomheten har et risikobilde som innebærer særlige kontrollutfordringer. Enkelte virksomheter i forsvarssektoren er et eksempel på det siste.

I dag dekker de 22 virksomhetene som bruker internrevisjon, 45 pst. av statsbudsjettets totale utgifter ekskl. Statens pensjonsfond utland. Hvis vi trekker ut overføringer til kommunene og helseforetakene (som har separate ordninger for intern og ekstern revisjon), dekker dagens virksomheter med internrevisjon 59 pst. av statens totale utgifter. Til sammenligning dekker statlige virksomheter med internrevisjon i Sverige over 90 pst. av statens totale utgifter.

Det er to virksomheter som skiller seg ut med et stort antall årsverk – Forsvaret (15 736) og NAV (13 016)¹⁷. Statens vegvesen ligger også høyt i forhold til de øvrige med rundt 6 500 årsverk. Blant de virksomhetene som er minst målt i antall årsverk, er Forvaltningsorganet for opplysningsvesenets fond (52), GIEK (72) og Statens pensjonskasse (SPK) (389). I disse virksomhetene er det ikke ansatt egne internrevisorer. En person i virksomheten har ansvaret for kjøp og oppfølging av internrevisjonstjenester utført av en ekstern tjenesteleverandør det er inngått rammeavtale med. Norges forskningsråd (440) er også en relativt liten virksomhet i antall årsverk, men har store budsjetter både i form av utgiftsposter og inntektsposter. Forsvarsdepartementet er en liten virksomhet målt i årsverk (353) og budsjett, men leverer internrevisjonstjenester til hele sektoren og utfører sektorrevisjon (jf. nærmere omtale i pkt. 4.3). Statens pensjonskasse har i tillegg til utgiftene som er vist i tabellen, ansvar for forvaltning av betydelige utlån til statsansatte. Forvaltningsorganet for opplysningsvesenets fond forvalter en stor eiendomsportefølje.¹⁸

Noen virksomheter, Universitetet i Bergen (UiB), Toll- og avgiftsetaten (TAD), Forsvarets forskningsinstitutt (FFI), Universitetet i Oslo (UiO) og GIEK, har store inntekter. For GIEKs vedkommende er verken antall årsverk eller utgiftsbudsjettet spesielt høyt, men inntektsbudsjettet er større enn det flere andre virksomheter som bruker internrevisjon, har.¹⁹ Skatteetaten har i tillegg til inntektspostene som er tatt med i tabellen, ansvar for skatteregnskapet og mva-regnskapet.

¹⁶ Med statlige virksomheter menes ordinære forvaltningsorgan, forvaltningsorgan med særskilte fullmakter ("nettobudsjetterte") og statens forvaltningsbedrifter. Blant de 22 virksomhetene er det 14 bruttobudsjetterte, seks nettobudsjetterte (universiteter og høyskoler, Forskningsrådet, Forvaltningsorganet for opplysningsvesenets fond og FFI) og to forvaltningsbedrifter (Statsbygg og GIEK). Statsforetak, statsaksjeselskaper og særlovselskaper er holdt utenfor ved opptellingen, herunder Innovasjon Norge, Eksportkreditt Norge AS og Petoro AS (som forvalter SDØE).

¹⁷ Disse tallene omfatter den statlige delen av NAV. Med den kommunale delen er tallet ca 18 000.

¹⁸ Opplysningsvesenets fonds verdier var beregnet til 7,2 mrd kroner ved utgangen av 2012. Forvaltningsorganet er en nettobudsjettert virksomhet. Utgiftene dekkes i sin helhet av fondet.

¹⁹ GIEK har blant annet også en långivergaranti som sikrer importører gunstig banklån for å finansiere kjøp av norske varer. I 2013 var GIEKs samlede garantibeløp på 110,4 mrd kroner.

Virksomhet	Fakta om IR-enheten (budsjettall i mill. kroner)			
	Årsverk	Budsjett egen IR	Budsjett kjøp av IR-tjenester	Rapporterer til
Forsvaret	8	8	1,2	Virksomhetsleder
Arbeids- og velferdsetaten (NAV)	15	12,7	0	Virksomhetsleder
Statens vegvesen	7	6	0,5	Virksomhetsleder
Skatteetaten	5	5	0,8	Virksomhetsleder
Universitetet i Oslo	4	3,3	0	Styre
Jernbaneverket	5	8,5	4	Virksomhetsleder
Universitetet i Bergen	0		1 (ca)	Styre
Toll- og avgiftsetaten	3	2	0,01	Virksomhetsleder
Høgskolen i Oslo og Akershus	1	2,7	1,25	Styre
Forsvarsbygg	0	0	0	Virksomhetsleder
Mattilsynet	2	1,2	0	Virksomhetsleder
Utlendingsdirektoratet	3	3	0,19	Virksomhetsleder
Statsbygg	2,6	1,8	0,4	Virksomhetsleder
Forsvarets forskningsinstitutt	0	0	0	Styre
Havforskningsinstituttet	1	Ikke eget budsjett	0	Virksomhetsleder
Norges forskningsråd	2	2,5	0,3	Styre
Statens pensjonskasse	0		1	Virksomhetsleder
Forsvarsdepartementet	9	9	2,2	Departementsråd
Sjøfartsdirektoratet	2	2,2	0,2	Virksomhetsleder
Nasjonal sikkerhetsmyndighet	0	0	0	Virksomhetsleder
GIEK	0	0	1	Styre
Forvaltningsorganet for Opplysningsvesenets fond	0	0	0,5	Styre

Tabell 4.2: Fakta om internrevisjonsfunksjonene. Budsjettall for 2013, i mill. kroner.

Kilde: Opplysninger i spørreundersøkelsen. Virksomhetene er i tabellen sortert på samme måte som tabell 4.1

Tabell 4.2 gir en oppsummering av sentrale forhold ved de 22 internrevisjonsfunksjonene i statlig sektor. NAV har den største enheten med 15 årsverk²⁰ i internrevisjonen. På den andre siden av skalaen er det tre internrevisjoner som oppgir at de disponerer bare ett årsverk. Det er fire virksomheter som kjøper internrevisjonstjenestene eksternt gjennom en rammeavtale²¹. Det er oppgitt null årsverk i Nasjonal sikkerhetsmyndighet (NSM), FFI og Forsvarsbygg (FB), siden disse har en leveranseavtale med Forsvarsdepartementets internrevisjon om internrevisjonsdekning. Disse virksomhetene betaler for internrevisjonsfunksjonen de får levert fra Forsvarsdepartementets internrevisjon over eget budsjett.

²⁰ NAV hadde 15 årsverk i 2013, men har i 2014 et budsjett på 17 årsverk i internrevisjonen.

²¹ Dette er GIEK, UiB, SPK og Forvaltningsorganet for opplysningsvesenets fond. Virksomhetene i forsvarssektoren som bruker IR er ikke regnet med, siden NSM, FFI og FB har en leveranseavtale innenfor sektoren.

Samlet benyttes det per i dag om lag 70 årsverk til internrevisjon i statsforvaltningen.

Virksomhetene som kjøper internrevisjonstjenester gjennom en rammeavtale, har et budsjett for internrevisjon som neppe ville holde til å drifte en internrevisjonsfunksjon med fast ansatt(e) revisor(er). De fleste av internrevisjonene med fast ansatte revisorer har i tillegg en budsjettpost til å kjøpe ekstra revisjonskapasitet. Jernbaneverket (JBV) og Høgskolen i Oslo og Akershus (HiOA) har et budsjett for kjøp som utgjør omtrent en tredel av virksomhetens samlede utgifter til internrevisjon.

Syv av de 22 virksomhetene som bruker internrevisjon, rapporterer til et styre (seks nettobudsjetterte virksomheter og en forvaltningsbedrift), 14 rapporterer til virksomhetsleder og Forsvarsdepartementets internrevisjon rapporterer til departementsråden i Forsvarsdepartementet.

4.1.2 Bakgrunn for opprettelse og forankring av en internrevisjonsenhet

Kjennetegn ved virksomheter som bruker internrevisjon er først og fremst størrelse på virksomheten. Noen av virksomhetene som i dag bruker internrevisjon, har vurdert seg selv som for små til å etablere en egen internrevisjonsfunksjon. For eksempel endte SPK opp med å kjøpe tjenester, mens NSM inngikk en avtale om at internrevisjonsfunksjonen leveres av Forsvarsdepartementets internrevisjon (jf. pkt. 4.3).

I de fleste av de 22 virksomhetene som bruker internrevisjon i dag, er det virksomhetsleder som har tatt initiativ til og besluttet opprettelse av internrevisjon. Én virksomhet oppgir at departementet formelt sett har tatt initiativ til opprettelse. Enkelte oppgir at det har vært en dialog mellom virksomhetsleder og overordnet departement i forkant av beslutningen. I én virksomhet har styret tatt initiativ.

Den formelle forankringen for internrevisjonen er i de fleste tilfellene at oppdragsgiver har fastsatt en instruks, en policy eller et mandat for internrevisjonen. Da Trygdeetaten og Aetat ble slått sammen og NAV opprettet i 2006, ble bruken av internrevisjonen i NAV fastsatt i en egen forskrift med hjemmel i lov. I tillegg har direktøren fastsatt en egen instruks for internrevisjonen. Det fremkommer også i undersøkelsen at de fleste internrevisjoner i tillegg til instruksene har egne retningslinjer eller en egen metodikk for hvordan revisjonsoppdragene skal gjennomføres. Det er vanlig å bygge slike dokumenter på IIA-standardene.

Finansdepartementet ba i 2013 sine underliggende virksomheter som ikke bruker internrevisjon, om å vurdere om etablering av internrevisjon kunne anses som et hensiktsmessig tiltak og gi tilbakemelding til departementet om det. Arbeidsgruppen er ikke kjent med at andre departementer har gjort noe tilsvarende.

4.1.3 Standarder og rammer for internrevisjon

17 av 22 virksomheter opplyser i spørreundersøkelsen at de følger IIA-standardene.²² Det gjelder både de obligatoriske og de sterkt anbefalte IIA-standardene. De fleste av disse 17 følger også practice guidance, som i større grad er frivillige. I to virksomheter gjennomføres internrevisjoner som systemrevisjoner i samsvar med standarden NS-EN ISO 19011:2011. De fleste internrevisjonene har nedfelt i instruksen for internrevisjonen at de skal følge IIA-standardene. For NAVs vedkommende står det i forskriften at internrevisjonen skal arbeide etter internasjonalt anerkjente standarder.

Noen virksomheter, som for eksempel Norges forskningsråd, JBV og Mattilsynet, er underlagt krav om bekreftelse knyttet til EU/EØS-bevilgninger.

4.1.4 Organisering, samarbeid og samordning mellom internrevisjonene

De fleste internrevisjoner er organisert som en egen enhet utenfor linjen, men fem virksomheter²³ oppgir i spørreundersøkelsen at internrevisjonene inngår i en stabsenhet sammen med flere funksjoner.

Uavhengighet er et grunnleggende prinsipp for bruk av internrevisjon. Uavhengighet for internrevisjonene går blant annet på organisatorisk plassering utenom linjen og ikke være involvert i linjeorganisasjonens gjennomføring av det ledelsen har besluttet. Syv av 22 internrevisjoner i statlig sektor rapporterer til et styre (jf. tabell 4.2) og har således en viss uavhengighet også til virksomhetsleder. De fleste internrevisjoner rapporterer imidlertid til virksomhetsleder.

Gjennomgående synes de internrevisjonene som er etablert i staten, å ha en klar faglig uavhengighet når det gjelder innholdet i de rapporter som avgis.

Virksomhetsleders styringsrett overfor internrevisjonen vil normalt ha noen begrensninger, avhengig av hva som står i instruksen for internrevisjonen. En av virksomhetene som er kartlagt, opplyser at internrevisjonen er uavhengig av virksomhetsleder når det gjelder meningsdannelse, men ikke når det gjelder ressurser, tema og oppdrag.

Det er ulik praksis når det gjelder hyppigheten av kontakt mellom leder for internrevisjonen og virksomhetsleder. En virksomhetsleder oppgir å ha månedlig kontakt med lederen for internrevisjonen. I en annen virksomhet er det ukentlige møter mellom oppdragsgiver og lederen for internrevisjonen. Mange av internrevisjonslederne deltar som observatør i ledergruppen. En virksomhet opplyser at leder for internrevisjonen inngår i ledergruppen.

Noen virksomheter bruker ansatte i linjen for å gjennomføre internrevisjonsoppdrag. For eksempel har internrevisjonen i UDI gjennom flere år hatt en hospitantordning som innebærer at

²² Enkelte av virksomhetene som oppgir at de ikke følger IIA-standardene, kjøper tjenestene gjennom en rammeavtale og er usikre på om leverandør av tjenestene følger IIA-standardene.

²³ Sjøfartsdirektoratet, TAD, Havforskningsinstituttet, SPK og Skattedirektoratet.

medarbeidere i linjen jobber for internrevisjonen noen måneder. I TAD henter man inn ansatte i linjen i enkeltrevisjoner for på denne måten å sikre bedre kunnskap om det området som skal revideres.

I de virksomhetene som har en rammeavtale for kjøp av internrevisjonstjenester, er det ulike måter å organisere dette på. Det er vanlig å utpeke en kontaktperson i virksomheten som har ansvar for å følge opp leveransene.

Blant virksomhetene som har svart på spørreundersøkelsen, er det bare Forskningsrådet som har revisjonsutvalg blant de syv virksomhetene som har et styre. Fem av de syv virksomhetene med styrer opplyser om at internrevisjonen er styrets “instrument”, men internrevisjonen i virksomhetene med styrer rapporterer både til styre og virksomhetsleder.

Det er liten grad av formalisert samordning og samarbeid mellom internrevisjonene i statsforvaltningen. Noen internrevisjoner har et uformelt samarbeid og møtes for å utveksle erfaringer om metode, revisjonsfaglige problemstillinger²⁴ mv. NAV, TAD og Skatteetaten har eksempelvis et slikt samarbeid. Det finnes få kjente eksempler på felles internrevisjonsfunksjoner eller internrevisjonspool’er. Forsvarssektorens felles internrevisjon er omtalt i pkt. 4.3. I tillegg er det igangsatt et prosjekt “Internrevisjon – et samarbeid på tvers”, som er et samarbeid mellom Universitetene i Stavanger, Agder og Nordland samt Høgskolen i Bergen.²⁵

4.1.5 Oppdrag som utføres av internrevisjonen

Det er to hovedtyper av internrevisjonsoppdrag – bekreftelsesoppdrag og rådgivningsoppdrag. I samtlige 22 virksomheter som er kartlagt, utfører internrevisjonen bekreftelsesoppdrag og 19 virksomheter oppgir at internrevisjonen utfører rådgivningsoppdrag.

Internrevisjonen har hele virksomheten som sitt arbeidsområde og undersøkelsen viser at mange internrevisjoner gjennomfører oppdrag innenfor mange temaer. Oppdrag knyttet til temaet/området styring og kontroll gjennomføres av alle de 22 internrevisjonene. Temaene økonomiske forhold, operasjonell revisjon, IT-revisjon, og prosjektrevisjoner utføres av de aller fleste internrevisjonene. 16 virksomheter oppgir i undersøkelsen at de utfører mislighetsrevisjoner. Det er ulik praksis for om internrevisjonene gir råd til ledelsen om strategiske forhold, se pkt. 4.2.3.

Mange internrevisjoner har ansvar for oppfølging av interne og/eller eksterne varslinger om misligheter. I en virksomhet følger internrevisjonen opp eksterne varslinger, mens det er personalavdelingen og linjen som følger opp interne varslinger. I en annen virksomhet tar internrevisjonen imot varslinger om misligheter hos ansatte, mens en annen enhet i virksomheten mottar og følger opp varslinger om brukeres misligheter. I én virksomhet brukes internrevisjonen som varslingskanal for misligheter, og det er internrevisjonen som kartlegger fakta og ivaretar

²⁴ Det samarbeides ikke om gjennomføring av konkrete revisjonsoppdrag.

²⁵ Det ble i 2013 gjennomført en pilotrevisjon og i 2014 er det planer om å gjennomføre “ordinære” revisjoner, jf. http://www.regjeringen.no/upload/KD/Vedlegg/UH/%C3%98konomirapportering/Regsem_2013/Internrevisjon.pdf.

eventuell kontakt med politiet, før linjen overtar. Sakene i denne virksomheten går særlig på uregelmessig bruk av data og taushetsbelagte opplysninger.

I en virksomhet kontrollerer internrevisjonen bruk av tilskuddsmidler hos mottakere. I en annen virksomhet bidrar internrevisjonen i kontroll av leverandører. Dette oppleves som utfordrende siden det er vanskelig å få innsikt hos leverandørene. Internrevisjonen brukes enkelte steder også til å følge opp store strategiområder eller programmer innenfor IKT-området, mens andre virksomheter påpeker at det er grenser for hvor store og komplekse oppdrag internrevisjonen kan ta på seg.

4.1.6 *Kompetansekraft og kompetanseutvikling*

Arbeidsgruppen har kartlagt hvilke kompetansekraft som i dag stilles til ansatte internrevisorer eller de som utfører kjøpte tjenester. 18 av 20 som har svart på disse spørsmålene oppgir at de benytter internrevisorer som har erfaring og utdanning fra internrevisjonsarbeid. De aller fleste (17 av 20) stiller også krav til at internrevisorene har rimelig kjennskap til virksomheten og det området som revideres. Videre stiller de aller fleste (19) krav til at internrevisor har utdanning som er relevant for arbeidet.

14 virksomheter opplyser i spørreundersøkelsen at de stiller krav til internrevisor om å være diplomert eller sertifisert internrevisor ved ansettelse eller å oppnå dette snarlig etter ansettelse. Dette viser at det er et ønske om å ha ansatte med sertifiseringer.

Mange internrevisjoner har resultatkrav knyttet til antall timer hver revisor skal ha av kompetanseutvikling per år. Tiden den enkelte internrevisor bruker på kompetanseutvikling varierer mellom 5 og 200 timer per år.

4.1.7 *Relasjon til overordnet departement*

Det mest vanlige er at internrevisjonen er virksomhetsleders instrument. Departementene får, via virksomhetsleder, kopi av revisjonsplanen fra de aller fleste av internrevisjonsenhetene (18 av 22). I ett tilfelle oversender virksomhetslederen revisjonsplanen til overordnet departement for "eventuelle kommentarer". Noen av virksomhetene som bruker internrevisjon har regulert oversendelse av revisjonsplan i instruks for internrevisjonen. Det finnes også eksempler på at slike føringer gis i tildelingsbrevet.

Departementene får kopi av revisjonsrapportene fra de aller fleste internrevisjonsenhetene. I noen tilfeller gjelder det samtlige revisjonsrapporter, i andre tilfeller er det snakk om årlige eller halvårslige rapporter som gir en oppsummering av revisjoner som er gjennomført. Samferdselsdepartementet opplyser at de ikke ser det som hensiktsmessig å motta rapporter fra internrevisjonsenhetene i de underliggende virksomhetene som bruker internrevisjon.

En virksomhet har nylig skrevet inn i instruks for internrevisjonen at det skal fremkomme av (malen for) revisjonsrapportene hva som er internrevisjonens anbefaling og hvordan ledelsen

forholder seg til denne anbefalingen. Eventuell uenighet mellom oppdragsgiver og internrevisjon vil dermed fremkomme av rapportene som departementet og Riksrevisjonen får kopi av.

4.1.8 *Relasjon til Riksrevisjonen*

Riksrevisjonen har rett til tilgang til dokumenter, herunder internrevisjonsrapporter, fra statlige virksomheter. 18 internrevisjonsenheter oppgir at de sender kopi av revisjonsplanen til Riksrevisjonen. De fleste internrevisjoner sender også kopi av enten samtlige revisjonsrapporter eller årlige eller halvårlige oppsummeringer til Riksrevisjonen. Fire internrevisjoner oppgir at de ikke har et fast opplegg for oversendelse av kopi av rapporter til Riksrevisjonen.

Mange internrevisjoner har faste eller sporadiske møter med Riksrevisjonen for koordinering og samordning av sine revisjoner. 10 av 20 internrevisjonsenheter som har svart på dette spørsmålet, oppgir at det finnes eksempler på en klar arbeidsdeling og samordning med Riksrevisjonen. Arbeidsgruppen kjenner kun til ett konkret eksempel på at Riksrevisjonen og internrevisjonen har samarbeidet om og gjennomført et felles revisjonsoppdrag.

4.2 Erfaringer med bruk av internrevisjon i statlige virksomheter

Under dette punktet oppsummerer og gjengir vi noen av de viktigste erfaringene og synspunktene fra representanter for statlige virksomheter vedrørende bruk av internrevisjon. Erfaringene er basert på intervjuer med virksomhetsledere, spørreundersøkelsen og et erfaringsseminar med deltagere fra departementer, statlige internrevisorer og noen andre interessenter.

I boks 4.1 nedenfor gis en oppsummering av samtaler arbeidsgruppen har hatt med 15 virksomhetsledere i virksomheter som bruker internrevisjon:

OPPSUMMERING AV SAMTALER MED VIRKSOMHETSLEDERE

Arbeidsgruppen har som ledd i sitt arbeid gjennomført en serie med samtaler med 15 virksomhetsledere for å få deres vurderinger av og erfaringer med bruk av internrevisjon i virksomheten. Vurderingene kan oppsummeres slik:

1. Lederne har en gjennomgående positiv vurdering av at tilgang til egen internrevisjon, eventuelt tilsvarende innleid kompetanse, er til stor nytte for virksomheten.
2. Internrevisjonen bidrar til å redusere feil og gir bekreftelse på at virksomheten drives i samsvar med planer, budsjett og andre vedtak. Særlig i organisasjoner som forvalter store midler er dette av stor verdi.
3. Virksomhetslederne har betydelig direkte nytte av internrevisjonen i sin lederrolle ved at de får trygghet for oppfølging av vedtak i ulike deler av organisasjonen uten selv å måtte eksponere seg mye i slik kontrollvirksomhet.
4. Selv om internrevisjonen fra tid til annen gjør observasjoner som er nyttige for videreutvikling av etaten og for strategiutforming, la lederne gjennomgående liten vekt på slik bruk av internrevisjonen.
5. Få av lederne hadde opplevd problemer og utfordringer ved å ha egen internrevisjon. God planlegging og rolleforståelse var viktig i denne sammenheng. Det var viktig å skille mellom styring av oppgaver som skal prioriteres og respekt for selvstendigheten og uavhengigheten i internrevisjonens faglige vurderinger.
6. Gjennomgående spilte internrevisjonen liten rolle for kontakten med overordnet departement. Noen departementer får rapportene fra internrevisjonen, men også for disse spiller de en underordnet rollen i styringsdialogen.
7. Riksrevisjonen har i de aller fleste etater tilgang til alle rapporter fra internrevisjonene. Med enkelte unntak spiller de foreløpig en begrenset rolle i Riksrevisjonens arbeid og den dialogen etaten har med Riksrevisjonen.
8. Virksomhetslederne så lite behov for nye bestemmelser om internrevisjonen i statlig økonomiregelverk. De hadde ikke noe i mot rammer og retningslinjer forutsatt at de ikke i vesentlig grad begrenset virksomhetens mulighet for å skreddersy bruk av internrevisjonen til egne behov. De så heller ikke behov for andre statlige tiltak.

Boks 4.1: Oppsummering av samtaler med virksomhetsledere

4.2.1 Erfaringer om standarder og rammer for internrevisjon

Det oppleves som betryggende med hensyn til kvaliteten på revisjonstjenestene at internrevisjonen følger og forholder seg til internasjonale og anerkjente standarder. IIA-standardene oppleves av de aller fleste virksomhetene som de mest generelle og revisjonsspesifikke. Det er også fremkommet synspunkter om at det er viktig å ta hensyn til andre standarder eller rammeverk for styring og kontroll når man reviderer områder hvor disse er i bruk. På IKT-området vil det eksempelvis ikke være tilstrekkelig å benytte IIA-standarder. Her finnes det spesifikke standarder og rammeverk som ISACA, COBIT mv, jf. kap. 3.

4.2.2 Erfaringer knyttet til å sikre en uavhengig internrevisjon

Å ivareta uavhengighet kan være en vanskelig balansegang for internrevisjonen, særlig i forbindelse med rådgivningsoppdrag. Ledelsen kan ønske å bruke internrevisjonen til å gjennomføre rådgivningsoppdrag, heller enn å kjøpe slike oppdrag i konsulentmarkedet. Det finnes eksempler på at internrevisjonen har vært rådgiver ved etablering og forbedring av risikostyring. I enkelte virksomheter har internrevisjonen gått relativt tungt inn i å gi råd om

hvordan systemet for styring og kontroll bør forbedres og videreutvikles. Rollebevissthet er sentralt for en internrevisjon, påpekes det i intervjuene. Det er også kommet synspunkter på at dersom man driver med rådgivning, så vil man før eller senere ende opp med å “revidere seg selv”.

Modell for organisering av internrevisjon kan ha betydning for uavhengigheten. Nedenfor gis det en oppsummering av vurderinger som er fremkommet av å ha en egen enhet med fast ansatte revisorer versus å kjøpe disse tjenestene eksternt og hvordan dette virker inn på uavhengigheten:

- Kjøp av internrevisjonstjenester gir bedre forutsetninger for uavhengighet av linjen. På den andre side kan denne uavhengigheten svekkes av tilpasninger for gjensalg av tjenestene.
- Fast ansatte revisorer vil ha fordelene av større nærhet og tilgjengelighet til oppdragsgiver enn innleide konsulenter.
- Fast ansatte revisorer vil ha bedre forutsetninger for å forstå virksomheten (og dens egenart, kultur mv.) og komme med mer relevante anbefalinger enn innleide konsulenter. Men på enkeltområder finnes det spesialistkompetanse i konsulentbransjen som ikke finnes internt i virksomheten. Virksomhetslederen i en virksomhet som kjøper tjenester, mener at dersom de skulle hatt en egen internrevisjon, ville dette gitt mindre uavhengighet og dårligere kompetanse.

Det blir fremhevet av flere at det er viktig at internrevisjonsfunksjoner samarbeider med hverandre. Det kan være nyttig, kanskje særlig for små revisjonsmiljøer å samarbeide med andre og delta i aktiviteter i regi av NIRF.

4.2.3 Erfaringer knyttet til oppdrag som utføres av internrevisjonen

Det er ulike synspunkter og ulik praksis når det gjelder hvilke oppgaver internrevisjonen bør ha og hva internrevisjonen bør gi ledelsen råd om. Hovedinntrykket er at mange internrevisjoner primært befatter seg med revisjon av operasjonelle forhold. Eksempler på forhold internrevisjonene kan gi råd og anbefalinger om, er måloppnåelse og effektivitet i kjerneprosesser, profesjonalisering av støttefunksjoner, mislighold, anskaffelser, miljøsertifisering, HMS mv. I spørreundersøkelsen fremkommer det at enkelte internrevisjonsfunksjoner også gir råd om strategiske forhold. Nedenfor gis det en oppsummering av ulike virksomheters praksis, erfaringer og vurderinger knyttet til å gi råd om strategiske forhold.

- Internrevisjonen i en virksomhet har gode erfaringer med å bekrefte overfor oppdragsgiver om virksomhetens strategier følges opp. Internrevisjonen gir muntlige og skriftlige råd om strategiske forhold, for eksempel vedrørende organisering, regelverksforenkling, effektivisering mv.
- Internrevisjonen i en annen virksomhet begrenser seg til å gi råd om vurdering av risiko knyttet til strategiske forhold
- En respondent mener man bør være forsiktig med å gi råd om strategiske forhold fordi dette kan komme til å svekke internrevisjonens uavhengighet
- I enkelte virksomheter benyttes internrevisjonen til veiledning i risikokartlegging, som fasilitator og metodeekspert

4.2.4 Relasjon til overordnet departement

Bare Forsvarsdepartementet har en pool av internrevisjonsressurser på departementsnivå (som også reviderer underliggende virksomheter). Svært få informanter utover Forsvarsdepartementet mener at dette vil gi gode løsninger. Det vises til at internrevisjonen trenger virksomhetskompetanse. En informant mener at departementene kan ha en sektorrevisjon, men at dette er noe annet enn internrevisjon.

Forsvarsdepartementsmodellen er bygget blant annet på en konsernrevisjonsmodell, med utstrakt samordning og bruk av internrevisjonsressursene på tvers av virksomhetene i forsvarssektoren (jf. omtale i pkt. 4.3). Forsvarssektoren er kjennetegnet ved at det er få virksomheter som alle er knyttet til forsvarsvirksomheten. Forsvarsdepartementets internrevisjon er selv i tvil om deres modell er relevant for andre departementer, og mener at ikke alle departementer er modne for en ordning med internrevisjon i departementet. Samtidig ser FD et betydelig gevinstpotensial ved etablering av internrevisjon i andre departementer for på denne måten å fremme kompetanse- og erfaringsoverføring og å belyse problemstillinger i et helhetlig perspektiv og dermed oppnå gode resultater.

På den annen side har Samferdselsdepartementet ikke sett det som hensiktsmessig å motta kopi av rapporter fra internrevisjonen i underliggende virksomheter. Det oppleves som uryddig dersom departementet skulle kontrollere ved hjelp av internrevisjon, som er virksomhetsleders redskap, uttaler en virksomhetsleder innenfor denne sektoren.

I intervjuene med internrevisjonenes oppdragsgivere ble det påpekt at departementene, ved behov, kan be virksomheten gjennomgå eller evaluere forhold eller områder i virksomheten gjennom tildelingsbrevet. I instruksene for internrevisjonen i en virksomhet står det at departementet kan gi internrevisjonen oppdrag, men det opplyses at dette aldri har skjedd. Det finnes imidlertid flere eksempler på at departementene har gitt føringer for bruk av internrevisjon gjennom tildelingsbrevet. Finansdepartementet har for eksempel bedt om at internrevisjonen i underliggende virksomheter med internrevisjon bygger på IIA-standarder.

4.2.5 Relasjon til Riksrevisjonen

Flere mener at Riksrevisjonen tar hensyn til og koordinerer sine revisjoner ut fra hva internrevisjonene har sett. Enkelte respondenter mener at det ikke finnes eksempler på at Riksrevisjonen refererer til internrevisjonsrapporter. En virksomhetsleder mener at Riksrevisjonen bør kunne gå inn og se mer detaljert på internrevisjonens funn. Det finnes eksempler på at leder for internrevisjonen deltar i formelle møter virksomhetsleder har med Riksrevisjonen.

4.2.6 Nytte og merverdi ved bruk av internrevisjon

Statlige virksomheter har svært ulike oppgaver, kultur, mv. Noen virksomheter, som Skatteetaten, har administrative oppgaver som sin kjerneoppgave, mens i eksempelvis høyskolesektoren har administrative oppgaver lavere status. Type virksomhet og kulturen i virksomhetene kan ha betydning for hvor krevende det vil være for en internrevisjon å få gjennomslag og tilføre merverdi.

Opprettelse av internrevisjon er som regel begrunnet i at oppdragsgiver vil få en bedre og mer uavhengig bekreftelse på kvaliteten på styring og kontroll – for virksomheten samlet og på ulike områder.

I de virksomhetene som bruker internrevisjon i dag gis det uttrykk for at verdien ved denne funksjonen overstiger kostnadene. Nedenfor gis det en oppsummering av erfaringer ulike virksomheter har hatt knyttet til hvordan internrevisjonen bidrar til merverdi for virksomheten. Bruk av internrevisjon bidrar til:

- at virksomheten når sine mål og ressursene brukes effektivt
- at risiko reduseres
- at lederoppgavene utføres bedre
- at etatens perspektiv utvides og at virksomheten profesjonaliseres
- at “folk skjerper seg” og at virksomheten har et jevnlig fokus på forbedringer
- at virksomheten jobber proaktivt og at linjen faktisk gjennomfører vedtatte tiltak
- at det synliggjøres en nøyaktighetskultur overfor oppdragsgiver
- at nye eksterne regelverk og krav fanges opp, for eksempel om informasjonssikkerhet
- at det etableres god internkontroll i virksomheten ved at internrevisjonen gir råd om risiko og internkontroll
- at tilliten mellom virksomhetsleder og resten av organisasjonen bedres
- trygg forvaltning og at virksomheten ikke lenger får kritikk fra Riksrevisjonen

Det oppleves som nyttig også når internrevisjonstjenestene kjøpes eksternt. En virksomhet som kjøper tjenester gjennom en rammeavtale, uttrykker for eksempel at det var nyttig å få gjennomgått komplekse områder og få et blikk på virksomheten utenfra.

Ett av departementene påpeker at internrevisjon gir vesentlige bidrag for å ivareta departementets ansvar for god internkontroll.

For at virksomhetene skal få merverdi av internrevisjonen nevner respondentene noen suksesskriterier. Flere virksomhetsledere fremhever kompetanse som en nøkkel til at internrevisjonen skal fungere og gi merverdi. Det kreves en kulturutvikling i resten av organisasjonen, påpekes det av en virksomhetsleder. Andre fremhever at det må utvikles gode holdninger til internrevisjon. God rolleforståelse “fra begge sider” og tillitsforhold mellom internrevisjonen og linjen er vesentlig for at opplegget skal fungere. Det er viktig med god kjemi mellom internrevisjonsleder og virksomhetsleder, og dette går vel så mye på ferdigheter og “egenskaper” ved personene som på kompetanse.

Det er viktig at internrevisjonen kjenner virksomheten, dens egenart, risikobilde mv. godt. Noen internrevisjoner har rekruttert internrevisorer internt i virksomheten blant annet for å sikre seg kompetanse om virksomheten. Internrevisjonen har ofte en viktig rolle i å lære opp og skape forståelse for metode og begreper knyttet til virksomhetsstyring, internkontroll, internrevisjon mv. Dette betinger naturligvis at internrevisjonen har metodisk kompetanse, men også at internrevisjonen klarer å formidle dette til virksomheten. Erfaringene fra Sverige er at internrevisjonen må kunne klare å formidle sine funn og anbefalinger og behovet for tiltak på en måte som sikrer gjennomslag.

I henhold til de nye kravene til årsrapport i bestemmelser om økonomistyring i staten skal det inngå et punkt IV om styring og kontroll i virksomhetens årsrapport. Enkelte mener at det da vil være en fordel å ha en internrevisjon og at revisjonsaktiviteten gir virksomhetsleder et bedre grunnlag for å underskrive årsrapporten.

Hva som er minimum størrelse på en internrevisjon for at den skal fungere og utgjøre et robust miljø, er det ulike synspunkter på. En påstand som er fremsatt er at den kritiske massen går ved 2–3 personer i internrevisjonen. En annen respondent mener at selv en internrevisjon med 3–4 personer er sårbar. Andre mener at internrevisjonen ikke bør bli for stor siden dette medfører et visst byråkrati. Det er også fremmet synspunkter på at eksternt kjøp er bedre enn en enhet på 2–3 personer. Spørreundersøkelsen viser at de fleste (15 av 22) av internrevisjonsfunksjonene i staten har mindre enn fire årsverk. I Sverige er resultatet av en relativt streng reguleringspraksis at det finnes 41 «ensamrevisorer»²⁶, og erfaringen er at sårbarheten da er en utfordring. Sårbarheten kompenseres til en viss grad ved at Ekonomistyringsvirket (ESV) gir støtte til de mindre internrevisjonene og bidrar til samordning og samarbeid mellom internrevisjonene.

Spørreundersøkelsen viser at de fleste internrevisjonene gjør en eller annen form for måling av tilfredshet eller nytte. Drøyt halvparten av internrevisjonene gjennomfører jevnlige gjennomganger/ evalueringer (herunder eksterne kvalitetsgjennomganger som IIA-standardene krever hvert femte år). Under halvparten av internrevisjonene måler tilfredshet eller nytte hos revidert enhet eller andre interne mottakere av rapport etter gjennomført revisjon, men enkelte har standardskjemaer for slik måling. En virksomhet oppgir at kvalitetsmåling skjer iht. ISO 9000-standardene. Flere internrevisjoner gjør ingen systematisk måling eller vurdering av nytte.

4.2.7 Utfordringer

Enkelte av respondentene har pekt på utfordringer ved bruk av internrevisjon, både opplevde og potensielle utfordringer.

Det kan være utfordrende for en internrevisjonsenhet å dekke en stor og kompleks etat. Det stiller store krav til kompetanse og nødvendige ressurser. Det kan for eksempel løses ved å leie inn ekstern hjelp ved behov.

Det kan, ifølge en virksomhetsleder, være en utfordring at linjeledere lener seg for mye på internrevisjonen og ikke selv tar tilstrekkelig ansvar for internkontrollen. Virksomhetslederen i en annen virksomhet mener at det potensielt vil være et problem hvis det kommer rapporter fra internrevisjonen som linjen ikke kjenner seg igjen i.

Flere oppdragsgivere har vært inne på at små internrevisjonsfunksjoner er sårbare. Det kan være utfordrende å ha god nok kompetanse på alle områder i virksomheten. Det er også en utfordring å rekruttere og holde på kvalifiserte fagfolk i internrevisjonen.

4.3 Forsvarssektorens modell for internrevisjon

Forsvarsdepartementet er det eneste departementet som bruker internrevisjon. Forsvarssektoren er også alene om å ha en konsernrevisjonsmodell. 1990-tallet og 2000-tallet var preget av mye

²⁶ Tall for 2010.

endringer i organisering av internrevisjons- og kontrollfunksjonene i denne sektoren. Etter nedleggelse av internrevisjoner på 90-tallet ble Forsvarssjefens internrevisjon (FSJ IR) reetablert i 2006 og i 2009 ble Forsvarsdepartementets internrevisjon (FD IR) etablert.

I dag er internrevisjon i forsvarssektoren organisert etter en konsernrevisjonsmodell som innebærer at FD IR reviderer både departementet og Forsvaret (koordinert med FSJ IR) samt Forsvarsbygg (FB), FFI og NSM. Med de tre sistnevnte er det inngått leveranseavtaler for leveranse av internrevisjonsfunksjonen og det er oppnevnt en etatsrevisjonsansvarlig for hver virksomhet.

4.3.1 Internrevisjonsstrategi for forsvarssektoren

I 2010 ble det utarbeidet en strategi for gradvis harmonisering og samkjøring av de ulike revisjonsmiljøene. I denne strategien ble det også satt som ambisjon at internrevisjonene først skulle komme med separate uttalelser om styring og kontroll for de reviderte virksomhetene, for så å samle dette til en felles uttalelse for hele forsvarssektoren i 2013.

Som et grunnlag for å gi en slik uttalelse for forsvarssektoren samlet og for de enkelte virksomhetene, benytter forsvarssektoren en modenhetsmodell. Det gis en score for hvor godt styring og kontroll fungerer. Modenhetsmodellen benyttes også til å definere hva som er ambisjonen, hva som er ønsket nivå for sektoren eller virksomhetene innenfor en nærmere angitt tidsperiode. I forsvarssektoren benyttes modenhetsmodellen "Capability maturity model" (CMM), som er basert på COCO-rammeverket. Det har krevd en del grunnlagsarbeid og gradvis innføring for å sikre gjennomførbarhet i sektoren. Internrevisjonen har måttet jobbe systematisk for skaffe seg et godt nok grunnlag for å avgi en slik uttalelse.

For første gang er det i 2013 også utarbeidet en felles revisjonsplan for sektoren. I tillegg finnes det planer for revisjon av de enkelte etatene. FSJ IR oppgir at planene koordineres med departementet og en annen virksomhet opplyser at revisjonsplanen utarbeides risikobasert og er et samarbeid mellom direktør, internrevisor og sjef for FD IR (som Chief Audit Executive eller "Konsernrevisjonssjef").

4.3.2 Samarbeid og samordning

Internrevisjonsmiljøet i forsvarssektoren har et felles virkeområde og et felles revisjonsverktøy som kalles DefenceWay. Verktøyet bygger på og inkluderer IIA-standardene. Det er også etablert egne nettverk for metode- og kompetanseutvikling på revisjonsområdet.

4.3.3 Merverdi/nytte og utfordringer med FD-modellen

Ved kjøp av tjenester har den som utfører tjenestene, i utgangspunktet bedre forutsetninger for å være uavhengig overfor linjen og revidert enhet, ved ikke å komme for tett på den reviderte virksomheten. Dette trekkes også fram som en styrke ved FD-modellen, hvor

internrevisjonsressursene leveres fra FD IR, som ikke sitter i samme lokale som virksomhetene som revideres.²⁷

Det nevnes som en utfordring for internrevisjonen å basere seg på kontrollarbeid utført i 1. og 2. linje i større grad. Virksomhetslederen i en av virksomhetene i forsvarssektoren peker på at det kan fremstå som uklart når internrevisjonen representerer FD og når den er virksomhetens ressurs. En annen virksomhetsleder mener det er en utfordring at FD får revisjonsrapportene samtidig som virksomheten.

5. ARBEIDSGRUPPENS ANBEFALINGER TIL RAMMER FOR BRUK AV INTERNREVISJON I STATEN

I dette kapitlet drøfter vi, med utgangspunkt i en omtale av hva som er spesielt ved internrevisjon i staten i pkt. 5.1, hvilke felles rammer som bør gjelde for bruk av internrevisjon i staten. Punkt 5.2 inneholder enkelte overordnede vurderinger, mens formålet med internrevisjon og hvilke kjennetegn internrevisjon i staten bør ha, er omtalt i pkt. 5.3. I punktene 5.4 til 5.8 presenterer og drøfter arbeidsgruppen forslag til felles rammer for henholdsvis organiseringen av internrevisjon i staten, kompetanse og rekruttering, bruk av anerkjente standarder, rapportering og dialog mellom departement og virksomhet, samt rapportering og dialog mot Riksrevisjonen.

5.1 Hva er spesielt ved internrevisjon i staten?

I kap. 2 omtaler arbeidsgruppen noen viktige rammer for regulering av økonomistyringen i staten. Dette gjelder blant annet myndighetsfordelingen mellom Stortinget og regjeringen, departementets overordnede ansvar, den hierarkiske oppbyggingen av statsforvaltningen (med instruksjonsmyndighet for departementene), og mål- og resultatstyring som et grunnleggende styringsprinsipp.

Betydningen av disse rammene for internrevisjonen omtales nærmere nedenfor.

5.1.1 Styringsmodellen

De omtalte rammene for organisering og styring i statsforvaltningen har etter arbeidsgruppens vurdering stor betydning for spørsmålet om bruk og innretning av internrevisjon. Rammene gjør at internrevisjon i staten på noen viktige punkter skiller seg fra internrevisjon i privat sektor. Dette knytter seg særlig til følgende forhold:

- 1) Departementene har overordnet ansvar for sine områder og står ansvarlig overfor Stortinget bl.a. for bruk og oppfølging av bevilgninger over statsbudsjettet. Samtidig skjer det aller meste av oppgaveutførelse og tjenesteproduksjon i underliggende virksomheter, og disse har et selvstendig ansvar innenfor rammer som er satt bl.a. fra departementet. Departementet er verken et styre eller en eier for disse virksomhetene, selv om departementet ivaretar noen av de samme funksjonene. At departementet ikke har en eierrolle, følger av at både departement og underliggende virksomheter er del av samme juridiske person, statsforvaltningen.

²⁷ Etatsrevisjonsansvarlig sitter deler av tiden i virksomhetens lokaler.

Departementet styrer likevel underliggende virksomheter, og forholder seg i én styringslinje til virksomhetslederen.

- 2) Virksomhetsleder utgjør det øverste ledelses-/styringsnivået i virksomheten der virksomheten ikke har et styre (jf. neste punkt). Virksomhetsleder er normalt også internrevisjonens oppdragsgiver.
- 3) I virksomheter som er organisert med et styre, har ikke styret det samme ansvaret verken juridisk eller økonomisk som styret i et aksjeselskap. En hovedårsak til dette er forholdet til overordnet departement, der statsråden i prinsippet er ansvarlig både for alt som skjer og ikke skjer i underliggende virksomheter. Når et departement kjenner til problemer i underliggende virksomheter, er det ikke bare adgang til, men generelt også nødvendig å følge det opp. Departementet har også adgang til å instruere virksomheten (hvis det ikke er avgrenset i lov). Samtidig vektlegger økonomiregelverket at departementets styring normalt skal skje på et overordnet nivå, med vekt på delegering. Det kan også være store variasjoner i styrenes oppgaver, ansvar og myndighet. For eksempel er styrets ansvar i noen tilfeller begrenset til i praksis å være et faglig råd, uten beslutningsmyndighet. Det er departementet som skal sørge for at det foreligger instruksjoner som beskriver myndighet og ansvar mellom departementet, et eventuelt styre og virksomhetslederen.
- 4) Et departement er også en virksomhet etter begrepsbruken i økonomiregelverket, når det ikke opptrer som overordnet organ. Departementene er, som virksomheter, underlagt stort sett de samme kravene i regelverket som andre virksomheter. Samtidig er et departement en spesiell virksomhet, ved at det ivaretar oppgaver som faglig sekretariat og rådgiver for politisk ledelse og med styring av underliggende virksomheter (etatsstyring), i tillegg til oppgaver innenfor regelverksutvikling og forvaltning (som også mange andre virksomheter har). I de aller fleste departementer har omfanget av forvaltningsoppgaver blitt betydelig redusert over tid ved at slike oppgaver er flyttet til underliggende virksomheter. Oppgavene knyttet til det å være faglig sekretariat og rådgiver for politisk ledelse faller utenfor det som en internrevisjon går inn på. En eventuell internrevisjon i et departement vil derfor ikke ha hele virksomheten og alle aktivitetene som sitt virksomhetsområde. Dette vil skille internrevisjon i et departement fra internrevisjoner i andre statlige virksomheter og i privat sektor.
- 5) Departementene og alle underliggende virksomheter er del av en og samme juridiske person, statsforvaltningen. Samtidig er ansvar og myndighet fordelt både mellom departementene, mellom det enkelte departement og underliggende virksomheter, og mellom virksomheter under samme departement. Det forholdet at underliggende virksomheter alle er en del av statsforvaltningen, gjør det enklere å organisere samarbeid mellom internrevisjonsfunksjoner i flere virksomheter, f.eks. ved å ha felles ressurser (jf. ulike modeller for organisering omtalt i pkt. 5.4.3). Et formalisert samarbeid kan være mest nærliggende mellom virksomheter under samme departement, og på noen områder er det også flere likeartede virksomheter (som for statlige høyskoler og fylkesmannsembetene). Modellen som Forsvarsdepartementet har valgt for internrevisjon i departementet og i tre underliggende virksomheter, er et eksempel på at en internrevisjonsfunksjon også kan dekke flere nivåer i statsforvaltningen.

Vektleggingen i regelverket for økonomistyring i staten av at alle virksomheter skal etablere internkontroll tilpasset risiko og vesentlighet, er etter arbeidsgruppens vurdering også en viktig premiss ved vurdering av bruk av internrevisjon. Internrevisjon vil ikke kunne være et alternativ til god internkontroll i virksomheten, men eventuelt et supplement. Regelverket stiller også krav

om at virksomhetens ledelse skal vurdere hvilke kostnader som etablering av kontrolltiltak medfører, målt opp mot den nytte og de fordeler som kan oppnås.

5.1.2 *Forholdet til Riksrevisjonen*

Riksrevisjonen skal bidra til at fellesskapets midler og verdier blir brukt og forvaltet slik Stortinget har bestemt. Dette gjøres gjennom revisjon, kontroll og veiledning. Riksrevisjonen har en uavhengig stilling overfor forvaltningen og rapporterer resultatene av revisjonen og kontrollen til Stortinget.

Riksrevisjonen reviderer ut fra tre revisjonstyper med ulike type formål:

- Regnskapsrevisjon
 - Bekrefte at regnskapene ikke inneholder vesentlige feil og mangler, og at disposisjonene som ligger til grunn for regnskapet, er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger
- Forvaltningsrevisjon
 - Gi Stortinget relevant informasjon om iverksettelse og virkninger av offentlige tiltak. Bidra til en bedre og mer effektiv forvaltning
- Selskapsrevisjon
 - Gi Stortinget grunnlag for å ta stilling til om statens interesser i selskaper forvaltes i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger

I forvaltningsrevisjonen gjennomfører Riksrevisjonen systematiske undersøkelser av områder som økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger. Målet med undersøkelsene er å gi Stortinget relevant informasjon om iverksettelse og virkninger av offentlige tiltak. Forvaltningsrevisjonen skal på denne måten bidra til en bedre og mer effektiv forvaltning. Riksrevisjonens rolle er således ikke begrenset til bekreftelse av regnskapet, men omfatter også øvrige områder relatert til måloppnåelsen for den offentlige tjeneste- og velferdsproduksjon.

Eksternrevisor vurderer kvaliteten på virksomhetens etablerte system for internkontroll for å ta stilling til i hvilken utstrekning han/hun kan bygge sine risikovurderinger og revisjon på systemtester i motsetning til detaljtesting. I henhold til IIA-standardene skal internrevisjonen også evaluere virksomhetens etablerte prosesser for risikostyring, kontroll og virksomhetsstyring. Både Riksrevisjonen og internrevisjonen gjennomfører altså undersøkelser og revisjoner som vurderer kvaliteten på virksomhetens etablerte system for internkontroll. Dersom internrevisjonen har vurdert virksomhetens prosesser og system for internkontroll til å være effektive, samt at internrevisor tilfredsstiller kriterier som blant annet uavhengighet og objektivitet i henhold til ISSAI 1610, skal Riksrevisjonen koordinere og samarbeide med internrevisjonen og kan også vurdere å basere seg på internrevisjonens arbeide dersom dette er hensiktsmessig.

5.1.3 *Forholdet til tilsyn og andre kontrollorgan*

Statlige virksomheter er omfattet av en rekke nasjonale og internasjonale lov- og regelverk som stiller eksplisitte krav til virksomhetens internkontroll, utover kravene til internkontroll i økonomiregelverket. Eksempler på slike norske lov- og regelverk er personopplysningsloven, lov

om offentlige anskaffelser og internkontrollforskriften. Norge er også gjennom EØS-avtalen forpliktet til å etterleve EU-regelverk på en rekke områder som faller inn under statlige organs forvaltningsområder.

Statlige virksomheter kan således ha aktiviteter som innebærer at de er underlagt interne og eksterne revisjoner, tilsyn og evalueringer mv. utover revisjoner gjennomført av Riksrevisjonen og virksomhetens eventuelle egen internrevisjon. Dette kan i noen tilfeller redusere behovet for egen internrevisjon. I virksomheter med internrevisjon kan internrevisor spille en viktig rolle i koordinering, samordning og tilrettelegging av revisjoner gjennomført av eksterne kontrollfunksjoner for å forhindre dobbeltarbeid og uhensiktsmessig bruk av ressurser.²⁸ Ved at internrevisor gjennomfører internrevisjoner på områder som krever uavhengig bekreftelse, kan internrevisor bidra til “single audit concept” for å unngå at flere og til dels overlappende revisjoner gjennomføres av mange ulike kontrollorgan. Internrevisor kan også spille en rolle ved oppfølging og utbedring av svakheter avdekket av eksterne tilsyn og kontrollorgan. Det kan også tenkes at tilsyn og kontrollorgan kan bygge på internrevisjonens arbeide dersom det er relevant og hensiktsmessig.

Eksistensen av flere og til dels overlappende kontrollfunksjoner i staten må hensyntas og vurderes ved arbeidsgruppens anbefalinger knyttet til regulering av internrevisjon i staten, jf. omtale i pkt. 6.1 og 6.2.

5.2 Generelt utgangspunkt for vurdering av internrevisjon i staten

Arbeidsgruppen har på bakgrunn av mandatet vurdert følgende to hovedspørsmål:

1. Bør det etableres felles rammer for hvordan internrevisjon i staten skal innrettes og drives
2. Bør det innføres krav om at grupper av virksomheter skal bruke eller vurdere å bruke internrevisjon

Det siste spørsmålet er behandlet i kap. 6. Det fremgår der at arbeidsgruppen foreslår at det innføres et krav om at alle store og mellomstore statlige virksomheter, med jevne mellomrom, skal foreta en vurdering av hvorvidt det er hensiktsmessig å opprette en internrevisjon. Det vises til kap. 6 for en nærmere drøfting av spørsmålet og forslag til innretting av et eventuelt slikt krav.

Arbeidsgruppen mener til spørsmål 1 at det er behov for å etablere mer forutsigbare rammer for bruk av internrevisjon i staten. I den forbindelse har arbeidsgruppen klargjort hva som er formålet med internrevisjon og således hva som kan kalles en internrevisjon i staten. Arbeidsgruppen har videre ut fra formål og definisjon av internrevisjon i de etterfølgende punktene drøftet og foreslått hvilke overordnede rammer som bør gjelde for bruk av internrevisjon i staten. Herunder er det foreslått at internrevisjonen, for å sikre kvalitet og forutsigbarhet i arbeidet, skal basere seg på anerkjente standarder.

²⁸ IIA-standard 2050 – samordning sier at revisjonssjefen skal dele informasjon og samordne aktiviteter med andre interne og eksterne leverandører av bekreftelses- og rådgivningsoppdrag. Ny Practice Advisory PA 2050 – 3 Relying on the Work of Others Assurance Providers gjeldene fra januar 2013 gir supplerende veiledning om hvordan dette kan hensyntas i praksis.

Forslag til rammene omtalt i dette kapitlet tar utgangspunkt i informasjon fra spørreundersøkelsen som arbeidsgruppen har foretatt til virksomheter med internrevisjon, intervjuer med deres virksomhetsledere, erfaringsseminar og annen kartlegging av dagens praksis ved bruk av internrevisjon, jf. omtale i kap. 4.

DFØ (SSØ) gjorde i 2009 en kartlegging av internrevisjon og internkontroll i staten. Kartleggingen viste stor variasjon i virksomhetenes organisering av arbeidet med internkontroll og bruk av felles standarder for arbeidet. Mange respondenter påpeker at internkontroll ikke oppfattes entydig i virksomhetene. Det kommer også fram at det er problemer med liten interesse for internkontroll, forankring i ledelsen, at det blir papirarbeid og det er manglende kompetanse på området. DFØ har det seneste året gjennomført en del tiltak for å støtte virksomhetenes gjennomføring av internkontroll, bl.a. ved utgivelse av veiledningsmateriell i internkontroll og opprettelse av et samarbeidsforum om internkontroll for virksomheter og departementer. Disse tiltakene vil kunne bidra til å forbedre styring og kontroll i de enkelte virksomhetene.

De foreslåtte felles rammene for internrevisjon i staten bør etter arbeidsgruppens vurdering gjelde både for virksomheter som har tatt i bruk internrevisjon og for virksomheter som i fremtiden bestemmer seg for å bruke internrevisjon. Forslaget vil gjøre det tydeligere hvilke funksjoner som kan betegnes og regnes som en internrevisjon. Rammene vil også bidra til større klarhet rundt hvordan internrevisjon skal være organisert og innrettet. For virksomheter som vurderer å opprette en internrevisjon, vil rammene tydeliggjøre hva som kreves.

Internrevisjonene i statlig sektor følger i hovedsak, etter arbeidsgruppens oversikt, allerede IIA-standardene eller andre internasjonalt anerkjente standarder. De har derfor sannsynligvis en innretning og praksis for utøvelse av internrevisjon som i store trekk er i henhold til de foreslåtte rammene. Arbeidsgruppens forslag vil dermed ikke ha store praktiske konsekvenser for disse virksomhetene.

Det er per i dag etablert internrevisjon i ett departement, Forsvarsdepartementet. De foreslåtte rammene bør, etter arbeidsgruppens vurdering, også gjelde ved bruk av internrevisjon i departement og for departementer som i fremtiden velger å ta i bruk internrevisjon.

5.3 Formålet med og grunnleggende rammer for internrevisjon i staten

Statlige virksomheter forvalter felleskapets midler og produserer varer og tjenester som er av stor betydning for samfunnet som helhet og for den enkelte samfunnsborger. I store og komplekse virksomheter kan det være krevende å ha tilstrekkelig styring og kontroll for virksomhetsleder. Internrevisjon kan være et aktuelt tiltak for å styrke virksomhetsleders styring og kontroll. Både DFØs (SSØ) kartlegging av internrevisjon og internkontroll i staten fra 2009 og arbeidsgruppens utredning viser at internrevisjonsenhetene i Norge er ulike og begrepet internrevisjon blir benyttet forskjellig i ulike sammenhenger. Arbeidsgruppen ser behov for å definere hva som menes med internrevisjon i statlig kontekst og synliggjøre hva som kjennetegner en slik funksjon.

Det er etter arbeidsgruppens vurdering hensiktsmessig å legge IIAs definisjon til grunn ved definering av hva internrevisjon er i staten og hvilket formål en slik enhet har. IIAs definisjon er

den mest brukte både internasjonalt og i staten i Norge. Av IIAs definisjon fremgår det at en internrevisjon skal være en *uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon* som har til hensikt å *tilføre merverdi og forbedre* virksomhetens drift. Den skal bidra til at organisasjonen oppnår sine målsettinger ved å benytte en *systematisk og strukturert metode* for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av virksomhetens *prosesser for risikostyring, kontroll og governance (virksomhetsstyring)*.

Det vil derfor ut fra denne definisjonen forventes at internrevisjon i staten omfatter noen faste særtrekk:

- *Uavhengighet og objektivitet.* En internrevisjon må være uavhengig og internrevisor må være objektiv i utførelsen av sitt arbeid. Krav til uavhengighet gjelder i flere sammenhenger, både uavhengighet knyttet til området som revideres, og organisatorisk uavhengighet. Uavhengighet er nærmere omtalt i pkt. 5.4 Organisering.
- a. *Bidra til merverdi og forbedre virksomhetens drift.* Merverdien av internrevisjon ligger i at den gir objektiv og relevant bekreftelse og bidrar til hensiktsmessige og effektive prosesser for risikostyring, internkontroll og virksomhetsstyring i alle deler av organisasjonen, som omtalt i pkt. 5.4. Internrevisors kompetanse utgjør også et viktig aspekt for å kunne bidra til merverdi og forbedring av virksomhetens drift gjennom bekreftelses- og rådgivningsoppdrag og som sparringspartner. Pkt. 5.5 omtaler nærmere rammer for kompetanse og rekruttering.
- *Bekreftelse og rådgivningsfunksjon.* Bekreftelsestjenester inneholder internrevisors objektive vurdering av bevismateriale for å avgi en uavhengig vurdering eller konklusjon angående området som revideres. Det er som regel tre parter involvert i bekreftelsestjenester: 1. revidert enhet, 2. internrevisor og 3. brukeren av bekreftelsestjenesten/oppdragsgiver. Rådgivningstjenestene er veiledende i sin natur og omfatter vanligvis to parter: 1. internrevisor og 2. oppdragsgiver. Det er viktig å merke seg at ved utførelse av rådgivningstjenester skal internrevisor opprettholde sin objektivitet og ikke påta seg lederansvar.
- *Bruk av systematiske og strukturerte metoder.* Systematiske og strukturerte metoder i utførelse av internrevisjonen vil blant annet bety at internrevisjonen bygger på anerkjente standarder som gir trygghet, transparens og forutsigbarhet, samt klare forventninger til kvalitet og profesjonalitet. Pkt. 5.6 omtaler nærmere rammer for bruk av standarder ved etablering av en internrevisjonsenhet og utøvelse av internrevisjon i staten.
- *Evaluering og forbedring av virksomhetens prosesser for risikostyring, kontroll og governance (virksomhetsstyring).* Internrevisjonen har hele virksomheten som sitt virkeområde til forskjell fra revisjoner som gjennomføres kun på enkeltområder som eksempelvis evalueringer eller andre bekreftelsesrevisjoner av spesifikke områder. Internrevisor skal vurdere prosesser for styring og kontroll på tvers av virksomhetens områder. Internrevisor skal utarbeide en risikobasert plan for å fastsette prioriteringene til internrevisjonens prosjekter i samsvar med organisasjonens målsetninger.

5.4 Organisering

5.4.1 Internrevisjonens uavhengighet

For at internrevisjonsfunksjonen skal ha legitimitet i organisasjonen og overfor omgivelsene, må den tilfredsstillende grunnleggende krav til uavhengighet både faglig og organisatorisk.

Med uavhengighet menes at internrevisjonen er uavhengig av organisasjonsenheter, virksomhetsområder og prosesser den skal revidere. Dette betyr bl.a. at internrevisor ikke skal være involvert i linjeorganisasjonens gjennomføring av det ledelsen har besluttet, og ikke skal beslutte tiltak slik at internrevisjonen kan komme til å “revidere seg selv”.

Uavhengighet omfatter også organisasjonsmessig uavhengighet ved at internrevisjonen rapporterer funksjonelt til virksomhetsleder og/eller styret dersom virksomheten har dette. Som omtalt i pkt. 5.1 *Hva er spesielt med internrevisjon i staten* og kap. 4, pkt. 4.1.4 *Organisering, samarbeid og samordning mellom internrevisjonene*, kan det i statlig sektor imidlertid ikke oppnås full uavhengighet ettersom internrevisor oftest er virksomhetsleders redskap og virksomheten ikke har et styre på lik linje med styrer i privat virksomhet. Internrevisor kan således oppnå faglig uavhengighet, men ikke full organisatorisk uavhengighet i staten. Internrevisjonen skal imidlertid være uavhengig av resten av virksomheten og de områdene som revideres. For å styrke internrevisors uavhengighet innenfor rammene i ordinære forvaltningsorgan uten styrer bør virksomheter med internrevisjon, etter arbeidsgruppens vurdering, pålegges å utarbeide en instruks som tydelig definerer internrevisjonens mandat til å gjennomføre uavhengige og objektive gjennomganger. Krav om bruk av instruks for å definere myndighet og ansvar følger også av økonomiregelverket (reglementet § 3 og bestemmelsene pkt. 2.2).

Som oppdragsgiver for internrevisjonen vil det være virksomhetsleder som godkjenner årsplan for internrevisjonen. Revisjonssjefen har ansvaret for å utarbeide en risikobasert plan for å fastsette prioriteringene til internrevisjonen, i samsvar med organisasjonens mål. Den endelige årsplanen bør således baseres på en overordnet risikovurdering gjennomført av internrevisjonen og på drøftinger av risikobildet mellom virksomhetsleder og revisjonssjefen. Revisjonssjefens synspunkter bør tillegges stor vekt. Internrevisjonen bør også ha myndighet til å kunne omprioritere oppgaver dersom det er nødvendig ut fra risikoforhold i virksomheten.

Det er viktig å understreke overfor organisasjonen at internrevisjonen evaluerer virksomhetens drift og prosesser for risikostyring, internkontroll og virksomhetsstyring på oppdrag fra virksomhetsleder. Internrevisjonen må derfor ha faglig frihet og tilgang til all informasjon som er nødvendig for å ivareta sin kontrollfunksjon og kunne utføre sine oppdrag. I tråd med at virksomhetsleder er oppdragsgiver for internrevisjonen, skal internrevisjonen rapportere til virksomhetsleder, etter at reviderte enheter har hatt anledning til å uttale seg om resultatet av revisjonen og anbefalinger om tiltak. Dersom det ikke oppnås enighet mellom internrevisjon og revidert enhet om hvilke tiltak som er nødvendige å iverksette, skal dette følges opp av virksomhetsleder.

Det kan oppstå situasjoner der det er uenighet mellom virksomhetsleder og internrevisjon, for eksempel knyttet til risikobildet, hvilke revisjonsprosjekter som skal prioriteres og behov for tiltak for å redusere risiko på et område (internrevisjonen mener at virksomheten tar uforsvarlig høy risiko). Det kan også oppstå situasjoner der internrevisjonens observasjoner av avvik er knyttet til virksomhetsleder. Dersom virksomheten har et styre, kan det bidra til å håndtere saken. For øvrig kan internrevisjonen sammen med virksomhetsleder informere departementet. Virksomheten bør i forbindelse med eventuell etablering av en internrevisjonsfunksjon fastsette retningslinjer i

instruksen for hvordan slike situasjoner skal håndteres. Slike prosedyrer er nærmere omtalt i pkt. 5.7 *Rapportering og dialog mellom departement og underliggende virksomhet.*

5.4.2 *Revisjonsutvalg og risikokomiteer*

Få statlige virksomheter i Norge er organisert med et styre, og det er ikke vanlig å bruke revisjonsutvalg og risikokomiteer som eksempelvis i Storbritannia. I Sverige har ca. halvparten av statlige virksomheter styrer, men kun et fåtall har i tillegg et revisjonsutvalg.

Dersom virksomheten har et styre kan en vurdere å opprette et revisjonsutvalg med utvalgte representanter fra styret. Revisjonsutvalget kan eksempelvis opptre som et rådgivende organ for styret i spørsmål vedrørende internrevisjonens ansvar, organisering og arbeidsoppgaver. Eksempelvis kan revisjonsutvalget uttale seg om utkast til årsplaner for internrevisjonen, avvik i forhold til godkjente planer og løpende internrevisjonsrapporter. Uttalelsene kan følge som orienteringssaker til styret.

Med et revisjonsutvalg får internrevisjonssjefen en sparringspartner som kan bidra til å styrke kvaliteten på arbeidet til internrevisjonen. ESV i Sverige sitt inntrykk etter samtaler med internrevisjonssjefer, er at de stiller seg positive til bruk av revisjonsutvalg, siden internrevisjonssjefen da får mer tid med deler av styret. Ofte har styret mange saker til behandling og begrenset tid til behandling av rapporter fra internrevisjonen.

5.4.3 *Organisering av internrevisjonsenheten – ulike modeller*

En virksomhets behov for internrevisjonstjenester kan dekkes på ulike måter. Dersom virksomheten beslutter å etablere en internrevisjonsfunksjon, må det gjøres en vurdering av hvilken modell som vil være best egnet. Alternative modeller som i dag praktiseres, er beskrevet i DFØs veileder fra 2011. I praksis vil det forekomme ulike kombinasjoner av modellene omtalt under. De ulike hovedmodellene med arbeidsgruppens vurderinger er omtalt under:

- **Modell 1 - Egen enhet med fast ansatte revisorer:** Modellen innebærer at virksomheten har en organisatorisk enhet med ansvar for internrevisjon. Av de internrevisjonsenhetene som arbeidsgruppen har kartlagt, er 18 av 22 slike enheter.

Fordelen med en slik modell er at internrevisjonen blir en del av organisasjonen og får en god kunnskap om virksomheten og dens kultur og verdier m.m. I tillegg vil internrevisjonen opparbeide god kompetanse om styrings- og kontrollsystemer, risikobildet og driften i virksomheten. Denne kunnskapen vil være fullt tilgjengelig for virksomheten ved at internrevisorene er en del av organisasjonens kompetansemiljø. Flere virksomhetsledere oppgir for eksempel at de bruker internrevisjonsenheten til opplæringsformål i linjen.

Det fremkommer både i spørreundersøkelsen og i intervjuene med virksomhetsledere at god kunnskap om virksomheten er en forutsetning for å kunne gi tilstrekkelig merverdi. Ulempene med en organisering med en egen enhet med fast ansatte revisorer i virksomheten er at en blir mer sårbar og mindre fleksibel med hensyn til kapasitet og kompetanse. Det kan være en utfordring å etablere en enhet som er stor nok til å utgjøre et tilstrekkelig robust internt

fagmiljø tilpasset virksomhetens oppgaver og behov. Det kan også være en utfordring å rekruttere internrevisorer med tilstrekkelig kompetanse og samtidig beholde disse over tid. Et annet element er at ansettelser innebærer faste kostnader, dermed mindre fleksibilitet overfor variasjoner i behovet for internrevisjonstjenester. Dette kan øke risikoen for at kostnaden ikke vil stå i forhold til nytten. Ulempene med en slik organisering er nærmere omtalt under pkt. 5.5 *Kompetanse og rekruttering*.

- **Modell 2 - Full outsourcing:** Denne modellen forutsetter at alle internrevisjonstjenester kjøpes fra eksterne fagmiljøer. Dette betyr at virksomheten må innhente tilbud på tjenestene og inngå avtale med leverandører av denne type tjenester. Av de internrevisjonsenhetene som arbeidsgruppen har kartlagt, har fire av 22 virksomheter full outsourcing (Statens pensjonskasse, Garantiinstituttet for eksportkreditt, Forvaltningsorganet for opplysningsvesenets fond og Universitetet i Bergen).

Fordelen ved denne modellen er at kompetansesammensetning og ressursbruk for internrevisjon kan endres løpende og tilpasses behovet i det enkelte revisjonsprosjekt og virksomhetens samlede behov for internrevisjonstjenester over tid. Internrevisjons-ressursene som benyttes, vil normalt også være en del av et større revisjonsmiljø, som vil holde seg oppdatert om utviklingen innenfor faglige og metodiske tema. Internrevisjonsressursene vil representere et eksternt og bredt perspektiv og ledende praksis innenfor spesifikke områder som kan bidra til å øke kvaliteten på internrevisjonens vurderinger og anbefalinger.

Ulempen med full outsourcing kan være at virksomheten blir avhengig av en ekstern leverandør, og at den kunnskap og forståelse som opparbeides om virksomheten, over tid ikke vil være like tilgjengelig og tilstede i virksomheten. Videre vil en ekstern leverandør ikke ha samme mulighet for å bli kjent med virksomhetens kultur og observere udokumenterte kontroller, som en ansatt internrevisor. En ekstern leverandør vil eksempelvis ikke like hyppig delta i ledermøter o.l. Det tar derfor generelt lenger tid før en ekstern internrevisjon forstår spesielle trekk ved kultur og organisasjon. Dette kan by på utfordring med å oppnå tillitt i virksomheten. Flere av virksomhetene underbygger at det tar tid før eksterne konsulenter opparbeider seg tilstrekkelig kjennskap til virksomheten og at dette er en forutsetning for å oppnå tillitt i linjen og kunne gi merverdi i tilstrekkelig grad.

Bruk av en slik modell forutsetter også at virksomheten har tilstrekkelig bestillerkompetanse til å anskaffe denne type tjeneste, og til å følge opp kontrakt og leveranser. Virksomheter som benytter seg av en slik modell, må forsikre seg om at leverandør av internrevisjonsfunksjonen følger anerkjente standarder for internrevisjon.

- **Modell 3 - Ansatt revisjonssjef som kjøper eksterne tjenester:** Modellen innebærer at det ansettes en revisjonssjef som kjøper tjenester fra eksterne fagmiljøer, som tilbyr best kompetanse sett i forhold til prisen på tjenestene. Tjenestene kan kjøpes hos en eller flere leverandører, avhengig av kompetansebehov. Av de internrevisjonsenhetene som arbeidsgruppen har kartlagt, er det to slike enheter, Høgskolen i Oslo og Akershus og Havforskningsinstituttet.

Modellen gir sannsynligvis bedre forankring av funksjonen i organisasjonen enn modell 2, og gjør det mulig å sette sammen team på tvers av fagområder og ulike rådgivningsmiljøer. Denne modellen gir fleksibilitet ved bruk av ressurser. På grunn av at leder er ansatt i virksomheten, vil denne modellen på en bedre måte enn ved full outsourcing bidra til at kompetanse som utvikles i internrevisjonsavdelingen, kommer virksomheten til gode.

Ulempen med en internrevisjon som består av kun én person, er at denne ikke er en del av et internrevisjonsfaglig miljø i virksomheten. Dette kan medvirke til at det blir vanskelig å beholde personer i en slik stilling over tid. Om revisjonssjefen slutter, kan det også være utfordrende å sikre kontinuitet og kompetanseoverføring til erstatter.

- **Modell 4 - Ansatt revisjonssjef med team fra egen virksomhet:** En modell kan være å bygge et internt kompetansemiljø rundt revisjonssjef i form av at man benytter virksomhetens egne ansatte innenfor ulike fagfelt til å delta i revisjonsprosjekter. For å få godt utbytte av en slik modell er det en forutsetning at virksomheten har en størrelse som gjør det mulig for å finne fagkompetanse som organisatorisk har en uavhengig stilling i forhold til hverandre. TAD og UDI opplyser at de har en lignende modell, jf. pkt. 4.1.4.

Denne modellen har fordeler knyttet til forankring i organisasjonen og kunnskap om virksomheten. På grunn av at det benyttes interne ressurser, kan gjennomføringen av forbedringstiltak bli mer effektiv. Modellen kan bidra til å øke samhandlingen mellom fagmiljøer i virksomheten ved at de deltar i tverrfaglige revisjonsteam. Modellen legger også til rette for god læring og kompetanseoverføring i virksomheten.

Ulempene med modellen kan være at det kan oppstå rollekonflikter og risiko for å komme i konflikt med krav til uavhengighet og objektivitet. Når man benytter kompetanse fra miljøer som ikke har revisjonskompetanse, vil revisjonssjefen få merarbeid med å lære opp personer i den revisjonsfaglige delen av arbeidet. Ordningen kan også tenkes å medføre større risiko for feil i den metodiske gjennomføringen av revisjonsoppdragene, fordi det benyttes medarbeidere som ikke har revisjonskompetanse.

Det kan også være utfordringer knyttet til om relevante fagmiljøer kan stille ressurser til disposisjon i den perioden revisjonen skal gjennomføres.

- **Modell 5 - Felles ressurspool på tvers av likartede virksomheter:** En modell kan være å ha en felles revisjonssjef og ressurspool som leverer internrevisjonstjenester til flere virksomheter. I Sverige hvor det eksisterer internrevisjoner i 65 virksomheter, hvorav 41 er alene-revisorer, ser man svært positivt på samordning mellom internrevisjonsenheter på tvers av virksomheter. Samordning kan skje på flere plan. I Sverige betyr samordning at internrevisjonssjefen er ansatt på deltid i flere virksomheter, dette er tilfelle i 15 av de 65 internrevisjonsenhetene. Det er særlig i undervisningssektoren at et slikt samarbeid foregår. I tillegg til formell samordning foregår det mer uformelt samarbeid mellom 12 av internrevisjonsenhetene. I Storbritannia har man også et program for økt bruk av fellestjenester (shared services). Dette for å skape kritisk masse for fleksibel og effektiv ressursbruk med

tanke på kompetanse og kostnader. Det vises til store fordeler knyttet til benchmarking ved å arbeide på samme område i flere organisasjoner.

I Norge eksisterer det i dag få eksempler på formell samordning av internrevisjoner mellom virksomheter i statsforvaltningen, dersom man ser bort fra FD-modellen omtalt i pkt. 4.3. Arbeidsgruppen er imidlertid opplyst om at det foregår et visst samarbeid mellom enkelte av virksomhetene, jf. pkt. 4.1.4.

Fordelen med en samordningsmodell er at man kan ta ut effektivitetsgevinster. Eksempelvis ved å utvikle og benytte felles rammeverk, rutiner og retningslinjer, maler etc. Kostnaden knyttet til opplæring og kompetanseutvikling blir mindre per virksomhet dersom samme personer kan benyttes på likeartede områder på tvers av virksomhetene. Det vil være både lærerikt og stimulerende å inngå i et bredere og større miljø, og ulempene omtalt i modell 1 kan bli mindre. Denne modellen kan også bidra til bedre kvalitet på tjenestene ved at internrevisor kan opparbeide kunnskap og overføre lærdom på tvers av de virksomhetene han eller hun arbeider for. For virksomheter som ikke er store nok til å ha en internrevisor ansatt på heltid, kan også denne modellen være et alternativ. Storbritannia peker på en tilleggsfordel ved bedre karrieremuligheter for internrevisorene.

Ulempen med en slik modell er at det kan være utfordrende for internrevisor å få tilstrekkelig med tid i hver virksomhet for å kunne ivareta sin rolle og sitt ansvar på en tilstrekkelig måte. Dette er særlig aktuelt dersom det kun er en revisjonssjef som deles. Ettersom internrevisjonen først og fremst er den enkelte virksomhetsleders instrument, og at det er behov for nær kontakt mellom virksomhetsleder og internrevisjonssjefen, kan det være utfordrende å ha en felles internrevisjonssjef som deles mellom flere virksomhetsledere.

Det kan også oppstå tidsmessige konflikter når flere virksomhetsledere ønsker å få gjennomført revisjoner i samme tidsperiode, og omstillingskostnaden mellom prosjekter, reisetid etc. kan tenkes å bli stor.

I tillegg til de fem modellene beskrevet ovenfor er det mulig å etablere en kombinasjon av modellene, eksempelvis modell 1 og 4, og 3 og 4. Det er også mulig å inngå rammeavtaler og ha budsjett for kjøp av outsourcete ressurser for alle modellene (unntatt modell 2 Full outsourcing der dette ligger i hovedmodellen).

Anbefaling - organisering:

Arbeidsgruppen anbefaler at det stilles krav til en organisasjonsmessig plassering i virksomheten som sikrer internrevisjonens uavhengighet fra nivåene under virksomhetsleder og områdene som revideres. Følgende forhold bør etter arbeidsgruppens vurdering være retningsgivende:

- Internrevisjonen skal organisatorisk være knyttet til øverste ledelse i virksomheten og rapportere til virksomhetsleder og eventuelt til styret i virksomheter med dette.
- Internrevisjonen skal ledes av en internrevisjonssjef.
- Virksomhetsleder skal gi faglig frihet til revisjonssjefen, som understøtter den faglige uavhengigheten.
- Internrevisjonens mandat skal være fastsatt i instruks og legge til rette for funksjonens uavhengighet.
- Internrevisor skal utarbeide en risikobasert plan for å fastsette prioriteringene til internrevisjonens prosjekter i samsvar med organisasjonens mål.
- Virksomhetsleder fastsetter revisjonsplanen etter forslag fra revisjonssjefen.

Når det gjelder valg av modell for organisering, legger arbeidsgruppen vekt på at internrevisjonen bør ha en viss kritisk masse for å kunne ha en tilfredsstillende robusthet og faglig bredde for å oppfylle internrevisjonens formål og ansvar. Det bør være opp til virksomhetsleder å vurdere hvilken modell, eller kombinasjon av modeller, som er mest hensiktsmessig gitt virksomhetens behov.

5.5 Kompetanse og rekruttering

5.5.1 Internrevisorenes kompetanse

Samlet må internrevisjonsfunksjonen besitte eller kunne skaffe seg de kunnskaper, ferdigheter og annen kompetanse som er nødvendig for å ivareta sin rolle og sitt ansvar. Internrevisjonen har hele virksomheten som sitt revisjonsområde, og både bredden og kompleksiteten i arbeidet stiller således store kompetansekrav til internrevisjonen, herunder:

- **Internrevisjonsfaglig kompetanse** i form av kjennskap til anerkjente standarder og internrevisjonsmetodikk, herunder ulike rammeverk for risikostyring, internkontroll og virksomhetsstyring/styringssystem.
- **Virksomhetsspesifikk kompetanse.** Kompleksiteten og bredden i revisjonsoppdragene vil gjenspeile bredden i virksomhetens oppgaver og medfører behov for kompetanse innenfor svært mange ulike områder, eksempelvis sikkerhet og beredskap, IKT, økonomi, juridisk kompetanse, mv. (dvs. områder som omfattes av både støtte-, styrings- og kjerneprosesser).
- **Kompetanse om statsforvaltningen.** Det er vesentlig at internrevisor har god kunnskap om statlig sektor, herunder styringsform, statlige regelverk og statlig forvaltning. I tillegg bør internrevisor ha god kjennskap til den sektor virksomheten opererer i for å være oppdatert på endringer og utfordringer som påvirker virksomheten, eksempelvis bygg- og anlegg, eiendom, tilskudd, saksproduksjon, undervisning, mv.
- **Personlige kvalifikasjoner.** Å arbeide som internrevisjonssjef eller internrevisjonsmedarbeider stiller krav til personlige evner som evne til helhetstenkning,

grundighet, god skriftlig og muntlig kommunikasjonsevne og samarbeidsevne. Dette er særlig viktige egenskaper for en internrevisor som skal oppnå tillit, innhente informasjon og kommunisere planer og resultater av revisjonsarbeidet til personer på ulike nivå og med ulike fagbakgrunn. Ved store internrevisjonsfunksjoner vil også internrevisjonssjefens lederegenskaper være av vesentlig betydning.

Spørreundersøkelsen og intervjuer med virksomhetsledere understøtter at det stilles generelt høye krav til internrevisorer både når det gjelder utdannelsesbakgrunn, diplomering eller sertifisering og virksomhetsspesifikk kompetanse, jf. pkt. 4.1.6 Kompetansekrav og kompetanseutvikling. I Sverige har ESV foreslått at internrevisor eller internrevisjonssjef bør ha en høyskoleeksamen tilsvarende tre års heltidsstudier og minst to til tre års yrkesmessig erfaring fra intern- eller eksternrevisjon. Det presiseres at det ikke er ønskelig med alenerevisorer som ikke har formell kompetanse. Dersom nyansatte revisorer mangler kompetanse er det ønskelig at internrevisjonsfunksjonen har ressurser til å gi vedkomne tilstrekkelig veiledning og opplæring. I Storbritannia stilles det krav til at internrevisjonssjefen har formell kompetanse tilsvarende master eller statsautorisert revisor.

En stor andel av virksomhetene opplyser i spørreundersøkelsen at de stiller krav til å være diplomert eller sertifisert internrevisor eller oppnå dette snarlig etter ansettelse (14 av 20). Dette viser at det er ønskelig å ha ansatte med profesjonelle sertifiseringer, men at det kan være en utfordring å oppnå ut fra samlet antall personer som innehar slik diplomering/sertifisering i Norge, jf. omtalen i pkt. 3.2.1.

Arbeidsgruppen har via spørreundersøkelsen og intervjuer blitt gjort oppmerksom på utfordringen knyttet til å rekruttere kvalifiserte personer som innehar tilstrekkelig kompetanse og erfaring, samt utfordringen med å holde på denne kompetansen i virksomheten. Internrevisjonsmiljøene i statlig sektor er små og sårbare. Det er kun internrevisjonen i NAV og Forsvarssektoren som utgjør 10 eller flere personer (NAV 15 personer i 2013), de fleste internrevisjonsfunksjonene har færre enn fire ansatte. Konkurransen om kvalifiserte internrevisorer er en utfordring både mellom privat og offentlig sektor og innad i hver av sektorene.

Det er særlig viktig at internrevisjonen er under ledelse av en internrevisjonssjef med de rette kvalifikasjoner og god kompetanse. Det er internrevisjonssjefen som er ansvarlig for internrevisjonsfunksjonen lever opp til anerkjente standarder og at de samlede tjenestene som internrevisjonen leverer, har tilfredsstillende kvalitet.

5.5.2 Kompetanseutvikling, kvalitetssikring og forbedring

Internrevisor bør vurdere effektiviteten og hensiktsmessigheten av internrevisjonen og identifisere muligheter for forbedring for å ivareta sin rolle og sitt individuelle ansvar. Gitt de høye krav til kompetanse som en internrevisor står ovenfor, blir det viktig kontinuerlig både å vedlikeholde, utvikle og styrke sine kunnskaper, ferdigheter og annen kompetanse. Det bør derfor årlig avsettes ressurser til kompetanseutvikling, og internrevisjonen bør ha et program for kvalitetssikring og forbedring, herunder gjennomføre interne og eksterne evalueringer av funksjonen og sine tjenester.

I henhold til IIA-standardene skal det gjennomføres både løpende oppfølging av internrevisjonens prestasjoner og periodiske egevalueringer, samt evalueringer gjennomført av en uavhengig part for å vurdere om internrevisjonen er i overensstemmelse med definisjonen av internrevisjon, de etiske retningslinjene og de obligatoriske standardene. I Sverige baserer man seg på IIA og anbefaler at internrevisjonssjefen årlig skal gjøre en analyse av om internrevisjonsfunksjonen samlet sett har rett og tilstrekkelig kompetanse til å gjennomføre sitt oppdrag. I dette ligger det både at internrevisjonen følger forordningen og IIA sine standarder. Det er videre ønskelig at revisjonssjefen utarbeider en handlingsplan for forbedringer. Avvik, forbedringsforslag og handlingsplaner presenteres for ledelsen.

I henhold til IIA-standardene skal eksterne evalueringer gjennomføres minst en gang hvert femte år av en kvalifisert uavhengig kontrollør.²⁹ I Sverige og i Norge er praksis at internrevisjonen kan gjøre en selvevaluering som den uavhengige eksterne kvalitetssikringen baserer seg på. I Storbritannia kreves en fullstendig ekstern uavhengig gjennomgang. Man har imidlertid erfart at dette både er kostbart og tidkrevende, og vurderer å lempe på dette kravet i framtiden. Arbeidsgruppen mener at etablerte internrevisjonsenheter i staten også skal evaluere funksjonen periodisk, i tråd med IIA-standardene.

Arbeidsgruppens kartlegging har vist at det er stor variasjon i antall timer som avsettes til kompetanseutvikling, i hvilken grad man evaluerer nytten/kvaliteten ved internrevisjonens arbeid og i hvilke grad det gjennomføres evalueringer av internrevisjonsfunksjonen i henhold til kravene i IIA (12 av 18), jf. pkt. 4.1.6. Dette til tross for at de aller fleste virksomhetene opplyser at de legger IIA til grunn for sin internrevisjon (17 av 22). Dette tyder på at det er krevende å etterleve alle de obligatoriske standardene i IIA-rammeverket.

5.5.3 *Kapasitet*

Internrevisjonsfunksjonen må ha tilstrekkelig ressurser for å ivareta sin rolle og sitt formål. Arbeidsgruppens kartlegging viser at internrevisjonenes størrelse og kapasitet er en utfordring sett opp mot internrevisor sitt ansvar og mangfold og kompleksitet i oppgaver. Det fremkommer at det eksempelvis er utfordrende for små internrevisjonsenheter å gjennomføre et tilstrekkelig og forsvarlig omfang av internrevisjoner som er dekkende for internrevisor sin risikovurdering, ha kompetanse til å dekke komplekse områder, etterleve krav til standarder og kvalitetssikring, avsette tilstrekkelig tid til kompetanseutvikling, etc.

Ettersom de fleste internrevisjonene i staten er små, blir disse sårbare både når det gjelder kapasitet og kompetanse. I intervjuene med virksomhetsledere og i samtaler med internrevisjonsenheter har det fremkommet at det er en utfordring å inneha en kritisk masse for å kunne ivareta internrevisjonens ansvar og oppgaver, kunne tilby et faglig miljø, beholde en viss kontinuitet på ressursene, etc. Det er lignende erfaringer som den svenske statsforvaltningen har gjort seg.

De fleste statlige virksomheter i Norge vil etter arbeidsgruppens vurdering være for små til at det er hensiktsmessig ut fra en kost-nytte-vurdering å etablere egne internrevisjonsenheter med

²⁹ Ekstern evaluering kan blant annet tilbys av NIRF og revisjonsfirmaer eller foregå som fagfelleevaluering (peer review).

kapasitet til å dekke alle fagområder. Kjøp av tjenester er nærmere omtalt ovenfor i pkt. 5.3 *Organisering*.

Anbefaling - kompetanse og rekruttering:

Arbeidsgruppen anbefaler at det periodisk skal gjennomføres evalueringer av internrevisjonsfunksjonen og dens tjenester. Følgende forhold bør videre være retningsgivende:

- Internrevisjonen må ledes av en kvalifisert internrevisjonssjef.
- Virksomhetsleder har ansvar, i samråd med revisjonssjefen, å ta stilling til og påse at internrevisjonsfunksjonen totalt sett har nødvendig kompetanse og ressurser for å kunne oppfylle sitt formål og ivareta sin rolle.
-

Basert på hvilken kapasitet og kompetanse det vil være behov for, må virksomheten fastsette budsjett og nødvendige stillingshjemler.

5.6 Bruk av anerkjente standarder

De aller fleste virksomhetene i kartleggingen oppgir at de baserer sin internrevisjon på anerkjente standarder. Dette er også tilfelle for internrevisjoner internasjonalt. Bruk av standarder gir internrevisjonens interessenter – som virksomhetsleder og øvrige ansatte i virksomheten, brukere av virksomhetens produkter og tjenester, departement, Riksrevisjonen og andre kontrollorgan som tilsyn – trygghet og klare forventninger til kvalitet og profesjonalitet i utøvelsen av internrevisjon, samt forutsigbarhet og transparens.

Bruk av anerkjente standarder som IIA-standardene legger til rette for at Riksrevisjonen skal vurdere internrevisjonens arbeid³⁰ og således har mulighet for å basere sitt arbeid på revisjoner foretatt av internrevisjonen. Bruk av anerkjente standarder legger derfor grunnlag for koordinering og samhandling, og således bedre utnyttelse av ressurser.

Enkelte norske virksomheter og selskaper er pålagt å ha en internrevisjon, enten gjennom lov eller gjennom forskrift. For disse er det spesifisert at internrevisjonen skal følge (internasjonale) *anerkjente standarder*.

- NAVs internrevisjon er regulert og fastsatt gjennom forskrift, jf. F30.06.2006 nr 745 Forskrift om internrevisjon i Arbeids- og velferdsetaten. Denne forskriften fastsetter at internrevisjonen skal arbeide etter *internasjonalt anerkjente standarder*.
- Helseforetakenes internrevisjon er hjemlet i helseforetakslovens § 37a som sier at internrevisjonen skal gjennomføres i henhold til *anerkjente standarder*.
- Finansinstitusjoners krav til internrevisjon er hjemlet i forskrift for risikostyring og internkontroll § 9. Forskriften sier at internrevisjonen skal gjennomføres i henhold til *anerkjente standarder*.

³⁰ ISSAI 1610 Using the Work of Internal Auditors og 9150 Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector.

ESV viser i sin veiledning “Handledning Statlige internrevisjon för myndighetsledningar” til at IIA-standardene er hensiktsmessig å følge for svenske statlige virksomheter.

Storbritannia er også et av de europeiske landene som legger til grunn IIA-standardene for sine internrevisjoner, men med statlige tilpasninger og fortolkninger, jf. omtale i vedlegg B, pkt. 5.

IIA sine standarder vil etter arbeidsgruppens vurdering for de fleste statlige virksomheter være et hensiktsmessig førstevalg.

Det kan også være andre anerkjente standarder for internrevisjon som er aktuelle dersom disse er mer hensiktsmessige ut fra virksomhetens egenart og behov. Et eksempel er at Jernbaneverket benytter NS-EN ISO 19011 Retningslinjer for revisjon av styringssystemer som standard for sin internrevisjon. Disse standardene legger også en systematisk og metodisk tilnærming til grunn og setter krav bl.a. til uavhengighet, objektivitet, integritet, konfidensialitet, kompetanse og kvalitetssikring mv. i gjennomføring av både interne og eksterne revisjoner.

Anbefaling - faglige standarder:

Arbeidsgruppen anbefaler at det ved etablering og drift av en internrevisjonsfunksjon i staten skal stilles krav til at internrevisjonen baserer seg på *anerkjente standarder*.

For de aller fleste internrevisjonsenheter vil IIA-standardene være de mest hensiktsmessige standardene å følge. Dersom andre standarder enn IIA-standardene er valgt, skal det begrunnes hvorfor disse er mer hensiktsmessige og de valgte standardene må tilpasses de rammene som er anbefalt i kap. 5.

Valg av standarder for internrevisjon skal omtales i internrevisjonsinstruksen. Dersom enkelte standarder innenfor valgt sett av standarder ikke er hensiktsmessige for virksomheten, bør dette fremkomme i instruksen.

5.7 Rapportering og dialog mellom departement og underliggende virksomhet

Som omtalt i punkt 2.2 har departementene et konstitusjonelt, politisk og administrativt ansvar for underliggende virksomheter. Statsrådets konstitusjonelle ansvar gjelder også for oppgaver som departementet har valgt å delegere til underliggende virksomheter. Økonomireglementet i staten legger imidlertid opp til at departementet skal utøve styring og kontroll med underliggende virksomheter på et overordnet nivå.

Delegering av operative oppgaver og styring på et overordnet nivå kan i enkelte situasjoner medføre at styringsinformasjonen er svært asymmetrisk fordelt, og departementet kan stille spørsmål ved om linjestyringen gir god nok tilgang på relevant informasjon. Arbeidsgruppen mener at internrevisjon normalt ikke er svaret på en slik utfordring, jf. drøftingen i punkt 6.3.2 *Departementets behov for internrevisjon og uavhengig bekreftelse og råd*. Internrevisjonen bør være virksomhetsleders instrument og departementet bør ikke legge beslag på internrevisjonsressursene i virksomheten. En internrevisjon i en underliggende virksomhet kan likevel spille en nyttig rolle for departementet, generelt ved at internrevisjon i virksomheten i seg selv bidrar til å gi departementet en trygghet for tilfredsstillende styring og kontroll, og konkret ved at departementet innhenter rapporter fra internrevisjonen. Bruk av evaluering, kjøp av eksterne revisjonstjenester og spesifikke rapporteringskrav til virksomheten kan gi departementet

nødvendig supplerende innsikt i virksomheten og mulighet for å vurdere virksomhetens resultater jf. pkt. 5.7.1 under.

5.7.1 Dialog når det er etablert internrevisjon i en underliggende virksomhet

Etter arbeidsgruppens oppfatning har styringsmodellen i staten (jf. kap. 2) bl.a. følgende betydning for spørsmålet om innretting og bruk av internrevisjon i staten:

- Det er ikke naturlig at departementet står som oppdragsgiver for oppdrag utført av internrevisjoner i underliggende virksomheter. Eventuelle ønsker fra departementet f.eks. om at bestemte oppdrag skal gjennomføres, må tas opp og avklares gjennom styringsdialogen med virksomhetens leder.
- Departementet vil som følge av dette heller ikke være primær mottaker av rapporter fra internrevisjoner i underliggende virksomheter. Det bør likevel legges til rette for at departementet skal få fast rapportering om arbeidet til internrevisjonen.
- Eventuell oppfølging fra departementet av resultater fra oppdrag som er gjennomført av internrevisjoner i underliggende virksomheter, må skje gjennom styringsdialogen med virksomhetens ledelse.

Når det er etablert en internrevisjon i en underliggende virksomhet bør departementet innhente årlig revisjonsplan og årsrapporten fra internrevisjonsenheten. Årsrapporten bør liste opp hvilke revisjoner som er prioritert i året og hvilke konklusjoner, anbefalinger og handlingsplaner/tiltak de har resultert i. Dette kan bidra til at departementet får innsyn i hvordan internkontrollen i virksomheten fungerer, virksomhetens tilnærming til risiko og praktiske kontrolltiltak, og at departementet får kjennskap til om det framkommer vesentlige avvik i den interne styringen og kontrollen. Departementet vil også kunne innhente enkeltrapporter som internrevisjonsenheten utarbeider eller bestiller fra eksterne tjenesteleverandører. Dette vil gi departementet mer direkte innsikt i oppfølgingen av interkontrollen i virksomheten, og bidra til bekreftelse av styring og kontroll i virksomheten.

Internrevisjonsrapporter er i utgangspunktet interne dokumenter i virksomheten, og kan unntas fra offentlighet, jf. offentleglova § 14, første ledd³¹. Interne dokumenter som et departement innhenter fra et underliggende organ kan unntas offentlighet når det er til bruk i saksbehandlingen i departementet og offentlighet kan skade saken, jf. offentleglova § 15, første ledd³². Dersom et departement finner det hensiktsmessig å innhente internrevisjonsrapporter fra underliggende virksomheter, bør rapportene inngå i departementets styringsdialog slik at departementet forholder seg konkret til rapportene og bruker disse i sin saksbehandling av risikovurderinger og oppfølging av styring og kontroll av virksomheten. Dersom internrevisjonsrapportene blir offentlige, kan det føre til at krevende saker blir tonet ned i rapportene eller at slike saker ikke blir gjenstand for internrevisjon. Departementets praksis med å innhente rapporter fra internrevisjonen i en underliggende virksomhet bør omtales i departementets instruks til virksomheten.

³¹ Riksrevisjonen har tilgang til interne dokumenter iht. lov om Riksrevisjonen, § 12, første ledd.

³² Det er fem vilkår som alle må være oppfylt for å kunne bruke bestemmelsen i offentleglova § 15, første ledd: (1) Dokumentet må være utarbeidet av en underliggende virksomhet, (2) til bruk for saksbehandlingen i departementet, og (3) innhentet av departementet som skal bruke det i saksbehandlingen. (4) Dokumentet må være internt, og (5) unntaket må være nødvendig for å sikre forsvarlige interne avgjørelsesprosesser.

5.7.2 Prosedyre ved uenighet mellom virksomhetsleder og internrevisjonen

Internrevisjonen kan i noen tilfeller ønske å varsle uenighet med ledelsen, f.eks. ved uenighet om risikohåndtering og oppfølging av revisjonsfunn. I en privat virksomhet løses det ved at internrevisjonen normalt rapporterer til et styre eller en revisjonskomite under styret. I statlige virksomheter rapporterer internrevisjonen normalt til virksomhetsleder. Det vil være nødvendig å tenke gjennom en prosedyre for å håndtere eventuell uenighet mellom internrevisjonen og virksomhetslederen. Det kan f.eks. løses ved at virksomheten instruksfester en prosedyre for at internrevisjonssjefen og virksomhetsleder sammen informerer departementet om uenigheten. Noen virksomheter har også en rapportmal som viser internrevisjonens anbefaling og ledelsens tiltak etter et revisjonsoppdrag, og eventuelle kommentarer til eller uenighet i internrevisjonens anbefaling vil fremkomme i rapporten.

Anbefaling - dialog mellom internrevisjon og departement:

Arbeidsgruppen anbefaler at departementet innhenter rapporter fra internrevisjonen i en underliggende virksomhet, og omtaler dette i departementets instruks til virksomheten. Virksomhetsleder har ansvar for at departementet får tilgang til årlig revisjonsplan og årsrapport fra internrevisjonsenheten, og eventuelt også enkeltrapporter dersom departementet ønsker det.

En virksomhet med internrevisjon bør instruksfeste en prosedyre for at virksomhetsleder og internrevisjonssjefen sammen informerer departementet om eventuell uenighet.

5.8 Rapportering og dialog mellom internrevisjon og Riksrevisjonen

Riksrevisjonen og internrevisjon dekker i utgangspunktet ulike formål. Riksrevisjonen er Stortingets kontrollorgan med statsforvaltningen, mens internrevisjonen er primært virksomhetsleders instrument for å få økt sikkerhet for at intern styring og kontroll er tilfredsstillende. Riksrevisjonen vurderer imidlertid også virksomhetenes styring og kontroll, og kan i noen grad overlappe med internrevisjonen. Internrevisjonens bekreftelse av intern styring og kontroll kan etter hvert bidra til at Riksrevisjonen kan fokusere mer direkte på kontrollen med oppfølgingen av Stortingets forutsetninger og vedtak.

En felles standard som sikrer kvalitet og forutsigbar metode for internrevisjon gir økt trygghet for kvalitet og profesjonalitet i internrevisjonen og legger således til rette for bedre koordinering og samhandling i form av:

- Tidspunkter for gjennomføring av revisjoner fra respektive revisjonsplaner (unngå overlap og belastning av linjen)
- Mulighet for å bygge på hverandres arbeide (mer hensiktsmessig bruk av ressurser benyttet til kontroll)
- Mulighet for å samarbeide innenfor ett og samme revisjonsprosjekt (bedre og grundigere gjennomganger – kvalitet)
- Mulighet for å diskutere metodespørsmål og revisjonsfaglige spørsmål (bedre faglig miljø)
- Bedre mulighet for å få anbefalinger implementert i virksomheten (dersom internrevisjonen og Riksrevisjonen drar i samme retning, er det enklere for virksomheten å

forholde seg til disse tiltakene/anbefalingene og større sannsynlighet for at gode anbefalinger/tiltak blir implementert og fulgt opp av virksomheten)

Internrevisjonen bør derfor tilstrebe dialog med Riksrevisjonen med sikte på å bidra til å etablere oversikt over pågående og planlagte revisjoner. Oversikten skal bidra til en best mulig koordinering og samordning av de samlede kontrollressurser i og for virksomheten.

Riksrevisjonen har lovmessig rett på tilgang til informasjon i virksomheten, og bør få automatisk tilgang til enkeltrapporter og årsrapporten fra internrevisjonsenheten. Dette kan bidra til at Riksrevisjonen får enklere innsikt i om internkontrollen i virksomheten fungerer, og får kjennskap til om det avdekkes vesentlige avvik i den interne styringen og kontrollen. Dette kan legge til rette for at Riksrevisjonen kan bygge på internrevisjonens arbeid.

I prinsippet bør det kunne tenkes at internrevisjonen og Riksrevisjonen koordinerer sine innsatser slik at de kan samarbeide, f.eks. ved å fokusere på ulike elementer i en koordinert, felles gjennomgang. Internrevisjonens og Riksrevisjonens arbeid vil likevel være forankret i hver sine respektive planer og rapporteringsprosedyrer.

For å kunne koordinere internrevisjonens og Riksrevisjonens arbeid, og for at Riksrevisjonen etter hvert skal kunne bygge på internrevisjonens arbeid, bør det være en kontakt mellom de to partene om årsplaner. I tillegg kan det styrke internrevisjonens arbeid å diskutere metodespørsmål og andre revisjonsfaglige spørsmål med revisorer fra Riksrevisjonen.

Anbefaling - dialog mellom internrevisjonen og Riksrevisjonen:

Arbeidsgruppens anbefaler at internrevisjonen har dialog med Riksrevisjonen med sikte på å etablere oversikt over pågående og planlagte revisjoner. Det bør etableres og vedlikeholdes kontakt mellom internrevisjonen og Riksrevisjonen for å koordinere arbeidet, og for å diskutere metodespørsmål og andre revisjonsfaglige spørsmål.

Riksrevisjonen skal uoppfordret få tilgang til enkeltrapporter og årsrapporten fra internrevisjonen.

6. VURDERING AV OM DET BØR STILLES KRAV OM Å BRUKE INTERNREVISJON I STATEN

6.1 Behovet for internrevisjon i flere statlige virksomheter

Etter regelverket for økonomistyring i staten er den enkelte virksomhetsleder ansvarlig for at fastsatte mål nås innenfor de rammene som gis og at måloppnåelsen skjer på en målrettet og effektiv måte, ved overholdelse av lover og regler og ved pålitelig rapportering. Det er derfor først og fremst opp til den enkelte virksomhet å vurdere behovet for å etablere internrevisjon for å ivareta de generelle kravene til oppfølging og kontroll, jf. reglementet § 14 og kap. 2 i bestemmelsene omtalt i pkt. 2.2.

Det er tidligere i denne rapporten pekt på at det ligger et implisitt krav i bestemmelsene om å vurdere internrevisjon for å etablere og vedlikeholde forsvarlig intern styring og kontroll. Rapporten dokumenterer at flere statlige virksomheter har gjort en slik vurdering og konkludert med å opprette en enhet for internrevisjon eller å skaffe denne funksjonen fra eksterne samarbeidsparter. Både kartleggingen som er gjort ved hjelp av spørreskjema og samtaler med virksomhetsledere gir et klart bilde av at de internrevisjonene som er opprettet, fungerer gjennomgående bra og oppleves å ha stor nytteverdi for virksomhetene. De fleste av disse virksomhetene har både mange ansatte og forvalter betydelige midler. Vi vil her peke på noen faktorer som kan tilsi at behovet for en slik vurdering har økt de seneste årene.

I Dokument 1 om den årlige revisjon og kontroll retter Riksrevisjonen hvert år kritikk mot departementene og underliggende virksomheter. Kun et fåtall virksomheter får modifisert beretning til regnskapet (revisjonsberetning med forbehold) grunnet feil i regnskapet. Riksrevisjonens merknader knytter seg først og fremst til budsjettgjennomføringen. En del av de forholdene som kritiseres på virksomhetsnivå, kan tenkes å bli fanget opp ved økt bruk av uavhengig internrevisjon i virksomhetens egen regi.

Det politiske lederskapet stiller i større grad spørsmål ved om forvaltningen har brukt de muligheter som finnes for å bidra til god måloppnåelse, velfungerende styring og kontroll og fravær av uheldige hendelser. Eksempelvis ble bruk av internrevisjon tatt opp i Stortinget, i Kontroll- og konstitusjonskomiteens høring i oktober 2012 om departementenes tilskuddsforvaltning og i forbindelse med behandlingen av Innst. 47 S (2012-2013) om samme sak den 10. januar 2013.

Statlige virksomheter erfarer stadig nye risikoområder og endringer i interne og eksterne rammebetingelser, eksempelvis som følge av globalisering, utvikling av ny teknologi, mer komplekst regelverk, kompleksitet i IKT-systemer mv. Det bidrar til at virksomhetslederne kan oppleve større behov for råd og bekreftelse knyttet til styring og kontroll i virksomheten. Bruk av internrevisjon er et mulig virkemiddel for å bidra til bedre styring og kontroll i enkelte virksomheter.

Flere internasjonale organisasjoner har i ulike sammenhenger påpekt og anbefalt at Norge bør legge mer vekt på internrevisjon som et virkemiddel for å bidra til god styring og kontroll. IMF anbefaler Norge å vurdere mer utstrakt bruk av internrevisjon i en rapport fra 2009³³. OECD anbefaler i sin rapport Value for Money in Government (2013) at Norge utvikler og regulerer bruken av internrevisjon i statlige virksomheter. Deres anbefalinger er i tråd med en internasjonal trend, særlig innenfor EU-landene, til å videreutvikle og formalisere internrevisjon.

Det faktum at ressursbruken i staten øker, vil i seg selv føre til høyere forventninger til styring og kontroll fra media og befolkningen. Det er også økende forventninger hos brukerne til kvaliteten på offentlige tjenester.

Det er i Norge tradisjoner for at statlige virksomheter bør ha betydelig frihet til å innrette sin virksomhet på en hensiktsmessig måte, tilpasset sine oppgaver og til retningslinjer fra overordnet

³³ Fiscal ROSC, IMF 2009

departement. Samtidig som det er viktig å sikre god måloppnåelse og betryggende forvaltning av offentlige midler, bør en ikke ha flere kontrollordninger enn det som er hensiktsmessig. Den pågående debatten om detaljstyring, rapporteringsmengde og kontrollomfang gir ikke rom for å øke ressursbruken og omfanget av kontroll i vesentlig grad. Det er derfor nødvendig å vurdere utformingen av det samlede kontrollnivået. På sikt bør det også vurderes om Riksrevisjonen i større grad kan basere sine kontroller på internrevisjonens arbeid. Dersom virksomhetene selv i større grad gjennomfører god styring og kontroll, og raskere oppdager og utbedrer eventuelle avvik og uheldige hendelser, kan Riksrevisjonens kontroll i større grad vurdere om systemer og prosesser for styring og kontroll er tilfredsstillende. Ressursbruken kan i så fall etter hvert justeres mellom internrevisjon i forvaltningen og Riksrevisjonens eksterne revisjon.

6.2 Vurdering av om det bør stilles krav om internrevisjon i underliggende virksomheter

Arbeidsgruppen har som omtalt i pkt. 1.2, tolket oppdraget slik at utredningen og eventuelle forslag til regulering av internrevisjon i staten skal tilpasses dagens styringsstruktur og gjeldende regulering av økonomistyringen i staten. Dette innebærer bl.a. at virksomhetens ledelse har ansvaret for at virksomhetens styring, oppfølging og kontroll er tilpasset bl.a. risiko, og herunder å vurdere hva som er hensiktsmessig opplegg og eventuell bruk av internrevisjon.

Eventuelle krav til statlige virksomheter om å etablere internrevisjon kan utformes som enten

-
- et krav om å vurdere om internrevisjon bør etableres/brukes, eller
- et krav om å bruke internrevisjon

De to oppleggene kan også kombineres, ved at en del virksomheter pålegges å bruke internrevisjon, mens andre pålegges å vurdere om internrevisjon skal brukes.

Et tredje mulig alternativ er at krav utformes som såkalte bør-krav eller andre former for oppfordringer, dvs. med en svakere grad av normering enn skal-krav. Arbeidsgruppen vil imidlertid ikke tilrå et slikt alternativ. Det vises til at bør-krav stort sett ikke er brukt i det gjeldende økonomiregelverket, etter at de ble fjernet ved revisjonen i 2003. Slike krav har mest karakter av veiledning, og veiledning bør fortsatt håndteres utenfor regelverket. Arbeidsgruppen har derfor ikke omtalt dette alternativet videre.

Arbeidsgruppen vil ikke tilrå at eventuelle nye krav om å bruke eller vurdere å bruke internrevisjon skal omfatte alle statlige virksomheter, jf. det omtalte store mangfoldet av virksomheter bl.a. når det gjelder type oppgaver, organisering og størrelse. De mindre virksomhetene, hvorav noen med under 10 årsverk, har verken ressurser til eller behov for å etablere en internrevisjon. Et viktig spørsmål blir derfor etter hvilke kriterier i form av kjennetegn ved virksomheten eventuelle nye krav skal gjelde.

6.2.1 Innretting av felles kriterier for bruk av internrevisjon

Kriteriene som eventuelle nye krav skal baseres på, bør etter arbeidsgruppens vurdering være enkle og mest mulig objektive. Samtidig bør de gjenspeile viktige og felles trekk ved risiko og vesentlighet. Økonomiregelverket for staten inneholder som omtalt krav om at styring, oppfølging

og kontroll må tilpasses virksomhetens egenart samt risiko og vesentlighet. Risiko vil avhenge bl.a. av størrelse, kompleksitet i organisering, oppgaver og prosesser, mens vesentlighet vil avhenge bl.a. av om det gjelder samfunnskritiske oppgaver, antall brukere og politisk oppmerksomhet.

Arbeidsgruppen har falt ned på størrelse på virksomheten som det enkleste og mest hensiktsmessige kriteriet. Generelt vil både risiko og vesentlighet øke jo større virksomheten er og jo større ressurser den disponerer eller inntekter den krever inn. Tall for størrelse er allerede tilgjengelig både i form av budsjett- og regnskapstall og i form av tall for antall tilsatte og årsverk. Andre aktuelle kriterier vil i større grad måtte baseres på konkrete vurderinger og skjønn, og de vil derfor være dårligere egnet som kriterier for felles krav i staten. På virksomhetsnivået vil imidlertid slike kriterier være viktige for å vurdere innrettingen av en ev. internrevisjon, jf. omtale i pkt. 6.2.4 nedenfor. Det gjelder f.eks. ved konkrete vurderinger av risiko og vurderinger av om virksomheten har oppgaver som må anses som samfunnskritiske.

Arbeidsgruppen vil videre tilrå at det tas utgangspunkt i tall for samlede utgifter og inntekter som innrapporteres henholdsvis til statsregnskapet fra alle bruttobudsjetterte virksomheter og statens forvaltningsbedrifter, og til statsbudsjettet fra alle nettobudsjetterte virksomheter (der bare netto overføring fremgår av statsregnskapet). Bruk av antall tilsatte og årsverk som tilleggskriterium vil ikke gi særlig merverdi sammenliknet med bruk av bare regnskapstall, jf. at virksomheter med mange ansatte også har store driftsbudsjetter. Ved bruk av regnskapstall vil en også ta hensyn til bl.a. store inntekter og overføringer til andre sektorer, som ikke nødvendigvis gjenspeiles i antall ansatte i virksomheten.

6.2.2 Eventuelt krav om at virksomheter skal vurdere å bruke internrevisjon

Dette alternativet innebærer at alle virksomheter med utgifter eller inntekter over et visst nivå skal vurdere å bruke internrevisjon. Det kan etter arbeidsgruppens vurdering innebære flere fordeler:

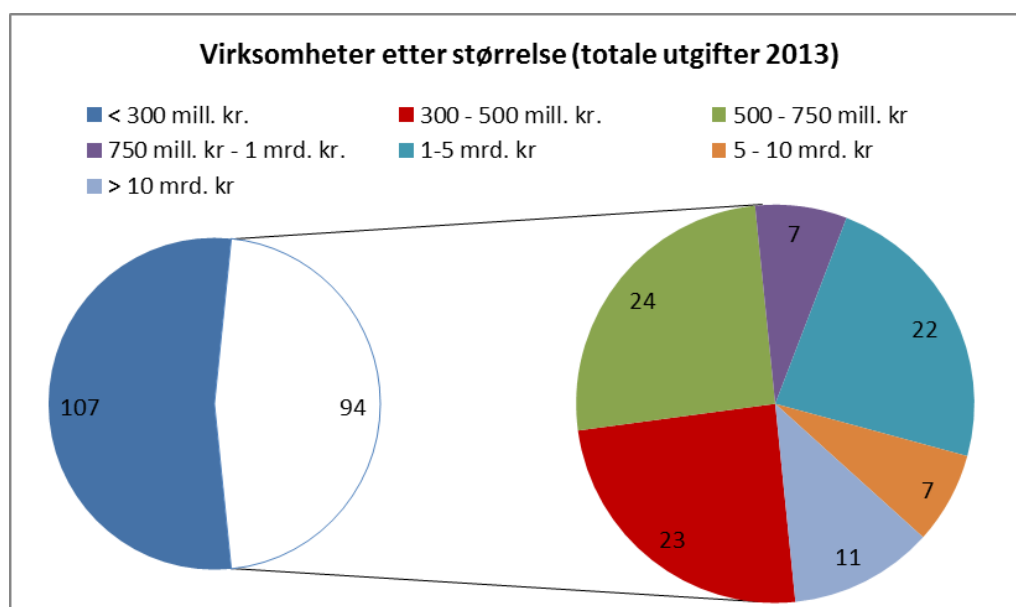
- En styrke ved dette alternativet er at det fortsatt er den enkelte virksomhet som har hovedansvaret for å vurdere hva som er et egnet oppfølgings- og kontrollopplegg internt. Det tydeliggjør samtidig muligheten for å bruke internrevisjon som del av et samlet opplegg.
- Alternativet sikrer at virksomheter som faller innenfor kravet, med jevne mellomrom vurderer bruk av internrevisjon og at vurderingene blir dokumentert. Vurderingen kan skje ut fra enkelte felles kriterier, for å lette og bidra til god kvalitet i vurderingen. De foreslåtte felles rammene for internrevisjon i staten vil også gi et klarere grunnlag for vurderingene. Forslag til kriterier på virksomhetsnivået er omtalt i pkt. 6.2.4.
- Et slikt opplegg kan bidra til at flere virksomheter over tid på grunnlag av egne vurderinger vil finne at de har nytte av å etablere internrevisjon og at nytten klart overstiger kostnadene. Nytten kan endres over tid og det kan være en fordel om virksomheten selv kan velge tidspunkt for eventuell etablering av internrevisjon. Virksomheter som etablerer internrevisjon, vil kunne gjøre dette ut fra gjennomtenkte valg og at ledelsen er motivert for å bruke internrevisjon for å forbedre den interne styringen.

Det er samtidig noen kostnader ved at virksomheter skal pålegges å vurdere om de skal etablere internrevisjon. Vurderingene vil kreve ressurser hos den enkelte virksomhet. Ressursbruken vil

trolig være størst første gang virksomheten gjør vurderingen etter fastsatte kriterier, mens senere vurderinger i større grad kan baseres på om det er skjedd endringer som tilsier at konklusjonen av tidligere vurderinger bør endres. Som et eksempel på omfanget av arbeidet, kan det nevnes at DFØ brukte om lag 2 ukeverk på en vurdering av bruk av internrevisjon som Finansdepartementet som overordnet departement ba om. Større virksomheter vil måtte regne med å bruke noe mer ressurser enn dette. Det kan også gjelde enkelte mellomstore virksomheter, avhengig av kompetanse om intern styring og kontroll. Den kan også være en ulempe at virksomheter som ikke faller innenfor et slikt krav ut fra at de har lavere utgifter eller inntekter enn den beløpsgrensen som settes, feilaktig kan oppfatte at det betyr at de ikke har behov for å vurdere bruk av internrevisjon for å styrke intern oppfølging og kontroll. Risiko og vesentlighet avhenger som omtalt ikke bare av størrelse på virksomheten. Mindre virksomheter med stor risiko eller vesentlighet bør selv ta initiativ til å vurdere bruk av internrevisjon. En slik vurdering kan selvsagt også initieres fra overordnet departement.

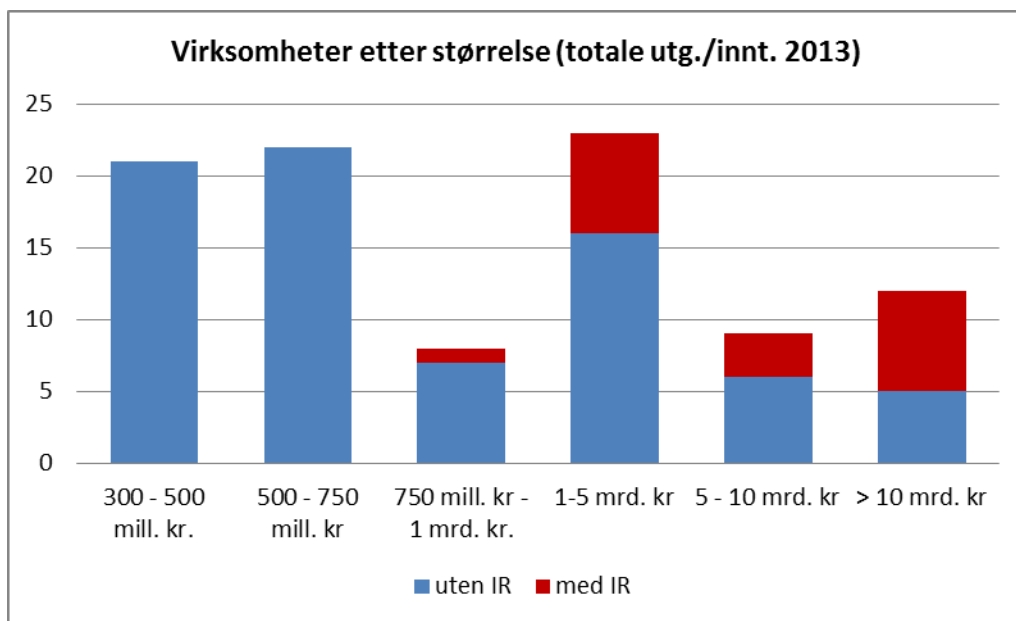
Beløpsgrensen for hvilke virksomheter som faller innenfor kravet, vil måtte settes skjønnsmessig. Det bør legges vekt på bl.a. antallet virksomheter som faller innenfor kravet og hvor stor andel av statsbudsjettets utgifter og inntekter de dekker. Dersom beløpsgrensen settes lavt, vil den omfatte et ganske stort antall virksomheter der konklusjonen vil bli at det ikke er behov for å etablere internrevisjon, ut fra oversiktighet, lav risiko eller andre kontrollopplegg rettet mot mer spesifikke risikoområder i virksomheten. Dersom beløpsgrensen settes høyt, vil den ha begrenset effekt ved at ganske mange av de store virksomhetene allerede har tatt i bruk internrevisjon.

Figur 6.1 og 6.2 nedenfor inneholder informasjon om størrelse på utgifter og inntekter i statlige virksomheter.³⁴



Figur 6.1 Statlige virksomheter etter størrelse på utgifter

³⁴ Tallene er regnskapstall for 2013, hentet fra statsregnskapet 2013 for bruttobudsjetterte virksomheter og statens forvaltningsbedrifter og fra innrapporteringen ifm. arbeidet med statsbudsjettet 2015 for nettobudsjetterte virksomheter.



Figur 6.2 Statlige virksomheter etter størrelse på utgifter og inntekter og om virksomhetene bruker internrevisjon³⁵

Det fremgår av figurene over at dersom et krav om å vurdere internrevisjon utformes slik at det gjelder for virksomheter som har utgifter eller inntekter over et antall mill. kroner, vil det omfatte følgende antall virksomheter:

- Over 500 mill. kroner: 74 virksomheter, hvorav 18 bruker internrevisjon
- Over 300 mill. kroner: 95 virksomheter, hvorav 18 bruker internrevisjon

Regnet som andel av statsbudsjettets totale utgifter og inntekter som de aktuelle virksomhetene vil stå for, vil begge de to skisserte alternativene omfatte om lag 75 pst. av utgiftene og 81 pst. av inntektene. Tallene er ekskl. Statens pensjonsfond utland. Overføringer til kommunene og helseforetakene er i tillegg trukket ut, jf. at disse har separate ordninger for intern og ekstern revisjon. Regnet som andel av statsbudsjettets totale utgifter ekskl. departementenes utgifter (jf. at forslaget ikke omfatter disse), vil en ev. grense ved 500 mill. kroner dekke om lag 91 pst, mens en grense på 300 mill. kroner vil dekke om lag 92 pst.³⁶

Arbeidsgruppen vil foreslå at det innføres et krav om at statlige virksomheter med jevne mellomrom foretar en vurdering av hvorvidt det er hensiktsmessig å opprette en internrevisjon. Det foreslås at denne vurderingen skal dokumenteres og sendes til overordnet departement med kopi til Riksrevisjonen og DFØ. Vurderingen skal gjøres etter fastsatte kriterier, jf. omtale i pkt. 6.2.4, og omfanget bør tilpasses bl.a. ut fra virksomhetens størrelse. Det er naturlig at virksomhetens vurdering blir tema i styringsdialogen mellom departementet og virksomheten. I tillegg til begrunnelsen for forslaget omtalt ovenfor, vil arbeidsgruppen vise til at både internasjonale utviklingstrekk og nytten hos de virksomhetene som har etablert internrevisjon, gjør det sannsynlig at flere virksomheter vil ha nytte av å ta i bruk dette redskapet.

³⁵ Antall virksomheter større enn 300 mill. kroner er i denne figuren økt med én (Post- og teletilsynet), ettersom denne virksomheten har inntekter over den valgte grenseverdien.

³⁶ Eksportkreditt Norge AS og SDØE (forvaltet av Petoro AS) rapporterer til statsregnskapet og inngår i statens totale utgifter. Disse selskapene omfattes imidlertid ikke av forslaget, ettersom de har egne kontrollordninger.

Kravet om vurdering foreslås å gjelde for alle virksomheter som har utgifter og/eller inntekter over 300 mill. kroner. Dette vil som omtalt dekke en betydelig andel av statsbudsjettets utgifter. En lavere beløpsgrense vil innebære at kravet vil omfatte virksomheter som vil kunne måtte bruke en uforholdsmessig stor andel av bevilgningen til å opprette en internrevisjon. Dersom en illustrasjonsmessig regner at en internrevisjonsenhet skal ha 3 stillinger og at hver stilling koster om lag 1 mill. kroner, innebærer det at virksomheten på terskelverdien må omdisponere om lag 3 mill. kroner til dette formålet. Ved samarbeid med andre virksomheter og felles ressurspool vil utgiftene antakelig kunne reduseres noe, men det er foreløpig få eksempler på slikt samarbeid.

Når det gjelder hvor hyppig vurderingen skal foretas, vil arbeidsgruppen anbefale at det skal skje ved vesentlige endringer i risikobildet for virksomheten og minimum hvert fjerde år. Det vil gi perioder som er lange nok til at det kan ha skjedd endringer som tilsier at vurderinger bør gjøres på nytt.

Anbefaling – krav om å vurdere bruk av internrevisjon:

Arbeidsgruppen anbefaler at det innføres et krav om at alle virksomheter med utgifter eller inntekter over 300 mill. kroner, skal vurdere om de bør bruke internrevisjon. Vurderingen skal gjøres etter fastsatte kriterier (omtalt i pkt. 6.2.4), dokumenteres og sendes overordnet departement med kopi til Riksrevisjonen og Direktoratet for økonomistyring. Det er naturlig at vurderingen blir tema i styringsdialogen mellom departementet og virksomheten.

Arbeidsgruppen anbefaler at vurderingen skal gjøres ved vesentlige endringer i risikobildet for virksomheten og minimum hvert fjerde år.

6.2.3 Eventuelt krav om at virksomheter skal bruke internrevisjon

Virkningene av et eventuelt krav om å bruke internrevisjon vil avhenge av antallet virksomheter som blir omfattet av det, dvs. for hvor store virksomheter det skal gjelde. Dersom kravet utformes slik at det gjelder for virksomheter som har samlede utgifter eller inntekter over et antall mrd. kroner, vil det omfatte følgende antall virksomheter:

- Over 10 mrd. kroner: 12 virksomheter, hvorav 7 bruker internrevisjon i dag
- Over 5 mrd. kroner: 21 virksomheter, hvorav 10 bruker internrevisjon i dag
- Over 1 mrd. kroner: 44 virksomheter, hvorav 17 bruker internrevisjon i dag

De fem virksomhetene som i dag har utgifter eller inntekter over 10 mrd. kroner uten å bruke internrevisjon, er Helsedirektoratet, Husbanken, Politiet, Statens landbruksforvaltning og Statens lånekasse for utdanning. Settes beløpsgrensen ned mot 1 mrd. kroner, vil kravet omfatte 27 virksomheter som i dag ikke bruker internrevisjon. Et slikt krav vil altså innebære at antallet statlige virksomheter med internrevisjon blir mer enn doblet.

En styrke ved et krav om at de største virksomhetene (regnet i budsjettkroner) skal bruke internrevisjon i tråd med rammene omtalt i kap. 5, er at kravet innebærer en klar, felles normering i staten. De største virksomhetene disponerer store ressurser og står for store deler av statens samlede inntekter. Det kan tilsi at det bør stilles strengere krav til styring og kontroll for disse

virksomhetene enn for øvrige virksomheter. Dette underbygges også av økt internasjonal bruk av internrevisjon i offentlig sektor og positiv nytte i de norske statlige virksomhetene som har internrevisjon. Store virksomheter har i tillegg bedre forutsetninger for å etablere bærekraftige internrevisjonsenheter.

Arbeidsgruppen vil likevel ikke tilrå at bruk av internrevisjon blir et obligatorisk krav i staten, basert kun på størrelsen på virksomheten. Arbeidsgruppen viser til forslaget i punktet ovenfor om at virksomheter skal vurdere å bruke internrevisjon og mener at dette på nåværende tidspunkt vil være en bedre innretning av nye krav på dette området. Internrevisjon er primært et redskap for virksomhetsleder til å forbedre styring og kontroll. Et obligatorisk krav om internrevisjon vil ikke gi rom for å gjøre vurderinger hos den enkelte virksomhet og til å velge kontrollopplegg og funksjoner ut fra risiko og egenart. Høye utgifter eller inntekter over statsbudsjettet innebærer ikke nødvendigvis høy risiko, f.eks. dersom virksomheten har en standardisert tjenesteproduksjon med god støtte i IKT-systemer. Et krav om å bruke internrevisjon vil kunne innebære at enkeltvirksomheter blir pålagt å bruke uforholdsmessig mye ressurser på kontrolloppgaver sammenliknet med tilgjengelige ressurser til f.eks. tjenesteproduksjon. Det vil likevel normalt være større behov for internrevisjon jo mer omfattende og kompleks virksomheten er.

Ved de foreslåtte felles rammene og kravet om å vurdere bruk av internrevisjon legges det til rette for en gradvis videreutvikling og styrking av internrevisjonen i staten, der flere virksomheter tar i bruk dette verktøyet. Dersom erfaringene blir at svært få virksomheter velger å etablere internrevisjon, selv blant de største, vil kravene i økonomiregelverket og tilhørende felles kompetansetiltak kunne vurderes på nytt i forbindelse med evalueringen som arbeidsgruppen foreslår gjøres etter om lag 3 år. En gradvis videreutvikling – uten obligatoriske krav om å bruke internrevisjon – vil etter arbeidsgruppens vurdering også samsvare best med at det, som beskrevet i kap. 3 og 4, er begrenset tilgang på kompetanse på internrevisjon i arbeidsmarkedet. Dersom mange virksomheter skulle ønske å etablere en slik funksjon samtidig, vil det derfor sannsynligvis ta tid å få på plass og bemannet funksjonen med personer med nødvendig kompetanse.

Arbeidsgruppen vil for øvrig vise til at departementene også har anledning til å ta initiativ overfor virksomheter til å vurdere bruk av internrevisjon, og ev. pålegge bruk av internrevisjon, f.eks. hvis departementet er uenig i virksomhetens risikovurdering.

Anbefaling – krav om å bruke internrevisjon:

Arbeidsgruppen anbefaler at det ikke innføres krav om at statlige virksomheter over en viss størrelse skal bruke internrevisjon. Spørsmålet bør vurderes på nytt på grunnlag av erfaringer med et ev. pålegg om å vurdere bruk av internrevisjon (jf. forslaget om evaluering etter om lag 3 år).

6.2.4 Forslag til vurderingskriterier på virksomhetsnivået

Arbeidsgruppens forslag i pkt. 6.2.2 bygger på at virksomhetene som faller innenfor et krav til å vurdere å bruke internrevisjon innenfor rammene omtalt i kap. 5, skal gjøre vurderingen etter noen fastsatte vurderingskriterier. Disse bør gjenspeile at styring, oppfølging og kontroll må tilpasses virksomhetens egenart samt risiko og vesentlighet (jf. krav i økonomiregelverket).

I DFØs veileder fra 2011 omtales en del forhold som bør inngå i en slik vurdering. På bakgrunn av disse forholdene og kriterier som benyttes i vurderingen av internrevisjon i den svenske statsforvaltningen (jf. omtale i vedlegg B til rapporten), vil arbeidsgruppen foreslå at følgende kriterier inngår som faste vurderingskriterier for virksomhetene:

- Virksomhetens størrelse og kompleksitet:
 - En internrevisjon kan være et hensiktsmessig virkemiddel for store og komplekse virksomheter. Med størrelse og kompleksitet følger betydelige krav og utfordringer knyttet til styring og kontroll. Virksomhetens størrelse kan måles ved antall årsverk, virksomhetens utgifter og inntekter, størrelse på balanse, omfanget av forvaltning av lån, garantier og statlige fond, og omfanget av forvaltning av materielle verdier mv.
 - Med størrelse av ulik art følger også kompleksitet. Kompleksitet kan både være knyttet til måten virksomheten er organisert på og til sammensetningen av produkter og tjenester som virksomheten skal levere. I en virksomhet med flere styringsnivåer, desentralisert beslutningsmyndighet, stor geografisk spredning og/eller stort spenn i oppgaver vil det være krevende å ha god styring og kontroll. Kompleksitet kan også knytte seg til høye kvalitetskrav og kompleksitet i oppgaveproduksjonen som eksempelvis komplekse IKT-systemer og komplekse beregninger mv. som tilsier at det er behov for en internrevisjon som kan gi kvalifiserte og objektive vurderinger.
- Risiko og vesentlighet:
 - Både størrelse og kompleksitet omtalt over påvirker virksomhetens risiko. Andre forhold som kan påvirke risiko, er hyppige endringer i virksomhetens omgivelser, stor grad av manuell håndtering og skjønnsmessige vurderinger i virksomhetens prosesser, store transaksjonsvolum (inn- og utbetalinger) med ev. tilhørende høy risiko knyttet til IKT-systemer, omfattende og komplisert regelverk som virksomheten må forholde seg til mv.
 - Vesentlighet kan komme til uttrykk gjennom at virksomheten ivaretar samfunnskritiske oppgaver og beredskapsoppgaver med fare for liv og helse. Siden toleransen for feil er svært lav i slike virksomheter stiller dette store krav til virksomhetens styring og kontroll. Vesentlighet kan også knyttes til om virksomheten har mange brukere, om ansvarsområdet for virksomheten har stor politisk oppmerksomhet, om virksomheten er omdømmesensitiv mv.
- Kvaliteten på virksomhetens internkontroll:
 - Det er ingen entydig sammenheng mellom virksomhetens behov for internrevisjonstjenester og kvaliteten på den etablerte internkontrollen. I en virksomhet med svak internkontroll vil internrevisjonen kunne avdekke hvor det er størst risiko for at styringssvikt, feil og mangler oppstår. Internrevisjonen kan gi råd og støtte som bidrar til å forebygge negative hendelser og hjelpe til å bygge opp en sterkere 2. linje med sin kompetanse og metodekunnskap. Nytteverdien av internrevisjon vil imidlertid avhenge av at ledelsen og linjen har kapasitet og motivasjon til å følge opp internrevisjonens anbefalinger og benytte seg av internrevisjonens råd og tjenester.

- I en virksomhet med god styring og kontroll kan behovet for internrevisjonstjenester muligens ikke være like stort. Internrevisjonen vil imidlertid kunne bidra til kontinuerlig videreutvikling av styring og kontroll og at temaet blir satt på dagsorden. Virksomhetsledelsen vil også få løpende uavhengige bekreftelser av at systemet for styring og kontroll fungerer som forutsatt.

Som beskrevet i pkt. 1.3.2, vil det være sammenhenger mellom internkontrollen som etter kravene i økonomiregelverket skal ligge i linjen i virksomheten (1. linjekontroller), stabs- og linjeenheter med særlig ansvar for å ivareta internkontrolloppgaver (2. linjekontroller) og eventuell bruk av internrevisjon (3. linjekontroller), jf. også figurene 1.1 og 1.2 i det samme punktet. Virksomhetene vil måtte vurdere hvor eventuelle ekstra ressurser til kontrolloppgaver gir størst nytte, jf. også krav i økonomiregelverket om å vurdere nytte og kostnader. Virksomheter som ved vurderingen kommer til at de vil ha nytte av å bruke internrevisjon og at nytten kan forventes å overstige kostnadene, bør også vurdere tidspunktet for å etablere en slik funksjon. I enkelte tilfeller kan det være fordelaktig å gjennomføre tiltak for å styrke internkontrollen før en internrevisjonsfunksjon blir etablert.

Arbeidsgruppen anbefaler at DFØ får i oppdrag å vurdere behovet for veiledningsmateriell utover hva som foreligger i dag, jf. DFØ (2011), og som virksomhetene kan bruke i sin vurdering og dokumentasjon, jf. omtale i pkt. 7.3.

6.3 Vurdering av departementenes behov for oversikt og revisjonstjenester

Det bør også vurderes om bruk av internrevisjon i departementene vil være nyttig og hensiktsmessig.

6.3.1 *Departementets involvering ved etablering av internrevisjon i en virksomhet*

Et departement kan finne en viss sikkerhet knyttet til at en underliggende virksomhet har etablert internrevisjon. Det kan styrke departementets overordnede kontroll at den underliggende virksomheten har en uavhengig enhet som kan gi virksomhetslederen objektiv bekreftelse på at internkontrollen fungerer.

Et departement kan gi alle eller grupper av underliggende virksomheter i oppdrag å vurdere om internrevisjon bør etableres, og ta initiativ til samarbeid og samordning mellom internrevisjoner. Departementet kan videre velge å pålegge (instruere) virksomheter å etablere internrevisjon, men arbeidsgruppen har funnet svært få eksempler på at dette er gjort. Det bør imidlertid ikke utelukkes at departementet kan instruksfeste og instruere en underliggende virksomhet om å etablere internrevisjon.

Som følge av at et eventuelt styre i en statlig virksomhet kan ha ulike roller, og vil være forskjellig fra et styre i en privat virksomhet, er det naturlig at departementet i instruksene avklarer den organisatoriske plasseringen av en eventuell internrevisjonsenhet i en underliggende virksomhet med styre.

6.3.2 *Departementets behov for internrevisjon og uavhengige bekreftelser og råd*

I prinsippet kan internrevisjon i departementene innrettes for å gi uavhengige bekreftelser og råd vedrørende styring og kontroll i departementets egen virksomhet og oppgaveløsning og resultater i underliggende virksomheter og sektorer.

Som omtalt i kap. 5, pkt. 5.1.1 *Styringsmodellen*, vil ikke en internrevisjon i et departement kunne ha hele virksomheten som sitt virkeområde. Når oppgavene som sekretariat for politisk ledelse faller utenfor internrevisjonens virkeområde, og forvaltningsoppgaver i stor grad er delegert ut fra de fleste departementene, er det et spørsmål om internrevisjon kan ha en funksjon overfor departementets etats- og sektorstyringsrolle. Forsvarsdepartementet har, som nevnt tidligere i rapporten, en internrevisjonsenhet som reviderer styring og kontroll i departementet og samtidig driver sektorrevisjon. Forsvarssektoren er preget av ensartete mål, likeartede underliggende virksomheter og en integrert strategisk ledelse (sektorledelsen, Forsvarssjefen, sitter inne i departementet). For andre departementer kan disse faktorene være svært forskjellige.

Spørsmålet om departementene bør bruke internrevisjon som et verktøy for å sikre tilstrekkelig uavhengig informasjon om oppgaveløsning og resultater i underliggende virksomheter og sektorer, reiser andre problemstillinger. Etter arbeidsgruppens oppfatning vil internrevisjon ikke umiddelbart passe inn i den norske styrings- og forvaltningsmodellen og ansvarsdelingen mellom departement og underliggende virksomhet. Økonomiregelverket vektlegger også virksomhetsleders ansvar for styring og kontroll i en underliggende virksomhet. Sektorrevisjon, slik konsernmodellen i Forsvarsdepartementet er utformet, vil kunne fungere der det er ensartede oppgaver i underliggende virksomheter og en integrert strategisk ledelse i departementet. Modellen kan imidlertid utfordre ansvars- og styringslinjene slik de er regulert i regelverket og praktiseres i de fleste departementene.

Enkelte land har etablert internrevisjon i departementene. Det gjelder først og fremst i land med en mer integrert forvaltning der departementsfunksjonen og utførende avdelinger/enheter utgjør et samlet, integrert ministerium. Blant andre har Nederland, Danmark og Finland en internrevisjonsfunksjon på departementsnivå. Anbefalingen fra OECD om å vurdere å etablere små internrevisjonsenheter i departementene, må sees i sammenheng med denne forvaltningstradisjonen. Sverige, som har delegert stor beslutningsmyndighet til virksomhetsnivået, har ikke internrevisjon i departementene. Internrevisjonen i Regeringskansliet reviderer ikke underliggende virksomheter i Sverige.

Arbeidsgruppen anbefaler at departementet får tilgang til årlig revisjonsplan og årsrapport fra internrevisjonen i underliggende virksomheter, jf. pkt. 5.7 *Rapportering og dialog mellom departement og underliggende virksomhet*. Dette kan gi departementet nyttig innsikt i risikovurderinger og kvaliteten på styring og kontroll i virksomheten. Departementene vil imidlertid få et behov for å vurdere kvaliteten på og betydningen av internrevisjonsrapportene fra underliggende virksomheter. Dette kompetansebehovet kan løses uten at departementet har en egen internrevisjon.

Departementets supplerende behov for uavhengig informasjon om styring og kontroll i underliggende virksomheter kan løses ved andre virkemidler enn sektorrevisjon, som f.eks. ved

spesifikke rapporteringskrav, ved ekstern evaluering eller ved tjenestekjøp fra eksterne kompetansemiljø, jf. drøftingen i pkt. 5.7. Utenriksdepartementet har for eksempel institusjonalisert en sentral kontrollenhet for å følge opp UDs egen økonomiforvaltning og tilskuddsforvaltningen. Departementene vil også kunne ha nytte av oppdrag utført av internrevisjonene i underliggende virksomheter når dette inngår som et ledd i styringsdialogen. Flere departementer har også erfaring med å benytte funksjoner som kontrolldirektør, fagdirektør, kvalitetsrådgiver, o.l. som bistår departementsråden og linjen i risikovurderinger og i å følge opp sektorstyringen og styring av underliggende virksomheter.

Arbeidsgruppen har på denne bakgrunn ikke funnet overbevisende argumenter for å inkludere departementene i et pålegg om å vurdere internrevisjon. Departementene kan selvsagt på eget initiativ vurdere behovet for en internrevisjonsfunksjon. Arbeidsgruppen vil ikke utelukke at også andre departementer enn FD kan finne hensiktsmessige løsninger for å organisere en internrevisjonsfunksjon.

Anbefaling - departementenes behov for oversikt og revisjonstjenester:

Hovedansvaret for å etablere internrevisjon vil ligge hos virksomhetsleder/styre. Arbeidsgruppens anbefaler at et departement ved behov kan gi alle eller grupper av underliggende virksomheter, uavhengig av størrelse, i oppdrag å vurdere om internrevisjon bør etableres, og ta initiativ til samarbeid og samordning mellom internrevisjoner. Departementet kan også velge å pålegge (instruere) virksomheter å etablere internrevisjon.

Departementet skal avklare i instruksen den organisatoriske plasseringen av en eventuell internrevisjonsenhet i en underliggende virksomhet med styre, jf. bestemmelsene pkt. 1.2, 2. avsnitt.

Arbeidsgruppen foreslår at departementene ikke inkluderes i et pålegg om å vurdere bruk av internrevisjon i egen virksomhet.

7. FORSLAG TIL VIDEREUTVIKLING AV ØKONOMIREGELVERKET OG TILHØRENDE FORVALTNING

7.1 Innpassing av krav til internrevisjon i regelverket i staten

Nye krav til internrevisjon i staten slik arbeidsgruppen foreslår i kap. 5 og 6, må innpasses i det eksisterende regelverket for økonomistyring i staten (økonomiregelverket). Det fremgår av pkt. 2.1 at regelverket i all hovedsak inneholder obligatoriske krav ("skal-krav"), at statlige virksomheter har ett samlet regelverk å forholde seg til mht. økonomistyring og at det er sammenhenger mellom ulike deler av dette regelverket som det vil være viktig å ivareta ved innarbeiding av nye krav.

Arbeidsgruppens forslag i kap. 5 til rammer for bruk av internrevisjon i staten bygger på at internrevisjon kan være et aktuelt tiltak for å styrke virksomhetsleders styring og kontroll. Formålet er altså først og fremst knyttet til den interne styringen i virksomheten. Krav til virksomhetens interne styring er primært regulert i bestemmelser om økonomistyring i staten ("bestemmelsene") kap. 2, og ev. nye krav til internrevisjon foreslås innarbeidet i dette kapitlet.

Det kan være nærliggende å samle krav til internrevisjon i et nytt underpunkt i kap. 2, for eksempel før punkt 2.6 om evaluering. Før innplasseringen blir bestemt, er det imidlertid behov for å se nærmere på den øvrige omtalen i kapitlet bl.a. for å sikre en tydelig og balansert fremstilling av kravene til intern styring og kontroll samlet sett. Herunder bør det vurderes om omtalen av internkontroll bør justeres samtidig med at ev. nye krav til internrevisjon fastsettes, jf. omtalen over i pkt. 1.3 av sammenhenger mellom de ulike verktøyene og begrepene. Arbeidsgruppen har ikke gått nærmere inn på om og hvordan dagens regelverkstekst i bestemmelsene kap. 2 bør justeres ved innarbeiding av nye krav til internrevisjon. De vil være naturlig at en slik vurdering blir gjort etter at innholdet i krav til internrevisjon er fastlagt. Vurderingen kan skje i kontakt mellom Finansdepartementet og Direktoratet for økonomistyring.

Arbeidsgruppens anbefalinger innebærer at det ikke stilles skal-krav som berører bestemmelsene kap. 1 om departementenes styring av underliggende virksomheter. Det gjelder med unntak av dagens krav om at departementet i instruks til virksomheten skal beskrive de innbyrdes forhold mht. myndighet og ansvar mellom departement, eventuelt styre og virksomhetsleder. Det bør presiseres at dette inkluderer den organisatoriske plasseringen av en eventuell internrevisjonsenhet i de tilfellene virksomheten har et styre. For øvrig er det så langt arbeidsgruppen kan se neppe behov for å gjøre endringer i andre kapitler i bestemmelsene (enn i kap. 1 og 2).

Det samlede regelverket består i tillegg til bestemmelsene, av reglement for økonomistyring i staten ("reglementet") og rundskriv fra Finansdepartementet. Hvorvidt det er nødvendig å endre reglementet, kan avhenge av om en velger å justere omtalen av internkontroll i bestemmelsene kap. 2. Deler av kravene til internkontroll er også tatt inn i reglementet § 14 og denne paragrafen må i så fall trolig justeres tilsvarende. Det kan samtidig vurderes om det er hensiktsmessig å ta inn krav til internrevisjon i reglementet, jf. at reglementet inneholder hovedkrav til økonomistyringen.

Når det gjelder rundskrivsnivået i regelverket, må det vurderes om det er behov for et eget rundskriv om internrevisjon. Når Finansdepartementet for enkelte fagtemaer har valgt å fastsette rundskriv i tillegg til reguleringen i bestemmelsene, har det bakgrunn i at omfanget av kravene er såpass stort at det er vanskelig å innpasse dem i bestemmelsene. I noen tilfeller har det også vært et poeng at det er enklere og raskere å gjøre endringer i enkeltrundskriv enn i bestemmelsene. Det sistnevnte er antakelig ikke et viktig hensyn når det gjelder krav til internrevisjon. Derimot kan det være en viss utfordring å innpasse kravene som arbeidsgruppen foreslår, på en god måte i bestemmelsene uten å bruke rundskriv i tillegg.

Kravene som arbeidsgruppen foreslår, omfatter følgende (i form av skal-krav):

- Virksomheter med utgifter eller inntekter over 300 mill. kroner skal vurdere om de bør bruke internrevisjon. Vurderingen skal gjøres etter fastsatte kriterier, dokumenteres og sendes overordnet departement, med kopi til Riksrevisjonen og Direktoratet for økonomistyring. Ny vurdering skal gjøres ved vesentlige endringer i risikobildet for virksomheten og minimum hvert fjerde år. Kravet om en slik vurdering gjelder ikke for departementene.
-
- Bruk av internrevisjon skal skje innenfor følgende rammer:

- Internrevisjonen skal organisatorisk være knyttet til øverste ledelse i virksomheten, og rapportere til virksomhetsleder og eventuelt til styret i virksomheter med dette.
- Internrevisjonen skal ledes av en internrevisjonssjef med nødvendige kvalifikasjoner.
- Internrevisor skal utarbeide en risikobasert plan for å fastsette prioriteringene til internrevisjonens prosjekter i samsvar med organisasjonens mål.
- Internrevisjonens mandat skal være fastsatt i instruks fra virksomhetsleder og sikre uavhengighet.
- Virksomhetsleder skal gi faglig frihet til revisjonssjefen, som understøtter den faglige uavhengigheten.
- Virksomhetsleder har ansvar for, i samråd med revisjonssjefen, å ta stilling til og påse at internrevisjonsfunksjonen totalt sett har nødvendig kompetanse og ressurser for å kunne oppfylle sitt formål og ivareta sin rolle.
- Det skal periodisk gjennomføres evalueringer av funksjonen og dens tjenester.
- Internrevisjonen skal baseres på anerkjente standarder. Valg av standarder for internrevisjon skal omtales i internrevisjonsinstruksen.
- Virksomhetsleder har ansvar for at departementet får tilgang til årlig revisjonsplan og årsrapport fra internrevisjonsenheten, og eventuelt også til enkeltrapporter dersom departementet ønsker det.
- Virksomhetsleder skal også sørge for at Riksrevisjonen uoppfordret får tilgang til enkeltrapporter og årsrapporten fra internrevisjonen.

Behovet for et eget rundskriv bør vurderes nærmere når det er tatt stilling til innholdet i ev. nye krav til internrevisjon. Et hensyn i denne vurdering vil være at bestemmelsene kap. 2 om internstyring ikke bør fremstå som om de samlede kravene til kontroll er økt vesentlig og at kapitlet i for stor grad består av kontrollkrav.

Endringer i økonomiregelverket kan fastsettes når som helst i løpet av året, etter at nødvendige forberedelser er gjort og vedtak fattet. Det er heller ikke nødvendig at krav til internrevisjon trer i kraft ved et årsskifte. Det må imidlertid fastsettes overgangsregler med en tidsfrist for når virksomheter som blir omfattet av nye krav, skal ha vurdert om de bør bruke internrevisjon. Denne fristen bør settes relativt rommelig, for eksempel ett år etter at kravet innføres, slik at virksomhetene får tid til å forberede og gjennomføre vurderingen på en god måte. Videre bør virksomhetene som allerede har etablert internrevisjon, gis en viss tid for å gjennomgå og vurdere om de oppfyller de foreslåtte felles rammene for internrevisjon i staten og til å gjøre ev. nødvendige tilpasninger.

7.2 Forvaltning av krav til internrevisjon i staten

De foreslåtte kravene er som omtalt knyttet til virksomhetenes interne styring, og foreslås innarbeidet i all hovedsak i bestemmelsene kap. 2 og eventuelt i et nytt rundskriv. Denne delen av bestemmelsene forvaltes av Direktoratet for økonomistyring på oppdrag fra Finansdepartementet. Krav til internrevisjon bør ses og forvaltes i sammenheng med øvrige krav til den interne styringen i virksomhetene. Det vil derfor være naturlig at forvaltningsoppgaven for ev. nye krav til internrevisjon legges til DFØ.

Forvaltningsoppgaven omfatter på de fleste fagtemaene som reguleres i økonomiregelverket, både fortolkning og formidling av regelverket, utarbeidelse av veiledningsmateriell, tilbud om kurs og andre kompetansetiltak og noe rådgivning overfor departementene og underliggende virksomheter. Omfanget og innrettingen av kompetansetilbudet varierer noe mellom fagtemaene og avhenger bl.a. av brukernes behov og om det nylig er fastsatt nye krav.

Krav til internrevisjon i staten bør i utgangspunktet forvaltes tilsvarende andre deler økonomiregelverket, med tilsvarende tilbud over departementer og virksomheter. Forslaget til nye krav inneholder imidlertid ett viktig element som skiller det fra dagens krav i økonomiregelverket, ved at internrevisjonen skal baseres på anerkjente standarder. Disse standardene er ikke foreslått tatt inn i økonomiregelverket. For en del andre fagtema tar kravene også utgangspunkt i standarder som brukes i privat sektor, men for disse har Finansdepartementet gjort tilpasninger til statlig sammenheng og kravene er deretter innarbeidet i økonomiregelverket. Det gjelder bl.a. for standard kontoplan, de statlige regnskapsstandardene (SRS) og krav til bokføring. Henvisningen til standarder som blir liggende utenfor økonomiregelverket vil påvirke forvaltningsoppgaven, bl.a. som følge av at disse standardene blir utviklet, fastsatt og forvaltet av andre organisasjoner (utenfor staten). Den statlige forvalteren må identifisere hvilke standarder som faller innenfor kravet om bruk av “anerkjente standarder”, følge utviklingen av disse standardene og vurdere relevans for staten av ulike deler av standardsettene. Forvalteren vil også måtte forholde seg til og ha kontakt med organisasjonene som utvikler, fastsetter og forvalter de aktuelle standardene.

Innholdet i og innrettingen av forvaltningsoppgaven bør vurderes nærmere av Finansdepartementet i kontakt med DFØ før nye krav ev. trer i kraft.

7.3 Behovet for kompetansetiltak

Arbeidsgruppen har bl.a. i pkt. 6.2.4 vist til at det foreligger en veileder fra DFØ for virksomheter som vurderer å etablere en internrevisjonsfunksjon (DFØ 2011). Denne vil gi nyttig hjelp til virksomheter som omfattes av forslaget i pkt. 6.2 om å vurdere bruk av internrevisjon. Det bør imidlertid vurderes om det er behov for ytterligere veiledningsmateriell, enten i form av å videreutvikle den eksisterende veilederen fra DFØ eller ved å supplere den med nytt materiell. Det foreslås at Finansdepartementet gir DFØ i oppdrag å vurdere dette spørsmålet. Vurderingen bør også omfatte om det er behov for å tilby veiledningsmateriell knyttet til de foreslåtte kravene til felles rammer for bruk av internrevisjon i staten.

Det inngår som omtalt som en normal del av forvaltningsoppgaven for økonomiregelverket å tilby kurs bl.a. basert på veiledningsmateriell som er utviklet. Erfaringsmessig er behovet for og etterspørselen etter slike kompetansetiltak størst i forbindelse med innføring av nye krav. Omfanget må også tilpasses innenfor tilgjengelige ressurser hos forvalteren.

8. ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Det kan forventes administrative og økonomiske konsekvenser for ulike aktører og prosesser. Forslagene vil særlig berøre statlige virksomheter som ikke har internrevisjon, men som regelmessig nå må vurdere behovet for og nytten av eventuell slik funksjon.

Forlagene vil også kunne ha konsekvenser for virksomheter som allerede har etablert internrevisjon. Videre vil departementenes oppfølging av virksomhetene, DFØ i rollen som regelverksforvalter, og Riksrevisjonen bli berørt av forslagene.

Et naturlig utgangspunkt for vurdering av administrative og økonomiske konsekvenser vil være at statlige virksomheter ut fra økonomiregelverket allerede er underlagt krav om etablering av internkontroll, og at internkontrollen skal være tilpasset risiko og vesentlighet. Virksomhetsleder skal også, som et fast element i årsrapporten, omtale forhold rundt styring og kontroll i virksomheten. Økonomiregelverket stiller videre krav om at virksomhetens ledelse skal vurdere hvilke kostnader som etablering av kontrolltiltak medfører, målt opp mot den nytte og de fordeler som kan oppnås.

Arbeidsgruppens forslag om at statlige virksomheter over en viss størrelse skal gjennomføre en *vurdering* av behovet for bruk av internrevisjonstjenester vil trolig ikke ha store administrative eller økonomiske konsekvenser utover det som økonomiregelverkets krav om styring og kontroll i virksomhetene allerede forutsetter. Det må legges til grunn at virksomhetene allerede besitter kunnskaper om risikoområder og internkontroll i virksomheten. Denne kunnskapen må dokumenteres gjennom en formalisert prosess, blant annet ved hjelp av veiledningsmateriell og involvering av virksomhetsleder og nøkkelpersonale.

Arbeidsgruppens forslag tar utgangspunkt i at statlige virksomheter med utgifter (eller inntekter) som overstiger 300 mill. kroner skal foreta en regelmessig vurdering av behovet for og nytten av en eventuell internrevisjonsfunksjon. Etter arbeidsgruppens vurdering vil nevnte størrelseskriteriet favne statlige virksomhetene som må karakteriseres som store eller mellomstore, og som normalt vil være organisert og bemannet slik at man må forvente at et vurderingskrav om internrevisjon kan absorberes i den løpende driften. Av totalt 202 statlige virksomheter, som arbeidsgruppen har inkludert i sitt grunnlagsmateriale, er det 77 virksomheter som omfattes av vurderingskravet og som ikke allerede bruker internrevisjon.

Første gangs vurdering vil kreve noe ekstra innsats fra organisasjonen og virksomhetsleder, herunder blant annet behov for innhenting av informasjon om hva en internrevisjonsfunksjon innebærer og hvor godt dette vil passe inn i virksomhetens opplegg for styring og kontroll. Det må dog forventes at dette tidsmessig ikke vil overstige mer enn noen få ukeverk for organisasjonen³⁷, og at gjennomføring av en slik prosess uansett vil kunne ha en nytteverdi. Vurderingsprosessen forventes ikke å innebære kostnader som krever økte budsjettammer. Gitt at hver virksomhet i gjennomsnitt bruker 4 ukeverk på å

³⁷ DFØ har anslått at man for egen virksomhet har benyttet ca. 11 dagsverk på gjennomføring av en slik behovsvurdering, se omtale av Finansdepartementets karlegging av internrevisjonsbehov nedenfor i dette kapittelet. Det må påregnes høyere ressursbruk i andre virksomheter som ikke har samme forutsetninger for å kjenne beste praksis på styring og kontroll, herunder bruk og nytte av internrevisjon.

vurdere et mulig behov for internrevisjon, vil det medføre en kostnad på i underkant av 100 000 kroner. Forutsatt at det er 77 virksomheter som omfattes av vurderingskravet, vil dette innebære en kostnad på anslagsvis 6-7 mill. kroner for staten som helhet.

Basert på en kartlegging av fire virksomheter under Finansdepartementet³⁸ som i 2013 ble bedt om å vurdere behovet for eventuelle internrevisjonstjenester, fremkom det at virksomhetene fant det nyttig å gjennomføre kartleggingen selv om de fleste konkluderte med at det for tiden ikke er behov for internrevisjon. To av virksomhetene opplyser at de vil gjøre videre vurderinger av behov og nytteeffekter, bl.a. gjennomføre en selvevaluering av internkontrollen. To andre virksomheter mener at det vil være naturlig at spørsmålet vurderes på nytt dersom det skjer større endringer i virksomhetenes risikobilde.

Når et vurderingskrav er etablert i regelverket vil det over tid forventes at virksomheter og departementer oppnår bedre oversikt over tilgjengelige og hensiktsmessige internkontrolltiltak, slik at senere vurderinger kan gjøres med mindre ressurser. Det vil på sikt antagelig også gi grunnlag for en viss sektoroverskuende tilnærming, herunder vurderinger av om internrevisjonstiltak kan gjennomføres i samarbeid eller samfinansiering mellom virksomheter med likeartede oppgaver. Et slikt samarbeid vil da også kunne omfatte virksomheter som er mindre enn det valgte størrelseskriterium, men hvor de samlede statlige midler som forvaltes/utgiftsføres i sum fremstår som store. Eksempler på mulige samarbeid, eller vurdering av samarbeid, kan være høyskolesektoren³⁹ eller fylkesmannsembetene, hvor enkeltvirksomheter isolert kan vurdere en internrevisjonsfunksjon som mindre egnet eller for krevende, men hvor en i et fellesskap kan vurdere at dette gir en ønsket nytte og netto fordeler.

Arbeidsgruppen har ikke grunnlag for å anslå hvor mange virksomheter som vil velge å etablere en egen internrevisjonsfunksjon eller kjøpe internrevisjonstjenester etter gjennomført vurdering. Det er den enkelte virksomhetsleder som er ansvarlig for at fastsatte mål nås innenfor de rammene som gis, og at måloppnåelsen skjer på en målrettet og effektiv måte, ved overholdelse av lover og regler og ved pålitelig rapportering. En gjennomført vurdering i tråd med de foreslåtte kravene vil gi et godt utgangspunkt for en kost-nytte-vurdering av en internrevisjonsfunksjon. Gitt at nytten overstiger kostnadene, vil det forutsetningsvis ikke medføre økte bevilgningsbehov ved etablering av en slik kontrollfunksjon, men en omprioritering av ressurser innenfor eksisterende budsjettammer.

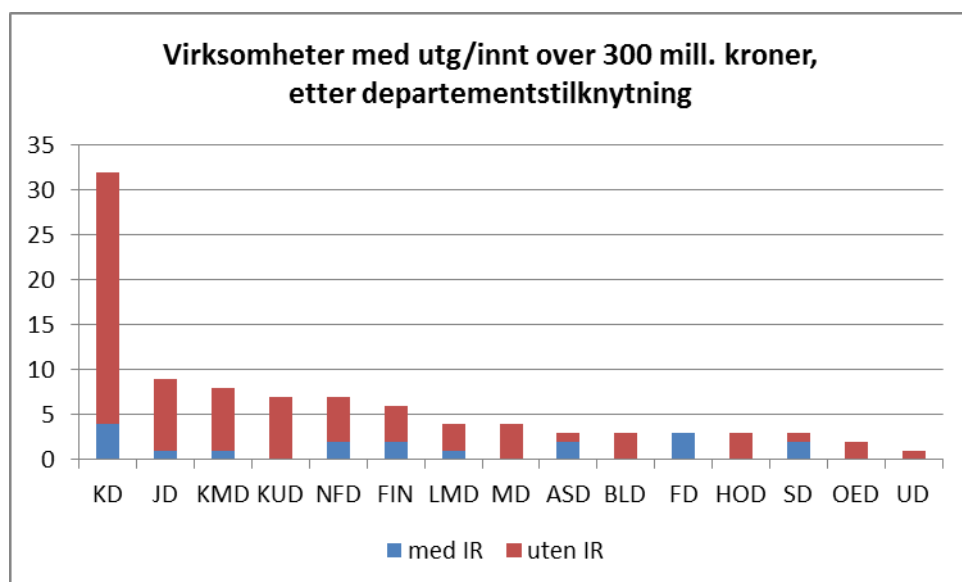
³⁸ Omfatter de virksomheter under FIN som p.t. ikke har etablert internrevisjonsfunksjon, og som størrelsesmessig ligger i området 300-750 mill. kr i sum utgifter. Virksomhetene er SSB (ca. 730 mill. kr.), DFØ (ca. 420 mill.kr.), Finanstilsynet (ca. 345 mill.kr.) og SI (Statens Innkrevingssentral) (ca. 315 mill. kr i utgifter og drøyt 3 mrd. kr. i årlige innkrevinger).

³⁹ Ref. kap. 4.1.5 hvor det er gitt en kort omtale og referanse til pilotprosjektet "Internrevisjon – et samarbeid på tvers", som er et samarbeid mellom Universitetene i Stavanger, Agder og Nordland samt Høgskolen i Bergen.

Statlige virksomheter som allerede har etablert internrevisjonsfunksjon, må også forholde seg til de foreslåtte kravene om standardisering og innretning. Arbeidsgruppen har i alt kartlagt 22 slike virksomheter, jf. omtale i kapittel 4. Internrevisjonene i statlig sektor følger etter arbeidsgruppens oversikt allerede IIA-standardene eller andre internasjonalt anerkjente standarder. De har derfor sannsynligvis en innretning og praksis for utøvelse av internrevisjon som i det vesentlige er i henhold til de foreslåtte rammene. Det forventes at kravene som foreslås i hovedsak vil innebære en hjelp og tydeliggjøring av rammene for internrevisjonen for disse virksomhetene, og at endringene ikke vil innebære vesentlige administrative eller økonomiske konsekvenser for disse.

Departementene vil som etatsstyrer også bli berørt av et krav til vurdering av internrevisjonsfunksjon i sine underliggende virksomheter. Departementet vil ha tilgang til virksomhetens egne vurderinger av behov og nytteeffekter, og må forholde seg til disse. Departementet kan også selv oppfordre eller ta initiativ til utdypende eller sektorovergripende vurderinger og tiltak. Arbeidsgruppen anser uansett en slik involvering som en naturlig del av departementets rolle som etatsstyrer, og at dette ikke vil ha større administrative eller økonomiske konsekvenser. Det kan likevel medføre behov for å videreutvikle kompetansen om styring og kontroll for å kunne vurdere virksomhetenes vurderinger om ev. etablering av internrevisjon og for å vurdere internrevisjonsrapportene som departementet innhenter.

Alle departementene, unntatt Forsvarsdepartementet, har underliggende virksomheter over grenseverdien som ikke har etablert internrevisjon, jf. figur 8.1.



Figur 8.1 Oversikt over departementstilknytning for underliggende virksomheter med utgifter/inntekter over 300 mill. kroner

Ved en eventuell utvidet bruk av internrevisjon i statlige virksomheter, basert på anerkjente standarder, er det grunn til å tro at Riksrevisjonen i større grad vil kunne basere sine

kontroller på internrevisjonens arbeid. Gjennom dialog om årsplaner og rapporter fra internrevisjonen vil trolig den samlede ressursbruken dermed etter hvert kunne justeres noe mellom internrevisjon i forvaltningen og Riksrevisjonens eksterne revisjon.

Arbeidsgruppen vil anbefale at DFØ forvalter den foreslåtte reguleringen av internrevisjon, som et nytt element i regelverksforvaltningen. Det innebærer imidlertid ikke prinsipielt nye oppgaver, jf. omtale i pkt. 7.2 og 7.3. Det kan medføre at DFØ ser behov for å utarbeide et veiledningsmateriale til de nye vurderingskravene, samt tilby kurs eller seminarer om emnet. Det vises også til DFØs veileder av 2011.

Arbeidsgruppen vil anbefale at Finansdepartementet evaluerer innføringen av de nye kravene til internrevisjon etter en periode på om lag 3 år.

LITTERATUR

Sentral litteratur

- DFØ (2013): Veileder i internkontroll, Direktoratet for økonomistyring, Oslo
- DFØ (2011): Rettleiar Statlege verksemdar som vurderer å etablere ein internrevisjonsfunksjon, Direktoratet for økonomistyring, Oslo
- DPFNI (2013), Corporate governance in central government departments: Code of good practice NI, Departement of Finance and Personnel, London, 2013
- ESV (2014), Handledning Statlig internrevision för myndighetsledning, Stockholm
- ESV (2012), Om internrevisionen, Ekonomistyrningsverket, Rapport 2012:48, Stockholm
- ESV (2013), Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2013 om den statliga internrevisionen, Rapport 2013:22, Stockholm
- ESV (2010), Internt kvalitetsarbeite för statliga internrevisorer, Handledning, Stockholm
- EU (2012), Compendium of the public internal control systems in the EU Member States, European Commission
- Finansdepartementet (2003), Reglement for økonomistyring i staten Bestemmelsene om økonomistyring i staten (endret senest i 2013), Oslo
- IMF (2009), Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) - Fiscal Transparency Module - Norway, June 2009
- INFO (Foreningen af Interne Revisorer Danmarks fagtidsskrift), årgang 15, Nummer 52, December 2012
- IIA (2012), Implementing a new internal audit function in the public sector, The Institute of Internal Auditors, Supplemental Guidance, Altamore Springs, April 2012
- INTOSAI (2010a), INTOSAI GOV 9140 – Internal Audit Independence in the Public Sector, INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV) - Internal Control, Johannesburg, 2010
- INTOSAI (2010b), INTOSAI GOV 9150 – Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector, INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV) - Internal Control, Johannesburg, 2010
- INTOSAI (2010c), ISSAI 1610 – Using the Work of Internal Auditors, INTOSAI General Auditing Guidelines - General Auditing Guidelines on Financial Audit, Johannesburg, 2010
- Helse- og omsorgsdepartementet (2012), Prop 12L (2011-2012) Endringer i Helseforetaksmodellen mv., Oslo
- HMG (2012), Next Generation Shared Services - The Strategic Plan, HM Government, Cabinet Office, December 2012
- HMT (2013a), Public Sector Internal Audit Standards - Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector, HM Treasury, London, April 2013
- HMT (2013b), Internal audit customer handbook, HM Treasury, London, July 2013
- NAO (2012), The effectiveness of internal audit in central government, National Audit Office, London, June 2012
- NIRF (2013), Etiske regler og standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon, Norges Interne Revisorer Forening, Oslo, Januar 2013

- NIRF (2005), Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk, Oslo (oversatt av NIRF etter tillatelse fra COSO)
- NIRF (1996), Intern kontroll – et integrert rammeverk, Oslo (oversatt av NIRF etter tillatelse fra COSO)
- OECD (2011), Value for Money in Government: The Netherlands, Paris, 2011
- OECD (2013), Value for Money in Government: Norway, Paris, 2013
- SSØ (2009): Internrevisjon og intern kontroll i statlige virksomheter – en kartlegging, Senter for statlig økonomistyring, Oslo
- SSØ (2005), Risikostyring i staten, Senter for statlig økonomistyring, Oslo
- Stortinget (2013), Innst. 47 S (2012–2013) Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om sak om departementenes tilskuddsforvaltning
- Sveriges riksdag (2003), SOU 2003:93 (Svensk offentlig utredning om internrevisjon)

Internettlenker:

- <http://www.coso.org>
- <http://www.finlex.fi> (tilsvarende lovdata.no)
 - <http://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/1988/19880423?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=1988%2F423> (oversikt over lenke til Lag om statsbudgeten (1988/423))
 - <http://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/2003/en20030175.pdf> (lenke til Government Act 175/2003)
- http://www.esv.se/Verktyg--stod/EA-boken/?page=eabok_ch_7_sec_Internrevisionsf%25C3%25B6rordning (lenke til internrevisionsförordningen i Sverige)
- <https://www.iaa.no>
- <https://www.intosai.org>
- <https://www.isaca.org>
- <http://www.iso.org>
- <http://www.issai.org/>
- <http://lovdata.no/>
 - <http://lovdata.no/sok?q=helseforetaksloven>
 - <http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2006-05-19-16?q=offentleglova>
 - <http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-05-07-21> (lenke til Lov om Riksrevisjonen)
 - <http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-07-02-61?q=spesialisthelsetjenesteloven>
 - <http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1984-03-30-15?q=helsetilsynsloven>
- https://www.nationalbanken.dk/DNDK/OmNB.nsf/side/Intern_Revision!OpenDocument (informasjon om den danske nasjonalbankens internrevisjon)
- <http://www.notisum.se/rnp/sls/lag/20021022.htm> (lenke til den svenske lov om revision av statlig verksamhet)
- http://www.regjeringen.no/upload/KD/Vedlegg/UH/%C3%98konomirapportering/Regsem_2013/Internrevisjon.pdf (informasjon om samarbeidsprosjekt om internrevisjon i universitets- og høyskolesektoren)
- <https://www.retsinformation.dk/Forms/r0710.aspx?id=140272> (lenke til den danske Rigsrevisorloven)
- <http://www.vaasa.fi/WebRoot/380444/Vaasa2010SubpageWithBanner.aspx?id=386065> (lenke til den finske Ekonomistadgan som tilsvare økonómiregelverket)

VEDLEGG A

INTERNREVISJON I ANDRE SEKTORER I NORGE

Vedlegget redegjør kort for bestemmelser og krav til internrevisjon i de regionale helseforetakene og i finanssektoren. I tillegg omtales revisjon i kommunesektoren.

1. INTERNREVISJON I HELSEFORETAKENE

Helseforetakene er eneste statlige særlovsselskap som i lovs form er pålagt å etablere en internrevisjonsfunksjon. Helseforetaksmodellen ble innført fra 2002 og omfatter spesialisthelsetjenesten (sykehusene) i Norge. Det er staten gjennom Helse- og omsorgsdepartementet som eier de regionale helseforetakene (RHF). Disse eier igjen helseforetakene (HF). De regionale helseforetakene har et styre utpekt av departementet. Helseforetakene har et styre utpekt av RHF. Foretaksformen reguleres av Helseforetaksloven, som fra 2013 inneholder et krav om etablering av internrevisjon, jf. lovens § 37a:

«De regionale helseforetakene skal etablere en uavhengig og objektiv internrevisjon.

Internrevisjonen skal gjennom en systematisk og strukturert metode og avgivelse av bekreftelse bidra til forbedringer i risikostyring, internkontroll og virksomhetsstyring. Internrevisjonen skal rapportere funksjonelt til styret og administrativt til daglig leder. Internrevisjonen skal også omfatte helseforetakene som det regionale helseforetaket eier, og inngåelse og oppfølging av avtaler med andre tjenesteytere.

Internrevisjonen skal gjennomføres i henhold til anerkjente standarder og løpende følge virksomheten.

Internrevisjonen kan, uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument og foreta de undersøkelser som den finner nødvendig for å gjennomføre oppgavene...»

1.1 Bakgrunn for kravet om internrevisjon

Helseforetaksloven stiller eksplisitte krav til styre og ledelse om at det skal føre tilsyn med at virksomheten drives i samsvar med aktuelle lover⁴⁰ og bestemmelser, eiers beslutninger i vedtekter og foretaksmøte og vedtatte planer og budsjetter. Loven pålegger styret for regionale helseforetak å drive tilsvarende tilsyn med foretaksgruppen. Som følge av at lovgivningen stiller så vidt omfattende krav til de regionale helseforetakenes tilsyn, internkontroll og virksomhetsstyring, bestemte departementet allerede i 2005 at dette arbeidet skulle understøttes med organisatoriske tiltak i form av opprettelse av styrets revisjonskomite og internrevisjon. Gode erfaringer med å organisere revisjonsarbeidet på denne måten, førte til at departementet, i et høringsnotat i 2011, foreslo at internrevisjon burde bli en obligatorisk lovfestet del av foretaksmodellen⁴¹.

⁴⁰ Sentrale lover er bl.a. Spesialisthelsetjenesteloven og Helsetilsynsloven.

⁴¹ Bakgrunn for kravet om internrevisjon er utførlig drøftet i Prop 120L (2011–2012). Lenke: <http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/dok/regpubl/prop/2011-2012/prop-120-l-20112012/11/4.html?id=683163>

1.2 Departementets vurderinger i tilknytning til høringen

Etter stor tilslutning i høringen vurderte departementet at en lovfesting av ordningen vil styrke internrevisjonens legitimitet. Ny bestemmelse i helseforetaksloven § 21 a om opprettelse av revisjonsutvalg og om utvalgets oppgaver, har følgende ordlyd:

«Styret i regionalt helseforetak velger blant sine medlemmer minst tre personer til styrets revisjonsutvalg...(...)

Styret tilsetter leder for internrevisjonen og fastsetter instruks og årsplaner for internrevisjonen.

Departementet fremholder i sin oppsummering av høringen at hensikten med å etablere en lovfestet internrevisjon er at den skal være en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som skal tilføre merverdi og forbedre virksomhetens drift. Internrevisjonene skal bidra til at virksomheten oppnår målsettingene ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av virksomhetens prosesser for risikostyring, kontroll og virksomhetsstyring. Videre skal internrevisjonen, på vegne av styret, ha en viktig rolle når det gjelder å påse at virksomheten har etablert god risikostyring og internkontroll og at det etterleves i praksis. Internrevisjonens hovedoppgave vil være å avgi bekreftelse til styret og ledelsen på at det er iverksatt hensiktsmessig risikostyring i samsvar med virksomhetens målsettinger, og at det er etablert internkontroll som tar identifisert risiko ned til akseptabelt nivå.

Departementet vurderte at det i lovteksten må fremgå at internrevisjonen skal arbeide etter *anerkjente standarder*⁴².

1.3 Revisjonsstandards, oppgaver, kompetansekrav m.m.

I henhold til Helseforetakslovens § 37a skal internrevisjonen gjennomføres i henhold til anerkjente standarder. Konsernrevisjonen i de regionale helseforetak har gjennomgående lagt til grunn IIA-standardene.

Det fremkommer av revisjonsplaner og instruks til internrevisjonsenhetene at det skal tilstrebes en høy revisjonsfaglig kompetanse. Hensiktsmessig organisering og tilgang på riktig kompetanse, fremheves som viktige premisser for internrevisjonen.

I tillegg til ordinære bekreftelsesoppgaver kan internrevisjonen, innenfor rammene av de anerkjente standarder, gi anbefalinger eller uavhengige, objektive uttalelser, råd eller veiledning innenfor sitt kompetanseområde, for å bidra til forbedringer i foretaksgruppen.

1.4 Rapportering

Konsernrevisjonen skal rapportere resultatet av gjennomførte revisjoner til revisjonsutvalget. Revisjonsutvalget tar stilling til hvilke revisjonsrapporter, oppsummeringer av rapporter, eller annen relevant informasjon, som skal fremlegges for styret i det regionale helseforetaket. Konsernrevisjonen skal rapportere resultatet av revisjonsarbeidet til styret og til administrerende direktør minst en gang i året (årsrapport). Endelig rapport er offentlig.

⁴² Dette er tatt inn i lovens § 37 a tredje ledd, jf. ovenfor.

1.5 Organisering av internrevisjonen i helseforetakene, instruks og årsplaner

Det er etablert internrevisjonsenheter på konsernnivå i alle de fire regionale helseforetakene; Helse Sør-Øst, Helse Vest, Helse Midt og Helse Nord. Internrevisjonsenheterne er organisert under styret for RHF og rapporterer funksjonelt til styret ved revisjonsutvalget og administrativt til administrerende direktør for RHF. Styret fastsetter instruks og årsplaner for internrevisjonen. Instruksene for samtlige regionale helseforetak ligger tilgjengelig på RHF's hjemmesider. Instruksene er relativt ensartet bygd opp, men er mest omfattende og detaljert for Helse Sør-Øst⁴³. Instruksene utdyper formål, ansvar og myndighet, oppgaver og rammer for konsernrevisjonens virksomhet, og er i samsvar med krav og retningslinjer i de etiske regler og faglige anerkjente standarder for utøvelse av intern revisjon.

Internrevisjonen utarbeider aktivitetsplaner basert på risiko- og vesentlighetsbetraktninger. Aktivitetsplanene har et 2-3-årsperspektiv og rulleres årlig. Det legges opp til en viss fleksibilitet i planene slik at det gis rom for mulige ad-hoc-prosjekter ut fra risikosituasjonen i foretaksgruppen til enhver tid.

Revisjonsutvalget fremmer forslag om årlig budsjett for konsernrevisjonen til styret, som fastsetter budsjettet.

Antall ansatte i internrevisjonen varierer noe mellom de fire regionene; fra 3 personer i Helse Nord, Helse Vest og Helse Midt-Norge til 14 personer i Helse Sør-Øst. Det varierer også noe mellom regionene i hvilken grad man på enkelte prosjekter benytter personell frikjøpt fra ulike funksjoner i organisasjonen til internrevisjosoppgaver under ledelse av internrevisjonen.

Konsernrevisjonen har rett til å delta som observatør i alle møter eller fora både i det regionale helseforetaket og i helseforetakene.

1.6 Samarbeid og samordning mellom internrevisjonene

Internrevisjonsenheterne i de regionale helseforetakene har et tett samarbeid. Det fremheves i årsrapportene til enhetene at samarbeidet er nyttig, gitt enhetene sin likhet i størrelse og funksjon. Det er faste møter på ledernivå og opplæringstiltak på medarbeidernivå. Det gjennomføres sporadisk fellesprosjekter og faglige drøftinger mellom enhetene.

I instruks til Helse Sør-Øst står det at konsernrevisjonen skal være en pådriver for faglige kontaktmøter hvor det legges til rette for læring, erfaringsutveksling og gjensidig informasjonsutveksling blant medarbeidere som arbeider med internrevisjonsfaglige problemstillinger i foretaksgruppen, og mellom internrevisjonene i de regionale helseforetak.

1.7 Forholdet til Riksrevisjonen, eksternrevisor og tilsynsmyndigheter

Konsernrevisjonen utveksler informasjon om revisjonsplaner med Riksrevisjonen, med foretaksgruppens valgte, eksterne revisor og med ulike tilsynsmyndigheter. Dette skjer på

⁴³ Instruks for Helse Sør-Øst finnes her: <http://www.helse-sorost.no/omoss/styret/konsernrevisjonen/Documents/Instruks/Instruks%20for%20konsernrevisjonen%20HS%C3%98%2007022013.pdf>

gjensidig basis og har som formål å unngå dobbeltarbeid og unødig belastning for det enkelte helseforetak.

2. INTERNREVISJON I BANK OG FINANSSEKTOREN

Finansmarkedet er den eneste del av privat virksomhet der det foreligger offentlige regler med krav om internrevisjon. Enkelte andre områder har sterke bransjeføringer for etablering og bruk av internrevisjon, men uten at det er basert på lov eller forskrift.

I etterkant av den norske bankkrisen fastsatte Kredittilsynet (nå Finanstilsynet) i januar 1994 en forskrift for norske forretnings- og sparebanker om *klargjøring av kontrollansvar, dokumentasjon og bekreftelse av den interne kontroll*. Denne forskrift ble gitt med generell hjemmel i tilsynsloven. Det ble i 1996-97 vedtatt en mer presis hjemmel i tilsynsloven (§ 4.2) og kravet til internkontroll ble utvidet til forsikring og verdipapir-handel.

I 2002-2003 ble forskriften vurdert på ny der behovet for en organisert internrevisjon i større finansinstitusjoner sto sentralt. Etter høring fastsatte Kredittilsynet ny forskrift med hjemmel i tilsynslovens § 4.2, med virkning fra 1. januar 2003. *Alle banker, forsikringsselskap, kredittforetak, finansiering-foretak, pensjonskasser og fond, verdipapir-foretak og fondsforvaltningsselskap med en forvaltningskapital for egne og kunders regning på over 10 milliarder kroner ble pålagt å etablere internrevisjon*. Kravet gjaldt også børser og oppgjørssentraler, samt Verdipapirsentralen - institusjoner som er viktige for et velfungerende marked og som har stor operasjonell risiko. Foretak som ikke allerede hadde etablert en slik funksjon, fikk frist til 1. januar 2004 med etableringen. Det ble understreket at uansett finansinstitusjonens størrelse, skal foretakets styre ha ansvar for å vurdere behovet for opprettelse av en internrevisjon og innretningen av den.

I 2008-2009 foretok tilsynet ny gjennomgang av forskriftens virkeområde. Krav om internkontroll og risikostyring ble utvidet til også å omfatte inkassoforetak og regnskapsførerselskaper, men forskriftens bestemmelse om internrevisjon ble ikke gjort gjeldende. Begrunnelsen var at disse tilsynsområdene er preget av mindre foretak der den operasjonelle risikoen fra et samfunnsperspektiv ikke er kritisk. Forskriften ble samtidig revidert og oppdatert.

Forskriftens § 9 inneholder kravet om internrevisjon og om at slik revisjon skal gjennomføres i henhold til anerkjente standarder. I det tilhørende veiledende rundskriv beskrives internrevisjonsfunksjonen slik:

“Internrevisjonen skal, uavhengig av administrasjonen, foreta systematiske risikovurderinger og undersøkelser av internkontrollen for å sikre at den virker på en hensiktsmessig og betryggende måte. Styret skal godkjenne tildelingen av ressurser til internrevisjonen og årsplaner for virksomheten.

Internrevisjonen er et viktig ledd i styrets overvåking av risikostyringen og internkontrollen. Funksjonen er særlig aktuell i store og kompliserte organisasjoner, men også i mindre foretak med høy operasjonell risiko. Internrevisjonen innebærer en styrking av internkontrollen og kan være aktuell å vurdere også i foretak som ikke er pålagt å ha internrevisjon.

Internrevisjonen er et selvstendig fagområde, med egne standarder, metoder og etiske regler. Norges Interne Revisorers Forening utarbeider standarder innen fagområdet. Internrevisjonsfunksjonen kan helt eller delvis utkontrakteres. Foretakets eksterne revisorer kan ikke være internrevisor da det er i strid med revisorlovens § 4-5 annet ledd.”

Da kravet om internrevisjon kom i 2002-2003 ble det godt mottatt i finansnæringen. Det ble sett på som et naturlig tiltak både for å styrke kontrollmiljøet i hver enkelt virksomhet og bidrag til bedre omdømme og tillit i samfunnet for øvrig. Den positive reaksjonen hang også sammen med at kravet om internrevisjon var utformet kort og generelt. Det avspeilte at oppgavene vil variere sterkt mellom institusjoner. Det er et verktøy for internkontroll og bekreftelse. Det ble ikke lagt opp til innsamling eller standardisering av de rapporter internrevisjonene utarbeider.

Finanstilsynet gjør likevel bruk av rapportene fra internrevisjonen i sitt løpende tilsynsarbeid. Ved stedlige tilsyn gir de god innsikt i institusjonens kontrollmiljø og egen oppfølging av internkontroll og risikostyring. De stedlige tilsyn gir også mulighet til å vurdere kvaliteten på internrevisjonen. Inntrykket har vært at internrevisjonen i hovedsak har god kvalitet og en sterk stilling i institusjonene. Fra tid til annen får en bekreftet at kvaliteten på saksbehandlingen kan være klart dårligere i mindre institusjoner som ikke har en organisert internrevisjon. Det har likevel vært ansett som uforholdsmessig å pålegge alle institusjoner, også de mindre, å bruke internrevisjon.

10 milliarder-grensen har ligget fast siden 2003, noe som har medført at et økende antall institusjoner omfattes. For 2013 antar en at 27 banker, 10 forsikringsselskaper, 18 verdipapirforetak og forvaltningsselskaper og 7 infrastrukturforetak på verdipapiriområdet ble omfattet av kravet. Mange av de mindre institusjoner dekker funksjonen gjennom kjøp av tjenester. En er ikke kjent med at det har vært søknader om unntak fra kravet.

Det har ikke kommet ønsker fra finansmarkedets organisasjoner om å endre grensen på 10 milliarder. Dette avspeiler en erkjennelse av at internrevisjon, eventuelt utført av eksterne, er en nyttig og betryggende funksjon, også for mellomstore og mindre institusjoner i finansmarkedet.

Det er utviklet et samarbeid slik at ekstern revisor kan bygge sin virksomhet på internrevisjonens arbeid. I en større bank fant Finanstilsynet (som tilsynsmyndighet for revisjon) at ekstern revisor hadde basert seg på internrevisjonen i for stor grad. Ekstern revisor ble derfor pålagt å utføre flere selvstendige revisjonshandlinger for å kunne gi en tilstrekkelig uavhengig bekreftelse av regnskapet. Denne saken vakte internasjonal oppmerksomhet.

Det er de enkelte finansinstitusjoner som selv bestemmer omfang og rekruttering til internrevisjonene. Kombinasjonen av et offentlig rammeverk fra Finanstilsynet og de internasjonale og nasjonale standarder som følges, har bidratt til å skape en god plattform slik at internrevisjonene både nyter respekt innad i institusjonene og allment i markedet.

3. REVISJON I KOMMUNESEKTOREN

Kommuner og fylkeskommuner må enten opprette en egen kommunal eller fylkeskommunal revisjon, en felles revisjon for flere kommuner eller fylkeskommuner innen et revisjonsdistrikt eller inngå avtale med annen revisor. Ordningen er hjemlet i Kommuneloven. Revisjonsarbeidet skal omfatte regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Kommunenes eller fylkeskommunenes revisor skal rapportere resultatene av sin revisjon og kontroll til kontrollutvalget. Kommunestyret velger selv medlemmene til kontrollutvalget.

Det er et krav at forvaltningsrevisjon gjennomføres i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området. En slik standard er RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon som er fastsatt av styret i Norges Kommunerevisorforbund (NKRF). Den bygger på internasjonalt anerkjente standarder og prinsipper vedtatt av [INTOSAI](#) og [IIA](#). Standarden gir veiledning i hvordan en forvaltningsrevisjon kan planlegges, gjennomføres og rapporteres. NKRF har med utgangspunkt i standarden utarbeidet en egen [veileder](#) i forvaltningsrevisjon.

Kommunal- og regionaldepartementet og Kommunenes sentralforbund har utgitt veiledningsmateriell og arrangerer kompetansetiltak og nettverk blant annet innenfor fagområdet internkontroll.

Arbeidsgruppen har ikke kartlagt eller innhentet erfaringer knyttet til denne ordningen og det gis ikke noen ytterligere omtale av revisjon i denne sektoren i denne rapporten.

VEDLEGG B

INTERNASJONALE ERFARINGER AV STATLIG INTERNREVISJON

Dette vedlegget omfatter en kort oversikt over regulering og bruk av internrevisjon i Sverige, Danmark, Finland, Nederland og Storbritannia. Avslutningsvis oppsummeres det noen hovedtrekk ved bruk av internrevisjon i medlemslandene i EU generelt.

1. SVERIGE

Den svenske administrative modellen karakteriseres av en kollegial regjeringsmodell og ved at beslutningsmyndighet fra regjeringen delegeres til statlige virksomheter. Dette innebærer en relativt svak departemental styring. Tidlig på 1990-tallet viste undersøkelser utført av Riksrevisionsverket og Riksdagens revisorer manglende oppmerksomhet på virksomhetens internkontroll. Fra 1995 ble det stilt krav til etablering av internrevisjon i utvalgte virksomheter, og det ble stilt krav til ledere av samtlige statlige virksomheter om å avgi en erklæring i årsrapporten om internkontrollen er tilfredsstillende. Virksomhetenes erklæringer aggregeres til en nasjonal erklæring som bekrefter overfor parlamentet og EU hvorvidt det foreligger et rammeverk for å sikre tilfredsstillende internkontroll av forvaltningen av blant annet EU-midler.

1.1 Myndighetenes regulering av internrevisjon

Få eller ingen av internrevisjonene som finnes i staten i dag ble opprettet frivillig. 1. juli 1995 trådte en egen forskrift om internrevisjon i kraft, som et virkemiddel for å styrke virksomhetenes internkontroll. I 2006 introduserte regjeringen et nytt sett regler og forskrifter som samlet utgjør rammeverket for intern styring og kontroll. *Internrevisionsförordningen* (2006:1228) ble den sentrale reguleringen av arbeidet med internrevisjon i Sverige. Sammen med *Myndighetsförordningen* (2007:15), *Förordningen om styrning och kontroll* (2007:603) og *Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag* (2000:605) utgjør *Internrevisionsförordningen* statens rammeverk for intern styring og kontroll. Det finnes også andre forskrifter om risikostyring og kontroll. Regjeringen tar den formelle beslutningen om hvilke statlige virksomheter som skal følge förordningen og som dermed pålegges å opprette eller ha en internrevisjonsfunksjon. Det er departementene som i forkant av beslutningen, har foreslått hvilke av deres virksomheter som skal etablere internrevisjon.

Internrevisionsförordningen stiller også krav til hva bruk av internrevisjon innebærer i praksis. Internrevisjonen skal ledes av en person som er ansatt i virksomheten og skal administrativt være plassert i direkte linje til virksomhetsleder. Den har som hovedoppgave å undersøke og anbefale tiltak for å forbedre virksomhetens interne styring og kontroll.

Det skal fremkomme i virksomhetenes instruks eller i en særskilt forordning om virksomheten omfattes av *Internrevisionsförordningen*. Förordningen bygger på IIA-standardene, men er mer overordnet. Det gis henvisninger til allment aksepterte internrevisjonsstandarter og IIA-standardene nevnes spesifikt.

I en rapport fra ESV om internrevisjon fra 2009 ble det vist til at noen av de virksomhetene som var pålagt å opprette internrevisjon ikke forstod hvorfor. ESV påpekte at kriteriene for

regjeringens beslutning om hvilke virksomheter som skal etablere internrevisjon gjelder risiko og vesentlighet, men det gis ikke tilgang til eller innsyn i kriteriene med unntak for håndtering av EU-midler.

I følge ESV er vanlige *vesentlighetskriterier* for internrevisjons-myndigheter:

- store pengetransaksjoner
- totale kostnader (virksomhetskostnader og overføringer) som overstiger en milliard SEK
- totale eiendeler/kapital i balansen som overstiger en milliard SEK
- at det er over 1000 ansatte i virksomheten

Utover disse kriteriene stiller EUs regelverk krav om at noen typer virksomhet skal omfattes av internrevisjon. Vanlige *risikokriterier* som kjennetegner internrevisjons-myndigheter er at:

- Virksomheten har en desentralisert organisasjon
- Det finnes en omfattende delegering i beslutningstakingen til den enkelte saksbehandler
- En stor del av virksomheten handler om manuell håndtering
- Det er utstrakt grad av skjønsmessige vurderinger når det tas beslutninger⁴⁴

1.2 Bruk av internrevisjon

I 2014 er 65 statlige virksomheter pålagt å etablere internrevisjon. Omtrent halvparten av disse har styrer. Disse virksomhetene forvalter til sammen over 90 % av statens midler. Antallet virksomheter som er pålagt å etablere internrevisjon har økt de siste årene. I 2009 var det 56 virksomheter. Regjeringskansellet har en internrevisjon som reviderer departementene. Det finnes ingen internrevisjoner på departementsnivå i Sverige som reviderer underliggende virksomheter.

Det finnes 41 "enslige" internrevisorer og 12 internrevisjoner samarbeider med andre internrevisjoner – særlig om utviklings- og kvalitetsarbeide, råd om revisjonsrapporter, mv. Antallet statlige internrevisorer er omtrent 140. Internrevisjonene utfører både bekreftelsesoppdrag, herunder finansielle, forvaltnings- og etterlevelsesrevisjoner, og rådgivningsoppdrag.

1.3 Organisering av internrevisjoner

Det organisatoriske oppsettet for internrevisjon er basert på *Internrevisionsförordningen*. ESV skal utvikle, forvalte og samordne den statlige internrevisjonen ved å regulere og tilføre grunnleggende kunnskaper og ferdigheter til de som arbeider med internrevisjon i staten, men utfører ikke selv internrevisjon. ESV har utgitt og oppdatert sine "föreskrifter og allmänna råd" til *Internrevisionsförordningen*. ESV har fra 2006 kartlagt og evaluert den statlige internrevisjonen årlig. ESV besøker som ledd i kartleggingen et utvalg internrevisjoner. ESV rapporterer årlig til regjeringen om etterlevelse av *Internrevisionsförordningen*.

⁴⁴ *Handledning Statlig internrevision för myndighetsledningen s. 11, ESV (2014)*

Som i Norge er den svenske riksrevisjonen underlagt parlamentet. Riksrevisionen utfører omtrent 30 forvaltningsrevisjoner og regnskapsrevisjon av om lag 250 virksomheter hvert år. Riksrevisjonen kan utpeke revisorer til å revidere selskaper med statlig eierskap og stiftelser.

Statlige etater skal gi Riksrevisionen den hjelp og den informasjon som den trenger for sin granskning, jf. lov (2002:1022) om revision av statlig virksomhet. Det er relativt uvanlig at Riksrevisionen velger å støtte seg på internrevisjonens arbeid.

2. DANMARK

I Danmark står departementene sterkt og det er en klar sektortilnærming i den sentrale administrasjonen. Offentlig sektor er inndelt i departementale porteføljer og det er ministeren som har det endelige politiske ansvaret for porteføljen. I Danmark har man vært særlig opptatt av å etablere et finansielt rammeverk for at ministeren skal kunne følge opp sitt sektoransvar.

2.1 Myndighetenes regulering av internrevisjon

I Danmark er det ikke krav om internrevisjon i statlige virksomheter, men Rigsrevisorloven regulerer adgangen til å opprette internrevisjon. I henhold til Rigsrevisorloven § 9 inngås en avtale med *Rigsrevisjonen* dersom et departement eller en virksomhet ønsker å opprette internrevisjon. Ved inngåelse av avtale vurderes blant annet virksomhetens modenhet når det gjelder regnskapsforvaltning⁴⁵. Avtalen inngås mellom riksrevisjonen og den enkelte minister.

Rigsrevisionen har ansvar for den samlede revisjonen av virksomhetene og fører tilsyn med internrevisjonene. Riksrevisjonen har likevel ikke instruksjonsmyndighet over internrevisjonene. Folketinget justerer riksrevisjonens budsjett dersom internrevisjoner opprettes eller nedlegges.

Internrevisjonene bygger sitt arbeid på riksrevisjonens standarder “God offentlig revisjonsskikk” og “Rigsrevisionens Revisionsstandards” (RRS), som er standarder både for forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon. IIA-standardene benyttes ikke som primære standarder, men de brukes i noen grad som bakgrunn og i undervisning av medarbeidere.

2.2 Bruk av internrevisjon

I 2009 var det 44 statlige virksomheter som hadde etablert en internrevisjon. I 2014 var det inngått § 9-avtaler mellom riksrevisjonen og åtte departementer og statlige virksomheter⁴⁶. Siden flere av

⁴⁵ Overordnet er det verdt å bemerke at det ikke er konkrete kriterier som brukes i vurderingen, utover § 9-avtalen. Der er det en nærmere omtale av en historisk betinget praksis, jf. betænkning nr. 1258 av 1993 om intern revision i staten. Her fremheves blandt annet følgende kriterier;

- Rigsrevisor har fortsatt overordnet ansvar for at det utføres en betryggende revisjon innenfor hele området Rigsrevisionen etter loven skal revidere
- At det tilstrebes størst mulig uavhengighet hos internrevisjonen ift. den reviderte myndighet
- At internrevisjonen utfører hovedsaklig finansiell revisjon bortsett fra lønnsrevisjon
- Det bør være et frivillig anliggende, om de enkelte departementer vil etablere internrevisjon, og herunder om de vil inngå § 9-avtale med Rigsrevisionen.

⁴⁶ Skatteministeriets Interne Revision, Forsvarsministeriets Interne Revision, Finansministeriets Koncernrevision, NaturErhvervstyrelsens Interne Revision, Rigspolitiets interne revision, Banedanmarks interne revision, Danmarks Radios interne revision og Nationalbankens interne revision.

disse har en konserntilnærming, så omfattes langt flere enn åtte virksomheter av de nevnte avtalene.

Internrevisjonene har finansiell revisjon, herunder virksomhetens regnskap, som sin hovedoppgave. De også kan gjennomføre forvaltnings-, etterlevelse- og operasjonell revisjon, som da utføres parallelt med den finansielle revisjon. Riksrevisjonen begrenser seg til et tilsyn og etter omstendighetene supplerende revisjon der det er etablert internrevisjon, men har hovedansvar for større undersøkelser. Det er totalt drøyt 100 internrevisorer i staten i Danmark.

Både virksomhetsleder og riksrevisjonen mottar rapportene fra internrevisjonen.

2.3 Organisering av internrevisjoner

Det er ikke en ensartet organisering av internrevisjonene i Danmark. Deler av organiseringen er historisk betinget, ved at man har valgt å ta utgangspunkt i etablerte internrevisjonsmiljøer i den enkelte virksomhet. Et eksempel på dette er at Nationalbankens revisjon har ansvar for revisjon av fem virksomheter underlagt Finansministeriet.⁴⁷ Andre virksomheter er organisert etter en konsernmodell. Det innebærer at en revisjonspool er plassert i departementet og at denne reviderer (flere) underliggende virksomheter. Et eksempel på dette er at Finansministeriet har etablert en internrevisjon, med arbeidsplass i ministeriet, som reviderer Finansministeriet, Moderniseringsstyrelsen, Digitaliseringsstyrelsen, Statens IT og Statens administrasjon⁴⁸. Det er riksrevisjonen som reviderer selve departementet. Samarbeidet mellom internrevisjonene og riksrevisjonen er organisert gjennom faste møter.

Enkelte av internrevisjonene er dessuten satt ut på anbud til private revisjonsfirma. Dette er eksempelvis praksis ved alle de åtte universitetene.

Det er ikke etablert noen felles koordineringsfunksjon for internkontroll eller internrevisjon i statlig sektor i Danmark.

I Danmark har man ingen styrer eller revisjonskomitéer.

3. FINLAND

Regjeringen i Finland har generell kompetanse og tar beslutninger i plenum i saker som omfattes av Regjeringsloven⁴⁹. Departementene har juridiksjon i andre saker enn de som ligger til regjeringen og departementene kan delegere beslutninger innenfor sine myndighetsområder til underliggende virksomheter gjennom dekreter.

Siden 1990 har internkontroll med finansene i den sentrale forvaltningen blitt forbedret i Finland. Det ble gjennomført omfattende reformer med tilhørende lovendringer på 2000-tallet. Som et resultat av dette er internkontroll i dag et integrert element i styringen. Som en del av dette

⁴⁷ Danmark Nationalbanks interne revision utfører i samarbeid med Rigsrevisionen revisjon af Danmarks Nationalbanks forvaltning af Statsgælden, Den Sociale Pensionsfond, Højteknologifonden og Forebyggelsesfonden.

⁴⁸ Herunder Økonomiservicesenteret (ØSC) og Finansservicesenteret (FSC)

⁴⁹ Government Act 175/2003 - <http://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/2003/en20030175.pdf>

utviklingsarbeidet ble det også opprettet funksjoner for koordinering av arbeidet med internrevisjon.

3.1 Myndighetenes regulering av internrevisjon

I Finland reguleres virksomhetenes ansvar for internkontroll i *Lag om statsbudgeten* (1988/423)⁵⁰ og *Förordningen om statsbudgeten*⁵¹. Dersom internkontrollens formål ikke kan nås ved hjelp av andre metoder eller funksjoner, kan internrevisjon i henhold til förordningen opprettes. Statskontoret⁵² i Finland har også utgitt *Ekonomistadgan*⁵³, som har likhetstrekk med Økonomiregelverket i Norge. Også her stilles det krav til internkontroll og virksomhetene skal blant annet ta stilling til hvilke allment aksepterte standarder de skal følge, og her nevnes INTOSAI og COSO.

I Finland er det departementene og virksomhetsledelsen som vurderer behov for opprettelse av internrevisjon, blant annet ut fra kravene vedrørende internkontroll. Det mest vanlige er at internrevisjonen er underlagt et departement eller ledelsen i virksomheten⁵⁴. Det finnes ingen felles kriterier som benyttes i vurderingen av om en virksomhet skal opprette internrevisjon, men den finske riksrevisjonen - *Statens revisionsvärk* - tar stilling til om internkontrollen er tilfredsstillende. Virksomhetens størrelse og omfang og egenskaper ved virksomhetens funksjoner og tjenester spiller også inn i vurderingen. Retningslinjer eller prosedyrer for internrevisjonen forelegges departement eller virksomhetsledelsen og normalt også riksrevisjonen. Felles standarder og anbefalinger vedrørende internrevisjon må tas i betraktning når internrevisjonen opprettes.

Departementer og underliggende virksomheter kan selv velge hvilke(t) rammeverk de benytter for risikostyring og internkontroll, men det er en vanlig anbefaling å benytte COSO ERM⁵⁵. Felles standarder og anbefalinger for internrevisjon må, i henhold til *Förordningen om statsbudgeten* § 70, vurderes i forbindelse med etablering eller organisering av internrevisjonsenheten.⁵⁶

Forholdet til ekstern revisor er ikke regulert på annen måte enn at den interne instruks for internrevisjonen skal sendes til riksrevisjonen og til overordnet departement. Dette er regulert i § 70 i *Förordningen om statsbudgeten*. Den finske riksrevisjonen vurderer uavhengigheten og formålseffektiviteten av virksomhetenes internrevisjoner. Dersom riksrevisjonen benytter internrevisjonsrapporter, må det være avtalt med virksomhetens ledelse. Noen internrevisjonsrapporter benyttes som bakgrunnsmateriale for blant annet *Statens revisionsvärks* revisjonsplaner. Riksrevisjonen må imidlertid samle inn og vurdere revisjonsbevis på selvstendig

⁵⁰<http://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/1988/19880423?search%5Btype%5D=pika&search%5Bpika%5D=1988%2F423>

⁵¹ Første gang utgitt 11.12.1992, men med flere oppdateringer på 2000-tallet. Under kapittel 9 Intern kontroll er det gjort oppdateringer i 2000, 2004, 2009 og 2011

⁵² DFØs søsterorganisasjon i Finland.

⁵³ <http://www.vaasa.fi/WebRoot/380444/Vaasa2010SubpageWithBanner.aspx?id=386065>

⁵⁴ Statskontoret har eksempelvis en egen internrevisjonsenhet

⁵⁵ I noen virksomheter tas også ISO-standarder i betraktning.

⁵⁶ *Finlex.fi - Förordningen om statsbudgeten § 70. I praksis betyr dette ofte at IIA-standardene benyttes, men det finnes ingen krav om eller regulering av dette og IIA-standardene følges så langt det vurderes hensiktsmessig, i følge det finske Finansdepartementet.*

grunnlag og komme fram til sine egne konklusjoner. Normalt vil internrevisjonene ha flere uformelle møter med riksrevisjonen i løpet av et år.

3.2 Bruk av internrevisjon

I Finland brukes internrevisjon både i departementer og i underliggende virksomheter. Nesten alle departementene har etablert internrevisjonsfunksjoner⁵⁷. Størrelsen på internrevisjonene i departementer og underliggende virksomheter varierer fra en til 10 revisorer. Det foretas også kjøp av internrevisjonstjenester.

Internrevisjonen rapporterer til ledelsen og rapportene går normalt ikke til regjeringsnivå.

3.3 Organisering av internrevisjoner

Internrevisjonen skal normalt være plassert i en direkte linje til virksomhetens øverste ledelse og ha denne som oppdragsgiver. Finansdepartementet har en koordinerende rolle i arbeidet med internkontroll, risikostyring og pålitelighet av finansiell rapportering. Regjeringens finansielle kontroller har et felles overvåkingsansvar overfor regjeringen for finansielle forhold og resultatoppnåelse.

Det finnes et rådgivende utvalg for internkontroll og risikohåndtering i staten⁵⁸. Det er også etablert en "internrevisjonsdivisjon" for koordinering og utvikling av internrevisjon, med representasjon fra internrevisjonsfunksjoner i alle departementer. Det pågår en debatt om behovet for å etablere en internrevisjon eller et servicesenter for internrevisjon på regjerings- eller departementsnivå.

Revisjonskomitéer benyttes ikke i Finland.

Det er vanlig blant statlige internrevisorer å være sertifisert internrevisor (CIA), selv om dette er frivillig. Mer vanlig er det å være Chartered Public Finance Auditor (CPFA), som er en sertifiseringsordning for finansielle revisorer i offentlig sektor.

4. Nederland

En beslutning av regjeringen i Nederland er alltid en beslutning som vedkommende fagstatsråd står ansvarlig for overfor parlamentet. Embetsmenn er kun ansvarlig overfor statsråden, ikke overfor parlamentet.

I perioden 1985-1995 ble det gjennomført en rekke endringer i styring og kontroll i den nederlandske statsforvaltningen. Det ble etablert rundt 40 underliggende virksomheter (internal agencies) med ansvar for gjennomføring av politikken og operasjonelle oppgaver. Det er også etablert en rekke (flere hundre) lovbaserte virksomheter under departementene, der statsråden ikke har ansvar for løpende operasjonelle forhold, men bare har et systemansvar for styring og kontroll og ansvar for det regulatoriske rammeverket for virksomheten.

4.1 Myndighetenes regulering av internrevisjon

⁵⁷ Det er bare Finansdepartementet og Statsministerens kontor som ikke har egne internrevisjonsenheter.

⁵⁸ "Advisory board for internal control and risk management" på engelsk, jf. kompendium fra EU-kommisjonen

Oppgavene til internrevisjonen er lovregulert og detaljert gjennom kongelig resolusjon. Det er kun adgang til å utføre finansiell, etterlevelseshet og operasjonell internrevisjon, hvorav den sistnevnte gjøres på forespørsel fra virksomhetsledelsen. Virksomhetsledere kan be internrevisjonsdirektoratet å gjøre en operasjonell revisjon av deres system for intern informasjon og intern styring og kontroll.

De årlige finansielle og etterlevelsesheterevisjonsrapportene fra felles revisjonsdirektorater (GAD) blir sendt til riksrevisjonen slik at riksrevisjonen kan gjøre bruk av resultatene fra internrevisjonen. Denne forpliktelsen er lovregulert.

Det er ikke regulert et permanent revisjonsstyre i staten.

Revisjonsstandarter er regulert gjennom forskrifter. Krav til objektivitet for internrevisor og revisors rolle og myndighet er styrt gjennom yrkesetiske retningslinjer.

4.2 Bruk av internrevisjon

Hvert departement fikk i 1987 sin egen internrevisjonsavdeling, som en del av en større plan for å forbedre regnskapsføringen i staten. Denne avdelingen ble bl.a. ansvarlig for den årlige finansielle revisjonen for departementet og underliggende virksomheter som inngår i statsrådets operasjonelle ansvarsområde (internal agencies). I tillegg skulle internrevisjonen utføre operasjonell og IT-revisjon og revidere tredjeparter som mottar offentlige tilskudd.

En rapport fra OECD viser at Nederland er ett av få land der internrevisjonen reviderer regnskapsrapportene (finansiell revisjon). Denne oppgaven legger beslag på mye ressurser i internrevisjonen, og fortrenger kapasitet til de øvrige oppgavene for internrevisjonen, samtidig som det kan oppstå interessekonflikter mellom denne revisjonsoppgaven og rådgivning til virksomhetsledelsen. Ressursbruken på internrevisjon har vokst mye, til rundt 800 ansatte i 2009 fra mindre enn 50 i 1987. (OECD, 2011)

Riksrevisjonen er konstitusjonelt uavhengig og reviderer årsregnskapet for departementene og virksomhetene. Riksrevisjonen kan beslutte om eventuell supplerende (finansiell, etterlevelseshet eller operativ) revisjon utover det arbeidet som internrevisjonen har gjort. Videre deltar riksrevisjonen som observatør på de månedlige møtene for internrevisjonsdirektørene i departementene. I tillegg er det jevnlig konsultasjon mellom riksrevisor og finansministeren om revisjonspolitik (f.eks. om revisjonsstandarter eller presentasjonen av finansiell informasjon i årsrapporter).

4.3 Organisering av internrevisjoner

Fra 2007 har det vært en utvikling mot mer horisontal prosessintegrasjon i statsforvaltningen gjennom etablering av fellestjenester (shared service centres), herunder også for internrevisjon. Eksisterende internrevisjonsenheter i seks ministerier ble først slått sammen til to revisjonsdirektorater som leverer internrevisjonstjenester til hhv. to og fire ministerier (GAD). I tillegg hadde fem ministerier egne internrevisjonsdirektorater (IAD). Direktøren for et internrevisjonsdirektorater er direkte underlagt departementsråden og til statsråden. Fra 2012 er alle IAD slått sammen med GAD til ett senter for fellestjenester på internrevisjonsområdet, underlagt

departementsråden i finansdepartementet og finansministeren. GAD er likevel ikke lagt opp til å være et sentralt revisjonsapparat for finansministeriet.

Noen ganger etableres det midlertidige revisjonskomiteer der riksrevisjonen, noen internrevisjonsdirektører og representanter fra budsjettavdelingen i finansdepartement møtes. I tråd med forskriftsregulering har hvert departement (ministerium) en revisjonskomite som gir råd til statsråden og departementsråden om anbefalinger fra revisjonen, operasjonelle styringsspørsmål og risikostyring, og til tider også om den årlige revisjonsplanen for internrevisjonen. Revisjonskomiteen er et faglig organ som består av representanter fra toppledelsen, økonomidirektør, internrevisjonsdirektør og eksterne eksperter.

Internrevisorer i staten må gjennomgå kontinuerlig yrkesutdanning (CPE). De må hvert år ta utdanning tilsvarende et minimum av CPE-studiepoeng. Internrevisorene kan følge selvvalgte kurs som gis av sertifiserte utdanningsinstitusjoner.

5. Storbritannia

Statsrådene i Storbritannia er ansvarlig for regjeringens politikk og for maktutøvelse, beslutninger og aktivitet innenfor sitt område/sector. (DPFNI 2013) Den øverste embetsmannen i en statlig virksomhet (virksomhetsleder, "Accounting Officer") støtter statsråden, men er direkte og personlig ansvarlig overfor Parlamentet og offentligheten for etterlevelse av gjeldende lover, regler og standarder, effektiv forvaltning av tildelte offentlige midler og gjennomførbarheten av arbeidet. Virksomhetsleder skal signere og offentliggjøre en erklæring som inkluderer intern styring og kontroll (Governance Statement, formerly Statement on Internal Control) i årsrapporten. Riksrevisjonen (National Audit Office) undersøker på vegne av Parlamentet hvordan offentlige midler har blitt brukt.

Fra 1980-tallet har det vært lagt vekt på å skille politikkutforming og tjenestelevering i staten. Det har ført til at det er blitt etablert en rekke virksomheter (executive agencies) under departementene. Øverste embetsmann (Departmental Accounting Officer) i vedkommende departement skal likevel utøve effektivt tilsyn med virksomhetene.

5.1 Evaluering av internrevisjon i Storbritannia

Riksrevisjonen har evaluert internrevisjon i staten (NAO, 2012). Det ble gjort en vurdering av internrevisjonens strategi og kvalitet på arbeidet, de ansattes kvalifikasjoner og om internrevisjonen jevnlig vurderer sine resultater. Riksrevisjonen påpekte at Finansdepartementet ikke har uttrykt tilstrekkelig tydelige forventninger til hva internrevisjonen skal levere i virksomhetene. Riksrevisjonen mente det er grunnen til at det observeres stor variasjon i hvordan de overordnede standardene er anvendt i virksomhetene. Det ble påpekt bl.a. at det gjennomgående er for lite oppmerksomhet på revisjon av hovedsystemer (core systems) i virksomhetene. Riksrevisjonen uttrykker også at variasjonen i kvalitet og revisjonsdekning gjør at internrevisjonens arbeid ofte ikke tilstrekkelig støtter eksterne revisjonens arbeid. Dette skyldes delvis at revisjonsstandardene er for lite operasjonalisert mht. hva som konstituerer godt kvalitativt revisjonshåndverk.

Riksrevisjonen konkluderer videre med at internrevisjonen i Storbritannia ikke har gitt tilstrekkelig merverdi for pengene, og gir seks anbefalinger for å rette opp dette:

- Finansdepartementet bør uttrykke en klar strategisk betydning av internrevisjonens rolle og forventet innretning og kvalitet på internrevisjonstjenester.
- Basert på finansdepartementets strategiske rolleforståelse bør virksomhetsledere etablere klare forventninger til internrevisjonens tjenestenivå og følge opp internrevisjonens ytelser.
- Finansdepartementet bør etablere en gruppe med erfarne internrevisorer som utøver felles faglig lederskap, veileder om faglig kvalitet (professional excellence), forbedrer kompetanse og følger opp resultater.
- De enkelte internrevisjonsenheter bør vedta detaljerte operasjonelle standarder i tillegg til de overordnede standardene fra finansdepartementet.
- Finansdepartementet bør utvikle en plan for kompetanseutvikling.
- Internrevisjonene bør rapportere resultater og bli holdt ansvarlige i hht. et sett av ytelseskrav som er avtalt med virksomhetsleder og revisjonsutvalget. Ytelseskravene bør tilpasses virksomhetens mål og inkludere felles indikatorer for å sammenligne ytelser og produktivitet på tvers i forvaltningen.

De fleste av anbefalingene ovenfor er fulgt opp av Finansdepartementet (Treasury) i et omfattende program som er fanget opp i beskrivelsen nedenfor.

5.2 Myndighetenes regulering av internrevisjon

Internrevisjon er ikke hjemlet i lov eller forskrift, men er nedfelt som en obligatorisk del av de sentrale styringsreglementene (bl.a. DPFNI 2013). Retningslinjer fra finansdepartementet (HM Treasury) krever (fra 2005) at alle statlige virksomheter skal ha et styre støttet av et uavhengig revisjons- og risikoutvalg. Retningslinjene krever også at hver virksomhet i staten har en internrevisjonsfunksjon. Finansdepartementet fastsetter overordnede standarder og retningslinjer for statlig internrevisjon og gir veiledning om god praksis. Den primære hensikten med internrevisjon er å gi virksomhetsleder en objektiv vurdering av, og oppfatning om, organisasjonens rammeverk for risikohåndtering, styring og kontroll er tilstrekkelig og effektivt. Det er et krav at lederen for internrevisjonen må være faglig kvalifisert.

Finansdepartementet har, sammen med standardsettere for andre deler av forvaltningen, nylig oppdatert et felles sett av standarder for hele offentlig sektor, iverksatt fra 1. april 2013. Standardene inkluderer de obligatoriske delene av IIAs internasjonale internrevisjonsrammeverk (IPPF) som følger:

- definisjonen av internrevisjon
- etiske regler
- internasjonale standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon (inkludert tolkninger og begrepsdefinisjoner)

Standardene er supplert med krav og tolkninger for å tilpasse standardene til offentlig sektor i Storbritannia, herunder når tolkning er nødvendig for å oppnå konsistent bruk, når et forhold ikke er adressert (tilstrekkelig), og når standardene ville vært uhensiktsmessig eller ikke-praktiserbar. Alle endringer er vurdert mht. vesentlighet, relevans, nødvendighet og integritet (HMT, 2013a).

Revisjonsarbeidet dekker måloppnåelse, effektivitet og økonomi, herunder oppmerksomhet mot potensialet for underslag. Noen interne revisorer kan kontrollere etterlevelse (bekreftelsesoppdrag), men normalt vil det være en selvstendig del av ledelsens egne kontrollaktiviteter, som internrevisjonen kan velge å basere seg på dersom det er blitt utført objektivt og effektivt. Revisjonsstandardene i Storbritannia uttrykker at rådgivningsoppdrag bør sikte på å forbedre risikohåndtering, styring og kontroll. Revisjonsbevisene som blir samlet skal gi grunnlag for de konklusjoner som lederen for internrevisjonen skal avgi om virksomhetens styring og kontroll. Internrevisor må opprettholde objektivitet og ikke ta på seg lederansvar. Internrevisjonsrapporter er ikke offentlige.

5.3 Bruk av internrevisjon

Finansdepartementet har etablert en sentral enhet for å føre tilsyn med kvaliteten og kalibrere internrevisjon på tvers av statsforvaltningen. Størrelsen og formen på internrevisjonen varierer fra store multi-organisatoriske funksjoner til svært små miljø. Finansdepartementet anslår at internrevisjonen sysselsetter rundt tusen ansatte i 400 virksomheter, med ekstra personale som sørger for bekreftelsestjenester av lignende art, men som ikke er formelt en del av internrevisjonen. Finansdepartementet anslår at internrevisjon koster rundt £ 70 millioner i året i Storbritannia (NAO, 2012).

Internrevisjon omfatter mange forskjellige typer revisjon inkludert finansiell revisjon, IT-revisjon, revisjon av strategisk og operativt arbeid, revisjon av program- og prosjektarbeid, revisjon av sikkerhet og informasjonssikkerhet og regulatoriske gjennomganger, som anses hensiktsmessig for den spesifikke virksomhetens styringsopplegg, struktur, ansvar og risikoprofil.

Riksrevisjonen (NAO) reviderer regnskapet til alle sentrale departementer, etater og andre offentlige instanser og rapporterer resultatene til parlamentet. Internrevisjon og Riksrevisjonen oppfordres til å samarbeide ved å dele strategier, planer og arbeidsmetoder for å optimalisere revisjonsdekningen og redusere revisjonsbelastningen på organisasjonen. Eksterne revisorer kan basere seg på internrevisjonen i samsvar med ISSAI 1610/ISA 610 dersom den anser at arbeidet er tilstrekkelig objektiv og teknisk kompetent og har blitt utført tilbørlig profesjonelt.

5.4 Organisering av internrevisjoner

Finansdepartementet har lagt opp til å etablere grupper av internrevisjoner i staten for å skape kritisk masse for fleksibel og effektiv ressursbruk. Dette er en del av et generelt program for økt bruk av fellestjenester i staten. Virtuelle grupper for internrevisjonstjenester er foreslått etablert for å minimalisere kostnader (NAO, 2012 og HMG, 2012).

Revisjonsstrategier og planer skal avtales med virksomhetsleder og styret/revisjonsutvalget for å sikre at de er riktig innrettet mot mål og har tilstrekkelige ressurser. Internrevisjonen skal rapportere direkte til virksomhetsleder i tillegg til en rapporteringslinje til styret, normalt via revisjonskomiteen.

Samordning av god praksis er i stor grad oppnådd gjennom profesjonelle nettverk. For eksempel tar fagfolk i Finansdepartementet ledelsen i å støtte offentlige internrevisorer, fastsette politikk og beste praksis, arrangere samlinger og gi retning for faglig utvikling. Det er bl.a. utviklet et sett av

verktøy og metoder som virksomhetene kan benytte for å vurdere kvaliteten på egne prosesser. Fagfolk oppfordres også til å dele tanker og forslag av felles interesse og til å støtte tverrsektorielle forbedringer. Internrevisorer skal gjennomføre periodiske evalueringer av egen effektivitet og målretting, og minst hvert femte år skal internrevisjonen utsettes for en ekstern gjennomgang.

Revisjons- og risikoutvalget er en uavhengig komité oppnevnt av styret bestående av uavhengige styremedlemmer som ikke har lederoppgaver i virksomheten. Utvalget vil typisk være interessert i internrevisjonens mandat for å sikre at den har tilstrekkelig status og uavhengighet til å operere fritt og effektivt i sitt arbeid. Utvalget vil også vurdere tilstrekkeligheten av revisjonens ressurser. Utvalget skal gi råd til styret og virksomhetslederen om internrevisjonens strategi og planer, og overvåke resultatene av internrevisjonens arbeid og hvor godt ledelsen håndterer saker som tas opp av internrevisjonen.

6. Andre EU-land (hovedtrekk)

Med unntak av tre stater har alle medlemsstatene i EU ordninger for bruk av internrevisjon i statlig forvaltning, men det betyr ikke nødvendigvis at den dekker alle områder av forvaltningen og omfatter det som ligger i IIAs definisjon av internrevisjon. Tradisjonell etterlevels- og finansiell revisjon suppleres i økende grad av rådgivningstjenester og forvaltnings- og resultatrevisjoner, som krever profesjonelle og godt kvalifiserte internrevisjonsansatte. Noen av medlemsstatene har etablert revisjonsstyrer og / eller revisjonsutvalg.

Så godt som alle EU-statene med internrevisjon har regulatoriske bestemmelser om dette. To viktige unntak er Storbritannia og Tyskland der kravene inngår i styringsreglementene fastsatt av regjeringen. De fleste av statene baserer internrevisjonen på konkrete standarder. Det synes klart at den internasjonale internrevisorforeningen (IIA), via sine "Standarder for profesjonell utøvelse av intern revisjon", har spilt en fremtredende rolle som de facto standard-setter for offentlige internrevisjonssystemer. Det er store likheter mellom forståelsen av interkontroll i disse standardene og COSO-rammeverket og INTOSAI's internkontrollstandarder. Ifølge en rapport fra EU er det en merkbar utvikling de siste årene ved at lover og forskrifter om internrevisjon refererer til anerkjente internasjonale standarder og god praksis snarere enn til spesifikke standardsettere (EU, 2012).

Med noen få unntak har riksrevisjonen i landene tilgang til og kan bruke arbeidet i internrevisjonen for å vurdere effektiviteten av internkontroll. Internrevisjonen er også godt plassert i organisasjonen for å gi riksrevisjonen informasjon om effektiviteten av systemene som benyttes. Imidlertid har riksrevisjonen alltid fullt ansvar for de konklusjoner som trekkes fra slik informasjon. Internrevisjonen gir riksrevisjonen revisjonsplaner og rapporter, og samarbeider om opplæring og metodikk. Riksrevisjonen har også ofte muligheten, som rådgiver eller observatør, for å ta del i regelmessige møter med lederne for internrevisjonene.

Det er i mindre grad bruk av sentrale revisjonsstyrer eller revisjonsutvalg på virksomhetsnivå i offentlig sektor i EU-landene.

Mer enn halvparten av medlemslandene har etablert sentrale koordineringsfunksjoner som har ansvaret for regulering, harmonisering av standarder for internkontroll og internrevisjon, oppfølging av kvalitet og resultater av aktivitetene og koordinering av kompetanseutvikling. Andre land har etablert nettverk som bidrar til nødvendig harmonisering.

VEDLEGG C

SPØRRESKJEMA I UNDERSØKELSEN OM STATLIGE VIRKSOMHETERS ERFARINGER VED BRUK AV INTERNREVISJON

Semistrukturerte spørsmål til virksomheter som deltar i erfaringsseminar om internrevisjon

I. Fakta om virksomheten

1. Hvor mange årsverk har virksomheten (fyll inn antall)?
2. Hva er samlet tildeling (årets tildeling pluss overføring fra fjoråret) for virksomheten - utgiftspostene 01-99 (fyll inn beløp i kroner for 2013)?
3. Hva er samlet tildeling til drift (utgiftspostene 01- 29)?
4. Er virksomheten brutto- eller nettobudsjettetert (fyll ut)?
5. Hva er samlet budsjett for alle inntekstpostene som virksomheten har ansvar for? (Fyll ut)
6. Er det etablert en egen internrevisjonsenhet i virksomheten? Sett kryss ved ja
7. Kjøper virksomheten alle internrevisjonstjenestene fra eksterne? Sett kryss ved ja
8. Hvem (funksjon/rolle) er ansvarlig for kjøp og oppfølging av disse tjenestene i virksomheten (f eks administrasjonssjef, IT-sjef, internkontrollansvarlig - spesifiser i fritekst)?
9. Mottar virksomheten internrevisjonstjenester fra andre virksomheter/enheter innenfor statsforvaltningen? Kryss ved ja

Utdyp i fritekst

10. Har virksomheten i tillegg til internrevisjonen en egen internkontrollfunksjon (eventuelt en internkontrollressurs)? Sett kryss ved ja.
11. Hva slags oppgaver har denne funksjonen/ressursen (spesifiser i fritekst – for eksempel rådgivning, andrelinjekontroller, koordinering)?
12. Hvor mange ansatte har internrevisjonen (fyll ut antall for 2013)?
13. Hvor mange årsverk har internrevisjonen (fyll ut antall for 2013)?
14. Hvor stort budsjett har internrevisjonen (fyll ut beløp for 2013)?
15. Hvor stort budsjett har internrevisjonen for kjøp av tjenester fra eksterne (fyll ut beløp for 2013)?
16. Hvor er internrevisjonens rolle, ansvar og myndighet nedfelt (f.eks. i forskrift, instruks, mandat eller lignende - spesifiser i fritekst)?
17. Finnes det retningslinjer, prosedyrer e.l. for hvordan internrevisjonen skal gjennomføre sine oppgaver (kryss ved ja) - utdyp i fritekst?

Utdyp i fritekst

18. Hva slags hovedtyper av revisjonstjenester utfører enheten (utdyp i fritekst for eksempel fordeling mellom de tre hovedtypene)? Sett kryss ved ja

- a. Bekreftelsesrevisjoner
- b. Rådgivningsoppdrag
- c. Utredning av misligheter

Utdyp i fritekst

19. Hva slags områder/temaer er gjenstand for enhetens revisjoner (utdyp i fritekst)? Sett kryss på de områder/temaer som revideres.

- a. Revisjoner av systemer og rutiner for styring og kontroll, herunder risikostyring
- b. Finansiell revisjon (årsregnskap)
- c. Revisjoner av økonomiske forhold (andre enn regnskap)
- d. Operasjonell revisjon
- e. IT-revisjoner
- f. Prosjektrevisjon
- g. Mislighetsrevisjoner
- h. Andre typer revisjoner?

Utdyp i fritekst

20. Gir internrevisjonen råd til ledelsen om strategiske forhold (utdyp gjerne i fritekst, for eksempel hva slags forhold)? Kryss av ved ja

Utdyp i fritekst

21. Har virksomheten inngått avtale om kjøp av revisjonstjenester fra eksterne (utdyp gjerne i fritekst)? Kryss ved ja.

- a. Ekstrakapasitet til oppdragene i revisjonsplanen
- b. IT-revisjon
- c. Andre typer revisjon

Utdyp i fritekst

22. Kjøper virksomheten revisjonstjenester fra eksterne sporadisk (utdyp for eksempel type tjenester i fritekst)? Kryss ved ja

Utdyp i fritekst

23. Samarbeider virksomheten med andre virksomheter om internrevisjon (utdyp i fritekst i så fall, for eksempel hva det samarbeides om)? Kryss ved ja

Utdyp i fritekst

II. Bruk av standarder og regulering

24. Hvilke standarder bygger utførelsen av internrevisjonstjenestene i virksomheten, herunder kjøpte tjenester, på? Kryss ved ja

a. IIA-standardene

- Obligatoriske/absolutte krav
- Sterkt anbefalte
- Practice guidance

b. ISACA-standarder (IT-revisjon) Kryss ved ja

c. INTOSAI-standardene (utdyp gjerne i fritekst om det er standardene samlet eller eventuelt hvilke enkeltstandarder) Kryss ved ja

Utdyp i fritekst

25. Hvilke rammeverk benyttes som kriterier for god styring og kontroll og kan inngå som kriterier i en revisjon? Kryss ved ja

a. ISO-standarder (utdyp gjerne i fritekst om det er standardene samlet eller eventuelt hvilke enkeltstandarder) Kryss ved ja

b. COSO- rammeverket

c. Andre standarder (for eksempel COCO, Cobit, ITIL, spesifiser i fritekstfelt under)

Kryss ved ja

Spesifiser i fritekst

26. Hvor er bruk av standarder regulert (utdyp i fritekst, for eksempel i instruks, mandat eller andre dokumenter)?

Spesifiser i fritekst

III. Relasjon til overordnet departement

27. Hvordan ble internrevisjonsenheten (eller ordningen med kjøp av tjenester) opprettet (utdyp gjerne i fritekst)? Kryss ved ja.

a. Etter initiativ fra overordnet departement

b. Etter initiativ fra virksomhetsleder

c. På annen måte

Spesifiser i fritekst

28. Hva slags rolle har departementet i planleggingen av internrevisjonens arbeid (utdyp gjerne i fritekst)? Kryss ved ja.

- a. Departementet mottar utkast til revisjonsplan og gis mulighet til å uttale seg om innholdet
- b. Departementet mottar kopi av den årlige internrevisjonsplanen

c. Departementet mottar ikke kopi av internrevisjonsplanen

Spesifiser i fritekst

29. Hvor er eventuell oversendelse av revisjonsplan til departementet regulert (fyll ut i fritekst, for eksempel instruks, mandat e.l.)?

Spesifiser i fritekst

30. Hvordan rapporteres resultatene fra internrevisjonens arbeid til overordnet departement (utdyp gjerne i fritekst, for eksempel hvor oversendelse er regulert, om revidert enhets kommentarer og forbedringstiltak inngår i rapportene)? Kryss ved ja.

- a. Departementet får kopi av alle revisjonsrapporter fra internrevisjonen
- b. Departementet får kopi av årlig oppsummeringsrapport fra internrevisjonen
- c. Det er opp til virksomhetsleder om han vil oversende revisjonsrapportene til departementet

Spesifiser i fritekst

IV. Relasjon til Riksrevisjonen (RR)

31. RR er formelt orientert om opprettelse av internrevisjonen (kjøp av internrevisjonstjenester) i min virksomhet?

32. Hva slags rolle har RR i forhold til planleggingen av internrevisjonens arbeid (spesifiser for eksempel hvordan oversendelse til RR og/eller samordning med RR er regulert)? Kryss ved ja.

- a. RR mottar kopi av den årlige internrevisjonsplanen
- b. RR mottar ikke kopi av internrevisjonsplanen
- c. Internrevisjonen og RR har faste møter for å koordinere og samordne sine respektive revisjoner
- d. Det finnes eksempler på revisjoner hvor internrevisjonen og RR har hatt en klar samordning og arbeidsdeling

Spesifiser i fritekst

33. Hvordan rapporteres resultatene fra internrevisjonen til RR (utdyp gjerne i fritekst, for eksempel hvor rapportering er regulert)? Kryss ved ja.

- a. RR får kopi av alle rapporter fra internrevisjonen
- b. RR får kopi av årlig oppsummeringsrapport fra internrevisjonen
- c. Det finnes ikke noe fast opplegg for oversendelse av kopi av rapporter fra internrevisjonen til RR

Spesifiser i fritekst

34. Hvordan brukes resultatet av internrevisjonens arbeid hos RR (utdyp i fritekst)?

V. Organisering av internrevisjon, herunder kjøp av tjenester fra andre

35. Hvem rapporterer internrevisjonen (eller ansvarlig for kjøp av tjenester) til (funksjonelt) – utdyp i fritekst, for eksempel om internrevisjonen rapporterer til andre? Kryss ved ja

- a. Et styre som har en økonomisk-administrativ rolle
- b. Et styre som har en faglig rådgivende rolle
- c. Virksomhetsleder
- d. Økonomidirektør, stabsdirektør eller lignende
- e. Andre

Spesifiser i fritekst

36. Hvem eier internrevisjonsordningen som “instrument” (utdyp i fritekst)? Kryss ved ja.

- a. Departementet
- b. Virksomhetsleder
- c. Økonomidirektør
- d. Et styre
- e. Andre

Spesifiser i fritekst

37. Hvilken organisasjonsmessig plassering har internrevisjonen (utdyp gjerne i fritekst, for eksempel ved annen plassering)? Kryss ved ja.

- a. Egen enhet utenfor linjen
- b. Inngår i stabsenhet sammen med flere stabsfunksjoner
- c. Annen plassering

Spesifiser i fritekst

38. Har internrevisjonen tilgang på all informasjon som er relevant for gjennomføring av internrevisjonsoppdragene (utdyp i fritekst, for eksempel hvor dette er hjemlet/regulert eller hva slags (relevant) informasjon internrevisjonen ikke har tilgang på)?

39. Hvilken rolle har internrevisjonen i virksomheten (utdyp i fritekst hva slags relasjon leder for internrevisjonen har til ledergruppen)? Kryss ved ja.

- a. Leder for internrevisjonen inngår i ledergruppen
- b. Leder for internrevisjonen deltar som observatør i ledergruppen
- c. Leder for internrevisjonen deltar i ledermøter kun ved behandling av revisjonsrapporter

40. Hvem fastsetter internrevisjonens budsjett (utdyp event i fritekst)? Kryss ved ja.

- a. Revisjonskomité eller styre
- b. Departement – øremerkede midler
- c. Virksomhetens leder alene
- d. Økonomidirektør eller lignende
- e. Andre

Spesifiser i fritekst

41. Blir budsjett for internrevisjonen fastsatt uavhengig av den som blir revidert (utdyp i fritekst)? Kryss ved ja.

Spesifiser i fritekst

42. Hva ligger til grunn for opprettelse av og vurdering av internrevisjonens budsjett (utdyp i fritekst)? Kryss ved ja.

- a. Størrelse på virksomheten, antall ansatte eller totalbudsjett
- b. Virksomhetens geografiske spredning/lokalisering
- c. Kompleksitet
- d. Andre forhold

Spesifiser i fritekst

VI. Ressurser, kompetanse, rekruttering og eventuell sertifisering

43. Er internrevisjonen veletablert med blant annet gode rutiner (utdyp i fritekst hva slags rutiner som finnes eller er under etablering)? Kryss ved ja.

- b. Enheten har etablert gode rutiner
- c. Enheten er i ferd med å etablere rutiner for sitt arbeid

Spesifiser i fritekst

44. Har internrevisjonen en størrelse som innebærer lav nøkkelpersonrisiko (utdyp i fritekst)? Kryss ved ja

- a. Enheten har en størrelse som gjør den robust i forhold til endringer
- b. Enheten er tilpasset risiko, vesentlighet og egenart
- c. Enheten har en eller to ansatte og dermed en nøkkelpersonrisiko

Spesifiser i fritekst

45. Hvilke kompetansekrav stilles til ansatte internrevisorer eller de som utfører kjøpte tjenester (utdyp i fritekst)? Kryss ved ja.

- a. Det benyttes internrevisorer som har erfaring fra internrevisjonsarbeid
- b. Det stilles krav til at internrevisorer har et rimelig kjennskap til virksomheten og det området som skal revideres
- c. Internrevisorer har utdanning som er relevant for arbeidet
- d. Det stilles krav til enten å være diplomert eller sertifisert internrevisor eller å oppnå dette snarlig etter ansettelse
- e. Det stilles krav til vedlikehold av diplomering/sertifisering
- f. Hvor mange timer har hver ansatt i internrevisjonen brukt på kompetanseutvikling i 2013 (fyll ut antall timer)

Spesifiser i fritekst

46. Hvor mange timer har hver ansatt i internrevisjonen brukt på kompetanseutvikling i 2013 (fyll ut antall timer)

Spesifiser i fritekst

47. I hvilken grad måler/vurderer virksomheten nytte av/kvalitet ved internrevisjonens arbeid (utdyp i fritekst hva slags målinger eller evalueringer som gjennomføres)? Kryss ved ja.

- a. Det benyttes internrevisorer som har erfaring fra internrevisjonsarbeid
- b. Det stilles krav til at internrevisorer har et rimelig kjennskap til virksomheten og det området som skal revideres
- c. Internrevisorer har utdanning som er relevant for arbeidet
- d. Det stilles krav til enten å være diplomert eller sertifisert internrevisor eller å oppnå dette snarlig etter ansettelse
- e. Det stilles krav til vedlikehold av diplomering/sertifisering
- f. Hvor mange timer har hver ansatt i internrevisjonen brukt på kompetanseutvikling i 2013 (fyll ut antall timer)

Spesifiser i fritekst

48. I hvilken grad har virksomheten oppnådd stor nytte og gode resultater av internrevisjonens arbeid (Vurdering i fritekst)?

- a. Det gjøres ingen systematisk måling/vurdering av nytte
- b. Internrevisjonen kartlegger tilfredshet/nytte hos revidert enhet eller hos andre interne mottakere av rapporter etter hver revisjon
- c. Det gjennomføres jevnlig gjennomganger/evalueringer (herunder også eksterne kvalitetsgjennomganger, jf. IIA-standardene)

49. Hva er de viktigste utfordringene med bruk av internrevisjon i virksomheten (vurdering av utfordringer i fritekst)?

Spesifiser i fritekst

50. Hva er de viktigste utfordringene for at internrevisjonen kan ivareta sin uavhengighet?

Spesifiser i fritekst

51. Har virksomheten andre erfaringer med etablering og bruk av internrevisjon (fylles ut i fritekst)?

VEDLEGG D

IIAS OBLIGATORISKE STANDARDER FOR INTERNREVISJON

Se NIRFs dokument "Etiske regler og standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon", Norges Interne Revisorers Forening, januar 2013 (www.iaa.no).

ETISKE REGLER OG ***STANDARDS***

for profesjonell utøvelse av internrevisjon

Januar 2013





Copyright © 2004-2013 by The Institute of Internal Auditors, Inc.

NIRF har fått tillatelse fra copyrightinnehaveren The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA til å utgi denne oversettelsen. Ved oversettelsen er det nedlagt mye arbeid for å få den norske teksten innholdsmessig mest mulig lik den opprinnelige engelske teksten. Ingen deler av dette dokumentet kan bli reproduisert, lagret i noe medium eller oversendt i noen form, eller på noen annen måte anvendt elektronisk, mekanisk, fotokopiert, nedtegnet eller liknende, uten forhåndsgodkjenning av IIA, Inc.:

The Institute of Internal Auditors
Standards and Guidance
247 Maitland Avenue
Altamonte Springs
Florida 32701-4201, USA
Phone: +1 407 937 1100
Fax: +1 407 937 1101
E-mail: guidance@theiia.org
Web: www.globaliia.org

NB! Dersom det oppstår tvil om en språkmessig tolkning så gjør NIRF oppmerksom på at det er den engelske teksten som må legges til grunn.

Oslo, desember 2012

ISBN 978-82-92750-02-5

NORGES INTERNE REVISORERS FORENING

Norges Interne Revisorers Forening – NIRF – er interesseorganisasjonen for alle som arbeider med eller har interesse av fagområdene internrevisjon, governance, risiko-styring og kontroll. Foreningens formål er å styrke den faglige og etiske utviklingen innenfor internrevisjon med henblikk på at medlemmer tilfører merverdi i sine organisasjoner og er en viktig del av foretaksstyringen.

NIRF gir foreningens medlemmer og fagmiljøet generelt tilbud om faglige nettverk, kompetanseutvikling, sertifiseringsordninger, informasjon, litteratur, metoder og verktøy innenfor disse fagområdene. Besøk www.ii.no for mer informasjon om foreningen.

NIRF er et nasjonalt institutt av det globale The Institute of Internal Auditors (IIA). Foreningen ble etablert i Norge i 1951 og er med sine om lag 800 medlemmer den største internrevisjonsforeningen i Norden. NIRF deler profesjonens grunnleggende prinsipper – etiske regler og internasjonale standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon – med mer enn 175 000 medlemmer i 165 land.

Foreningens motto er «*Fremskritt gjennom deling av kunnskap*».



For mer informasjon, kontakt:

Norges Interne Revisorers Forening

Postboks 1417 Vika, 0115 Oslo

Besøksadresse: Munkedamsveien 3B, 3. etasje

e-post: post@ii.no

www.ii.no

FORORD

Forord

Helt siden the Institute of Internal Auditors (IIA) sine standarder ble publisert for første gang i 1978, har disse i økende grad blitt anerkjent som profesjonens kvalitetsnorm. Organisasjoner i mer enn 165 land har tatt i bruk *standardene* og i 2012 hadde mer enn 175 000 medlemmer av IIA akseptert å følge *standardene*, som er et krav for å være medlem.

Internrevisjonens
rammeverk

Internrevisjonens rammeverk

– The International Professional Practices Framework (IPPF)

Standardene er en del av et overordnet rammeverk som inneholder alle IIAs faglige retningslinjer. Internrevisjonens rammeverk - The International Professional Practices Framework (IPPF) – er laget for å gjøre hele spekteret av faglige retningslinjer og beste praksis lett tilgjengelige for internrevisorer.

Det er to nivåer av retningslinjer i IPPF. Det første nivået er de obligatoriske delene av rammeverket, som alle medlemmer av IIA/NIRF aksepterer å følge når de melder seg inn i foreningen. De obligatoriske delene er gjengitt i sin helhet i denne trykksaken:

- Definisjon av internrevisjon
- De etiske regler
- *Standardene* for profesjonell utøvelse av internrevisjon

Det andre nivået i IPPF består av «Practice Advisories», som utleder hvordan de etiske regler og *standardene* kan brukes for å fremme beste praksis. Henvisninger til aktuelle Practice Advisories finner du i margin til de enkelte *standardene*. På dette nivået finner du også Position Papers og Practice Guides. Disse retningslinjene inkluderer alle produkter og tjenester som IIA internasjonalt eller NIRF nasjonalt utvikler og tilbyr. Alle disse forskjellige retningslinjene er sterke anbefalinger, men er ikke en del av det obligatoriske rammeverket.



Pr. desember 2012 finnes følgende Guidance tilgjengelig på www.globaliia.org:

Position Papers (PP):

The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management (01/09) - også oversatt til norsk.

The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity (01/09)

Practice Guides (PG):

Integrated Auditing (07/12)

Auditing Privacy Risks (07/12) - erstatter GTAG nr. 5

Developing the Internal Audit Strategic Plan (07/12)

Evaluating Ethics-Related Programs and Activities (06/12)

Coordinating Risk Management and Assurance (03/12)

Quality and Assurance Improvement Program (03/12)

Reliance by Internal Audit on Other Assurance providers (12/11)
Independence and Objectivity (10/11)
Interaction with the Board (08/11)
Auditing the Control Environment (04/11)
Assisting Small Internal Audit Activities in Implementing the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (04/11)
Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency (12/10)
Assessing the Adequacy of Risk Management using ISO 31000 (12/10)
CAEs - Appointment, Performance Evaluation and Termination (05/10)
Auditing Executive Compensation and Benefits (04/10)
Evaluating Corporate Social Responsibility/Sustainable Development (02/10)
Formulating and Expressing Internal Audit Opinions (04/09)
Auditing External Business Relationships (05/09)
Internal Auditing and Fraud (12/09)

GTAG (Global Technology Audit Guide)

The Global Technology Audit Guides are written in straightforward business language to address a timely issue related to information technology (IT) management, control, and security.

GTAG-17: Auditing IT Governance (07/12)
GTAG-16 Data Analysis Technologies (08/11)
GTAG-15 Information Security Governance (06/10)
GTAG-14 Auditing User-developed Applications (06/10)
GTAG-13 Fraud Prevention and Detection in an Automated World (12/09)
GTAG-12 Auditing IT Projects (03/09)
GTAG-11 Developing the IT Audit Plan (01/09)
GTAG-10 Business Continuity Management (01/09)
GTAG-9 Identity and Access Management (01/09)
GTAG-8 Auditing Application Controls (01/09)
GTAG-7 Information Technology Outsourcing (01/09)
GTAG-6 Managing and Auditing IT Vulnerabilities (01/09)
GTAG-4 Management of IT Auditing (01/09)
GTAG-3 Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment (01/09)
GTAG-2 Change and Patch Management Controls: Critical for Organizational Success, 2.nd edition (04/12)
GTAG-1 Information Technology Controls, 2nd edition (03/12)

GAIT (Guide to the Assessment of IT Risk)

The GAIT series describes the relationships among business risk, key controls within business processes, automated controls and other critical IT functionality, and key controls within IT general controls. Each practice guide in the series addresses a specific aspect of IT risk and control assessments.

The GAIT Methodology (01/09)
GAIT for IT General Control Deficiency Assessment (01/09)
GAIT for Business and IT Risk (01/09)

Supplemental Guidance is not part of the IPPF. This material is not mandatory or strongly recommended IPPF guidance.

Optimizing Public Sector Audit Activities (07/12)

Implementing a new Internal Audit function in the public sector (04/12)

Value Proposition of Internal Audit and the Internal Audit Capability Model (04/12)

Public Sector Definition (04/11)

The Role of Auditing in Public Sector Governance (11/06)

Red Book-Yellow Book Comparison, 2nd edition (06/12)

Responses to Regulators and Oversight Bodies (2010)

Sarbanes-Oxley Section 404: A Guide for Management by Internal Controls

Practitioners and Internal Auditing's Role in Sections 302 (01/08)

Internal Auditing's Role in Section 302 and 404 of the U.S. Sarbanes-Oxley act of 2002 (05/04)

**Definisjon av
internrevisjon**

DEFINISJON AV INTERNREVISJON

Internrevisjon er en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Den bidrar til at organisasjonen oppnår sine målsetninger ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av organisasjonens prosesser for risikostyring, kontroll og governance.

ETISKE REGLER

Introduksjon

Formålet med IIAs etiske regler er å fremme en etisk kultur i internrevisjonsprofesjonen.

Internrevisjon er en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Den bidrar til at organisasjonen oppnår sine målsettinger ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av organisasjonens prosesser for risikostyring, kontroll og governance.

Etiske regler er nødvendige og formålstjenlige for internrevisjonsprofesjonen, ettersom profesjonen er fundert på tillit om dens objektive bekreftelse om risikostyring, styring og kontroll og governance. IIAs etiske regler går utover definisjonen av internrevisjon ved å inkludere to avgjørende komponenter:

Komponenter

1. Prinsipper som er relevante for profesjonen og for yrkesutøvelsen av internrevisjon.
 2. Adferdsregler som beskriver normer for forventet oppførsel av internrevisorer.
- Disse reglene er en hjelp til å fortolke prinsippene i praktisk bruk, og er laget for å være en etisk rettleiding for oppførselen til internrevisorer.

De etiske regler gir, sammen med IIAs internasjonale rammeverk for profesjonell praksis og andre relevante uttalelser fra IIA, veiledning til internrevisorer i deres forhold til andre. «Internrevisorer» refererer til medlemmer av IIA og Norges Interne Revisorers Forening (NIRF), innehavere av eller kandidater til IIAs profesjonelle sertifiseringer samt de som leverer internrevisjonstjenester innenfor definisjonen av internrevisjon.

Virkeområdet og håndheving

Virkeområdet og håndheving

Disse etiske regler gjelder både for individer og for enheter som utfører internrevisjonstjenester.

Oppførsel i strid med de etiske regler vil for IIA/NIRF-medlemmer, innehavere av eller kandidater til IIAs profesjonelle sertifiseringer, bli vurdert og administrert i henhold til IIAs egne vedtekter og administrative retningslinjer. Det forhold at en spesifikk oppførsel ikke er nevnt i adferdsreglene, er ikke til hinder for at denne er uakseptabel eller vanærende, og følgelig kan medlemmet, innehaveren av sertifiseringen(e) eller kandidaten til disse, bli stilt til ansvar.

Prinsipper

Internrevisorer forventes å anvende og opprettholde følgende prinsipper:

1. Integritet

Integriteten til internrevisorer etablerer tillit og følgelig basisen for at deres vurderinger kan stoles på.

2. Objektivitet

Internrevisorer utviser høyeste grad av objektivitet i innhenting, evaluering og rapportering av aktiviteten eller prosessen som er under vurdering. Internrevisorer gjennomfører en balansert vurdering av alle relevante forhold, og er ikke urimelig påvirket av egne interesser eller av andre personer i vurderingsprosessen.

3. Konfidensialitet

Internrevisorer respekterer verdien av og eierskapet til informasjon som de mottar, og videreformidler ikke slik informasjon uten spesifikk tillatelse med mindre det foreligger en juridisk eller profesjonell forpliktelse til å gjøre dette.

4. Kompetanse

Internrevisorer bruker de kunnskaper, ferdigheter og erfaring som er nødvendig i sin utøvelse av internrevisjonstjenestene.

Adferdsregler**Integritet****1. Integritet**

Internrevisorer:

- 1.1. Skal utvise rettskaffenhet, omhu og ansvarlighet i sitt arbeid.
- 1.2. Skal følge lover og regler og offentliggjøre informasjon slik foreskrevet i lov og som følger av profesjonens regler.
- 1.3. Skal ikke bevisst delta i ulovlig virksomhet eller delta i handlinger som setter internrevisjonsyrket eller organisasjonen i et dårlig lys.
- 1.4. Skal respektere og bidra til organisasjonens legitimitet og etiske mål.

Objektivitet 2. Objektivitet

Internrevisorer:

- 2.1. Skal avstå fra å delta i enhver virksomhet eller forhold som kan svekke eller kan antas å svekke deres uhildede vurdering. Denne avståelsen inkluderer virksomheter eller forhold som kan være i konflikt med organisasjonens interesser.
- 2.2. Skal ikke ta i mot noe som kan svekke eller kan antas å svekke deres profesjonelle dømmekraft.
- 2.3. Skal bekjentgjøre alle vesentlige fakta som er kjent for dem, og som hvis de ikke blir bekjentgjort, kan fordreie rapporter om aktiviteter som vurderes.

Konfidensialitet 3. Konfidensialitet

Internrevisorer:

- 3.1. Skal være forsiktig ved bruk og beskyttelse av informasjon som de har ervervet ved utøvelsen av sine plikter.
- 3.2. Skal ikke bruke konfidensiell informasjon til personlig vinning eller på noen måte som ville være lovstridig eller skadelig for organisasjonens legitimitet og etiske mål.

Kompetanse 4. Kompetanse

Internrevisorer:

- 4.1. Skal kun påta seg oppdrag hvor de har de nødvendige kunnskaper, ferdigheter og erfaring.
- 4.2. Skal utføre internrevisjonstjenester i henhold til internasjonale standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon.
- 4.3. Skal kontinuerlig forbedre sin faglige dyktighet samt hensiktsmessigheten og kvaliteten på sine tjenester.

INTRODUKSJON TIL STANDARDENE

Internrevisjon utføres i ulike juridiske og kulturelle miljøer innen organisasjoner med ulike formål, størrelse, kompleksitet og struktur og av personer innenfor og utenfor organisasjonen. Selv om ulike rammebetingelser kan påvirke hvordan internrevisjon blir praktisert i forskjellige miljøer, er overensstemmelse med IAs internasjonale *standardene* for profesjonell utøvelse av internrevisjon (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)) avgjørende for å sikre at internrevisorer og internrevisjonen ivaretar sitt ansvar.

Hvis internrevisorer eller internrevisjonen av lov- eller forskriftsmessige årsaker ikke kan være i overensstemmelse med visse deler av *standardene*, skal de være i overensstemmelse med alle øvrige deler av *standardene* og gi nødvendig redegjørelse.

Dersom *standardene* brukes i forbindelse med standarder utgitt av andre offisielle myndigheter, kan også disse *standardene* omtales i rapportering av revisjonen, hvis hensiktsmessig. Dersom det eksisterer motsetninger mellom IIA *standardene* og andre standarder, må internrevisorer og internrevisjonen være i overensstemmelse med IAs standarder og kan i tillegg etterleve de andre *standardene* dersom disse er mer restriktive.

Hensikten med *standardene* er å:

1. Definere grunnleggende prinsipper som representerer utøvelsen av internrevisjon slik den bør være
2. Danne et rammeverk for å utøve og fremme et bredt spekter av merverdiskapende internrevisjonsaktiviteter
3. Etablere et grunnlag for å måle utførelsen av internrevisjon
4. Stimulerer til forbedring av organisasjonsmessige prosesser og drift

***Standardene* er prinsippfokuserte, obligatoriske krav som består av:**

- Redegjørelse av basis krav for profesjonell utøvelse av internrevisjon og vurdering av hensiktsmessig utøvelse, som er internasjonalt anvendbare på organisasjons- og individuelt nivå
- Tolkninger som klargjør vilkår og konsepter i redegjørelsen

Standardene anvender betegnelser som er gitt spesifikke betydninger inkludert i ordlisten (definisjoner). *Standardene* benytter ordet «må» for å angi et ubetinget krav og ordet «bør» der hvor overensstemmelse er forventet, med mindre omstendigheter hvor bruk av profesjonell faglig vurdering rettfærdiggjør fravikelse.

Det er nødvendig å vurdere *standardene* og tilhørende tolkninger så vel som den spesifikke betydningen fra ordlisten (definisjoner) for å forstå og anvende *standardene* korrekt.

**Egenskapsstandarder,
utøvelsesstandarder og
implementerings-
standarder**

Standardene omfatter egenskapsstandarder, utøvelsesstandarder og implementeringsstandarder. Egenskapsstandarder tar for seg egenskapene til organisasjoner og personer som utfører internrevisjonstjenester. Utøvelsesstandardene beskriver arten av internrevisjonstjenester og fastsetter kvalitetskriterier som kan benyttes for å evaluere utførelsen av internrevisjonstjenestene. Egenskaps- og utøvelsesstandarder gjelder internrevisjonstjenester generelt, mens implementeringsstandardene gjelder for konkrete typer bekreftelses (A)- eller rådgivningsoppdrag (C).

Bekreftelsestjenester

Bekreftelsestjenester inneholder internrevisors objektive vurdering av bevismateriale for å avgi en uavhengig vurdering eller konklusjon angående en enhet, drift, en funksjon, en prosess, et system eller andre områder. Art og omfang av bekreftelsestjenester bestemmes av internrevisor. Det er som regel tre parter involvert i bekreftelsestjenester: (1) personen eller gruppen direkte involvert i enheten, driften, funksjonen, prosessen, systemet eller andre områder – prosesseieren, (2) personen eller gruppen som utfører vurderingen – internrevisor, og (3) personen eller gruppen som bruker vurderingen – brukeren.

Rådgivningstjenester

Rådgivningstjenester er veiledende i sin natur og blir vanligvis utført på konkret forespørsel fra en oppdragsgiver. Art og omfang av rådgivningstjenester avtales med oppdragsgiveren. Rådgivningstjenester involverer vanligvis to parter: (1) personen eller gruppen som tilbyr rådgivning – internrevisor og (2) personen eller gruppen som søker og mottar rådgivning – oppdragsgiveren. Ved utførelse av rådgivningstjenester skal internrevisor opprettholde sin objektivitet og bør ikke påta seg lederansvar.

Standardene gjelder for den enkelte internrevisor og internrevisjonsaktiviteter. Alle internrevisorer er ansvarlige for å være i overensstemmelse med *standardene* relatert til individuell objektivitet, faglig dyktighet og tilbørlig faglig aktsomhet. I tillegg er internrevisorer ansvarlige for å være i overensstemmelse med de *standardene* som er relevant for utførelsen av deres arbeidsoppgaver. Revisjonssjefer er ansvarlige for den overordnede overensstemmelse med *standardene*.

Gjennomgang og utvikling av *standardene* er en kontinuerlig prosess. «The International Internal Audit Standards Board» har omfattende drøftinger og diskusjoner forut for utgivelse av *standardene*. Dette inkluderer anmodninger om kommentarer fra publikum fra hele verden i løpet av prosessen med å lage utkast. Alle utkast legges ut på IIAs nettsider og distribueres til alle IIAs institutter.

Forslag og kommentarer vedrørende *standardene* kan sendes til:

The Institute of Internal Auditors
Standards and Guidance
247 Maitland Avenue
Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA
E-mail: guidance@theiia.org
Web: <http://www.globaliia.org>

EGENSKAPSSTANDARDER**PA 1000-1:
Internal Audit Charter****1000 – Formål, fullmakter og ansvar**

Internrevisjonens formål, fullmakter og ansvar må formelt fastsettes i en instruks for internrevisjonen i samsvar med definisjonen av internrevisjon, de etiske regler og *standardene*. Revisjonssjefen må regelmessig gjennomgå og oppdatere internrevisjonsinstruksen og legge den frem for toppledelsen og styret til godkjenning.

Tolkning

Internrevisjonsinstruksen er et formelt dokument som fastsetter internrevisjonens formål, fullmakter og ansvar. Internrevisjonsinstruksen stadfester internrevisjonens mandat og stilling i organisasjonen, innbefatter revisjonssjefens funksjonelle rapporteringsforhold til styret; autoriserer tilgang til dokumenter, personell og eiendeler med relevans for utøvelsen av internrevisjonsoppdrag og presiserer omfanget av internrevisjonens aktiviteter. Det tilligger styret å fastsette den endelige internrevisjonsinstruksen.

Implementeringsstandard 1000.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisjonsinstruksen må fastsette hvilke typer bekreftelser internrevisjonen skal utføre for organisasjonen. Dersom bekreftelser skal avgis overfor parter utenfor organisasjonen, må typen av bekreftelser fastsettes i internrevisjonsinstruksen.

Implementeringsstandard 1000.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Arten av rådgivning må fastsettes i internrevisjonsinstruksen.

1010 – Anerkjennelse av definisjonen av internrevisjon, de etiske regler og *standardene* i internrevisjonsinstruksen

Internrevisjonsinstruksen må anerkjenne at definisjonen av internrevisjon, de etiske regler og *standardene* er obligatoriske. Revisjonssjefen bør drøfte definisjonen av internrevisjon, de etiske regler og *standardene* med toppledelsen og styret.

1100 – Uavhengighet og objektivitet

Internrevisjonen må være uavhengig, og internrevisorer må være objektive i utførelsen av sitt arbeid.

Tolkning

Uavhengighet innebærer fravær av forhold som truer internrevisjonens evne til å utøve sine internrevisjonsplikter på en upartisk måte. For å oppnå den grad av uavhengighet som er nødvendig for at internrevisjonen skal oppfylle sitt ansvar på en hensiktsmessig måte, har revisjonssjefen direkte og uinnskrenket tilgang til toppledelsen og styret. Dette kan oppnås gjennom rapporteringslinjer både til styre og toppledelse. Trusler mot uavhengighet må styres for enkeltrevisor, enkeltoppdrag og på funksjons- og organisasjonsnivå.

Objektivitet innebærer at internrevisorer har en upartisk tilnærming ved utførelsen av sine oppgaver, slik at de kan stå for arbeidet de har utført, og at ingen kvalitetsmessige kompromisser er inngått. Objektivitet krever at internrevisorer ikke lar sine egne revisjonsfaglige vurderinger underkjennes av andre. Trusler mot objektivitet må styres for enkeltrevisor, enkeltoppdrag og på funksjons- og organisasjonsnivå.

**PA 1110-1:
Organizational
Independence****1110 – Organisasjonsmessig uavhengighet**

Revisjonssjefen må rapportere til et nivå i organisasjonen som gjør det mulig for internrevisjonen å ivareta sitt ansvar. Revisjonssjefen må bekrefte overfor styret, minst årlig, at internrevisjonen er uavhengig.

Tolkning

Organisasjonsmessig uavhengighet oppnås når revisjonssjefen rapporterer funksjonelt til styret.

Funksjonell rapportering til styret vil eksempelvis være når styret:

- godkjenner internrevisjonsinstruksen
- godkjenner den risikobaserte internrevisjonsplanen
- godkjenner internrevisjonens budsjett og ressursplan
- mottar rapporter fra revisjonssjefen på internrevisjonens utførelse i forhold til planen og andre forhold
- godkjenner beslutningen om ansettelse og fratreddelse av revisjonssjefen
- godkjenner revisjonssjefens betingelser
- foretar egnede forespørsler rettet mot ledelsen og revisjonssjefen for å fastslå om det foreligger utilstrekkelig omfang eller ressursbegrensinger

Implementeringsstandard 1110.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisjonen må, uten innblanding, kunne fastsette omfanget av internrevisjonen, utføre arbeidet og rapportere resultatene.

**PA 1111-1
Board Interaction****1111 – Direkte samhandling med styret**

Revisjonssjefen må kommunisere og samhandle direkte med styret.

**PA 1120-1:
Individual Objectivity****1120 – Individuell objektivitet**

Internrevisorer må ha en upartisk innstilling og unngå enhver interessekonflikt.

Tolkning

Interessekonflikter vil være situasjoner hvor internrevisor, som sitter i en betrodd stilling, har motstridende profesjonelle eller personlige interesser. Slike motstridende interesser kan gjøre det vanskelig å utføre arbeidet på en upartisk måte. Interessekonflikter eksisterer selv om det ikke medfører uetiske eller feilaktige resultater. Interessekonflikter kan skape inntrykk som kan svekke tilliten til internrevisor, internrevisjonen og profesjonen. En interessekonflikt kan påvirke den enkeltes evne til å utføre sine plikter og ansvar på en objektiv måte.

**PA 1130-1:
Impairment to
Independence or
Objectivity****1130 – Svekkelse av uavhengighet eller objektivitet**

Dersom uavhengigheten eller objektiviteten enten er eller fremstår som svekket, må det redegjøres til relevante parter om forholdene. Redegjørelsens art og omfang vil avhenge av de konkrete forhold.

Tolkning

Svekkelse av internrevisjonens uavhengighet og individuell objektivitet inkluderer, men begrenses ikke til, personlige interessekonflikter, begrensninger i revisjonsomfang, restriksjoner i tilgang til dokumenter, personell, eiendeler og ressursbegrensninger, som for eksempel finansiering.

Beslutningen om hvem som må informeres om forholdene rundt en svekkelse av uavhengighet og objektivitet avhenger av internrevisjonens og revisjonssjefens ansvar ovenfor toppledelsen og styret slik det fremgår av internrevisjonsinstruksen, samt svekkelsens art og omfang.

PA 1130.A1-1:
Assessing Operations
for which Internal
Auditors were
Previously Responsible

Implementeringsstandard 1130.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisorer må avstå fra å vurdere konkrete aktiviteter som de tidligere har hatt ansvar for. Objektiviteten antas å være svekket dersom en internrevisor utfører bekreftelsetjenester for en aktivitet som vedkommende har hatt ansvar for i løpet av det siste året.

PA 1130.A2-1:
Internal Auditor's
Responsibility for Other
(Non-audit) Functions

Implementeringsstandard 1130.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

En part utenfor internrevisjonen må føre tilsyn med bekreftelsesoppdrag for funksjoner som revisjonssjefen selv er ansvarlig for.

Implementeringsstandard 1130.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Internrevisorer kan utføre rådgivningsoppdrag som vedrører aktiviteter de tidligere har hatt ansvar for.

Implementeringsstandard 1130.C2 (Rådgivningsoppdrag)

Ved potensiell svekkelse av internrevisorerens uavhengighet eller objektivitet knyttet til foreslåtte rådgivningsoppdrag, må det redegjøres om forholdene til oppdragsgiveren før oppdraget aksepteres.

PA 1200-1:
Proficiency and Due
Professional Care

1200 – Faglig dyktighet og tilbørlig faglig aktsomhet

Oppdrag må utføres med faglig dyktighet og tilbørlig faglig aktsomhet.

PA 1210-1:
Proficiency

1210 – Faglig dyktighet

Internrevisorer må besitte den kunnskap, de ferdigheter og annen kompetanse som er nødvendig for å ivareta sitt individuelle ansvar. Samlet må internrevisjonen besitte eller kunne skaffe seg de kunnskaper, ferdigheter og annen kompetanse som er nødvendig for å ivareta sitt ansvar.

Tolkning

Kunnskaper, ferdigheter og annen kompetanse er en fellesbenevnelse på den samlede profesjonelle faglige dyktighet som kreves av internrevisorer for at de skal kunne utføre sine oppgaver på en hensiktsmessig måte. Internrevisorer oppfordres til å vise sin fagkunnskap gjennom å oppnå profesjonelle sertifiseringer og kvalifikasjoner, for eksempel Certified Internal Auditor som tilbys av The Institute of Internal Auditors/Norges Interne Revisorers Forening og andre sertifiseringer som tilbys av andre profesjonelle organisasjoner.

PA 1210.A1-1:
Obtaining External
Service Providers to
Support or Complement
the Internal Audit
Activity

Implementeringsstandard 1210.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Revisjonssjefen må innhente kvalifisert rådgivning og bistand dersom internrevisjonen mangler de kunnskaper, ferdigheter eller annen kompetanse som kreves for helt eller delvis å utføre et oppdrag.

Implementeringsstandard 1210.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisorer må ha tilstrekkelig kunnskap til å vurdere risikoen for misligheter og hvordan risikoen håndteres i organisasjonen, men det forventes ikke at vedkommende skal ha samme ekspertise som en person som har som hovedoppgave å avdekke og utrede misligheter.

Implementeringsstandard 1210.A3 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisorer må ha tilstrekkelig kunnskap om de viktigste risikoer og kontrolltiltak innenfor informasjonsteknologi og tilgjengelig teknologibaserte revisjonsteknikker for å kunne utføre sine tildelte arbeidsoppgaver. Det forventes imidlertid ikke at alle internrevisorer skal ha samme ekspertise som en internrevisor som har IT-revisjon som sitt primære ansvarsområde.

Implementeringsstandard 1210.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Dersom internrevisjonen mangler de kunnskaper, ferdigheter eller annen kompetanse som kreves for helt eller delvis å utføre et oppdrag, må revisjonssjefen enten avslå rådgivningsoppdraget eller innhente kvalifisert rådgivning og bistand.

PA 1220-1:
Due Professional Care

1220 – Tilbørlig faglig aktsomhet

Internrevisorer må utøve sitt yrke med den aktsomhet og faglige innsikt som forventes av en påpasselig og kompetent internrevisor. Tilbørlig faglig aktsomhet innebærer dog ikke et krav om ufeilbarlighet.

Implementeringsstandard 1220.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisorer må utvise tilbørlig faglig aktsomhet ved å vurdere:

- omfanget av arbeidet som er påkrevd for å nå målsetningene for oppdraget
- den relative kompleksiteten, viktigheten og vesentligheten på de områder hvor man utfører bekreftelser
- tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av prosesser for governance, risikostyring og kontroll
- sannsynligheten for vesentlige feil, misligheter eller manglende etterlevelse
- kostnader ved bekreftelsen i forhold til mulige gevinster

Implementeringsstandard 1220.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

Som et ledd i å utvise tilbørlig faglig aktsomhet må internrevisorer vurdere bruk av teknologibasert revisjon og andre dataanalyseteknikker.

Implementeringsstandard 1220.A3 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisorer må være oppmerksom på vesentlige risikoer som kan påvirke målsetninger, drift og ressurser. Imidlertid er ikke bekreftelsesprosedyrer, selv når de er utført med tilbørlig faglig aktsomhet, i seg selv nok til å garantere at alle vesentlige risikoer blir identifisert.

Implementeringsstandard 1220.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Internrevisorer må utvise tilbørlig faglig aktsomhet under et rådgivningsoppdrag ved å vurdere:

- oppdragsgivernes behov og forventninger, inkludert oppdragets art, tidspunkt for utførelse og rapportering av oppdragsresultater
- den relative kompleksiteten og arbeidsomfanget som er nødvendig for å oppfylle oppdragets formål
- kostnader ved rådgivningsoppdraget i forhold til mulige gevinster

**PA 1230-1:
Continuing Professional
Development****1230 – Kontinuerlig faglig utvikling**

Internrevisorer må styrke sine kunnskaper, ferdigheter og annen kompetanse gjennom kontinuerlig faglig utvikling.

**PA 1300-1:
Quality Assurance and
Improvement Program****1300 – Program for kvalitetssikring og forbedring**

Revisjonssjefen må utarbeide og vedlikeholde et program for kvalitetssikring og forbedring som dekker alle aspekter ved internrevisjonen.

Tolkning

Formålet med et program for kvalitetssikring og forbedring er å gjøre det mulig å gjennomføre vurderinger av hvorvidt internrevisjonen er i overensstemmelse med definisjonen av internrevisjon, *standardene* og de etiske regler. Programmet vurderer også effektiviteten og hensiktsmessigheten av internrevisjonen og identifiserer muligheter for forbedring.

**PA 1310-1:
Requirements of the
Quality Assurance and
Improvement Program****1310 – Krav til program for kvalitetssikring og forbedring**

Kvalitetssikrings- og forbedringsprogrammet må omfatte både interne og eksterne evalueringer.

**PA 1311-1:
Internal Assessments****1311 – Interne evalueringer**

Interne evalueringer må omfatte:

- løpende oppfølging av internrevisjonens prestasjoner og
- periodiske egnevalueringer eller evalueringer gjennomført av andre parter innenfor organisasjonen med tilstrekkelig kunnskap om internrevisjon.

Tolkning

Løpende oppfølging er en integrert del av den daglige overvåking, gjennomgang og måling av internrevisjonen. Løpende oppfølging innarbeides i de rutiner og metoder som brukes for å styre internrevisjonen og omfatter de prosesser, verktøy og informasjon som er nødvendige for å kunne vurdere om internrevisjonen er i overensstemmelse med definisjonen av internrevisjon, de etiske regler og *standardene*.

Periodiske evalueringer gjennomføres for å vurdere om internrevisjonen er i overensstemmelse med definisjonen av internrevisjon, de etiske regler og *standardene*.

Tilstrekkelig kunnskap om internrevisjon betyr som minimum å ha en forståelse av alle elementene i det internasjonale rammeverket (International Professional Practices Framework).

**PA 1312-1:
External Assessments****PA 1312-2:
External Assessments
– Self-assessment with
Independent Validation****PA 1312-3
Independence of
External Assessment
Team in the Private
Sector****PA 1312-4
Independence of
External Assessment
Team in the Public
Sector****PA 1321-1:
Use of «Conforms with
the International
Standards for the
Professional Practice of
Internal Auditing»****1312 Eksterne evalueringer**

Eksterne evalueringer må utføres minst en gang hvert femte år av en kvalifisert, uavhengig kontrollør eller gruppe kontrollører utenfor organisasjonen. Revisjonssjefen må drøfte følgende med styret:

- metode og hyppighet av eksterne evalueringer og
- kvalifikasjonene og uavhengigheten til den eksterne kontrolløren eller gruppen kontrollører, herunder mulige interessekonflikter.

Tolkning

Eksterne evalueringer kan være i form av fullstendige eksterne evalueringer eller i form av egnevalueringer med uavhengig ekstern validering.

En kvalifisert kontrollør eller gruppe av kontrollører innehar kompetanse på to områder: den profesjonelle utøvelsen av internrevisjon og prosessen for eksterne evalueringer. Kompetanse kan fremkomme gjennom en blanding av erfaring og teoretisk kunnskap. Erfaring fra organisasjoner av sammenlignbar størrelse, kompleksitet, sektor eller bransje og sammenlignbare problemstillinger er mer verdifullt enn mindre relevant erfaring. Ikke alle medlemmer av en gruppe kontrollører trenger å inneha kompetanse på alle områdene, men det er gruppen som helhet som blir kvalifisert. Revisjonssjefen bruker sitt profesjonelle skjønn ved vurderingen av hvorvidt en kontrollør eller gruppe av kontrollører har tilstrekkelig kompetanse til å kvalifisere seg.

En uavhengig kontrollør eller gruppe av kontrollører verken har eller synes å inneha interessekonflikter, og de er ikke en del av eller underlagt samme organisasjonen som internrevisjonen tilhører.

1320 – Rapportering om kvalitets- og forbedringsprogrammet

Revisjonssjefen må underrette toppledelsen og styret om resultatene fra kvalitets- og forbedringsgjennomganger.

Tolkning

Format, innhold og hyppighet i rapportering av resultatene fra kvalitets- og forbedringsprogrammet avtales med toppledelsen og styret og tar i betraktning ansvaret internrevisjonsinstruksen tilligger internrevisjonen og revisjonssjefen. For å vise overensstemmelse med definisjonen av internrevisjon, de etiske regler og *standardene*, blir resultatene fra eksterne og periodiske interne evalueringer rapportert når gjennomgangen er avsluttet, mens resultatene fra den løpende oppfølgingen blir rapportert minimum årlig. Resultatene inkluderer kontrollørens eller kontrollørgruppens vurdering av grad av overensstemmelse.

1321 – Bruk av «i overensstemmelse med de internasjonale *standardene* for internrevisjon»

Revisjonssjefen kan kun uttale at internrevisjonen er i overensstemmelse med de internasjonale *standardene* for profesjonell utøvelse av internrevisjon (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) dersom resultatene fra kvalitets- og forbedringsprogrammer støtter dette utsagnet.

Tolkning

Internrevisjonen er i overensstemmelse med *standardene* når den tilfredsstillende det som er beskrevet i definisjon av internrevisjon, de etiske regler og *standardene*. Resultater fra kvalitets- og forbedringsprogrammet inkluderer resultatene fra både interne og eksterne evalueringer. Alle internrevisjoner vil ha resultater fra interne evalueringer. Internrevisjoner som har eksistert i minst fem år vil i tillegg ha resultater fra eksterne evalueringer.

1322 – Rapportering av manglende overensstemmelse

Når manglende overensstemmelse med definisjonen av internrevisjon, de etiske regler eller *standardene* får innvirkning på det totale omfanget eller utførelsen av internrevisjonen, må revisjonssjefen rapportere manglene og konsekvensen av manglende overensstemmelse til toppledelsen og styret.

UTØVELSESSTANDARDE**2000 – Ledelse av internrevisjonen**

Revisjonssjefen må lede internrevisjonen på en hensiktsmessig måte som sikrer at den tilfører organisasjonen merverdi.

Tolkning

Internrevisjonen ledes hensiktsmessig når:

- resultatene fra internrevisjonsarbeidet oppnår formålet og det ansvaret som fremgår av internrevisjonsinstruksen,
- internrevisjonen er i overensstemmelse med definisjonen av internrevisjon og *standardene*, og
- enkeltpersoner innen internrevisjonen viser overensstemmelse med de etiske regler og *standardene*.

Internrevisjonen tilfører merverdi til organisasjonen (og dens interessenter) når den gir objektiv og relevant bekreftelse og bidrar til hensiktsmessige og effektive prosesser for governance, risikostyring og kontroll.

PA 2010-1:

**Linking the Audit Plan
to Risk and Exposures**

PA 2010-2:

**Using the Risk
Management Process in
Internal Audit Planning**

2010 – Planlegging

Revisjonssjefen må utarbeide en risikobasert plan for å fastsette prioriteringene til internrevisjonen, i samsvar med organisasjonens målsetninger.

Tolkning

Revisjonssjefen er ansvarlig for å utarbeide en risikobasert plan. Revisjonssjefen må ta hensyn til organisasjonens risikostyringsrammeverk, inkludert den risikoappetitt ledelsen har satt for de forskjellige aktiviteter eller deler av organisasjonen. Hvis slikt rammeverk ikke eksisterer, bruker revisjonssjefen sin egen vurdering av risiko, etter å ha tatt innspill fra toppledelsen og styret i betraktning. Revisjonssjefen må gjennomgå og justere planen, i den grad det er nødvendig, for å ta hensyn til endringer i organisasjonens forretningsvirksomhet, risikoer, drift, programmer, systemer og kontroller.

Implementeringsstandard 2010.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisjonens oppdragsplan må baseres på en dokumentert risikovurdering som gjennomføres minst årlig. I denne prosessen må innspill fra toppledelsen og styret vurderes.

Implementeringsstandard 2010.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

Revisjonssjefen må drøfte med toppledelsen, styret og andre interessenter for å avklare forventninger til internrevisjonens uttalelser og andre konklusjoner.

Implementeringsstandard 2010.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Revisjonssjefen bør vurdere å godta foreslåtte rådgivningsoppdrag ut i fra oppdragets potensial for å forbedre risikostyring, tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Aksepterte rådgivningsoppdrag må inkluderes i planen.

**PA 2020-1:
Communication and
Approval****2020 – Kommunikasjon og godkjenning**

Revisjonssjefen må kommunisere internrevisjonens planer og ressursbehov, herunder vesentlige endringer gjennom året, til toppledelsen og styret for gjennomgang og godkjennelse. Revisjonssjefen må også informere om konsekvensene av ressursbegrensninger.

**PA 2030-1:
Resource Management****2030 – Ressursstyring**

For å kunne gjennomføre den godkjente planen må revisjonssjefen sørge for at internrevisjonens ressurser er egnet og tilstrekkelige, og at de blir hensiktsmessig anvendt.

Tolkning

Egnethet henviser til sammensetningen av kunnskap, ferdigheter og andre kvalifikasjoner som trengs for å gjennomføre planen. Tilstrekkelighet viser til det omfang av ressurser som trengs for å fullføre planen. Ressurser brukes hensiktsmessig når målene i den godkjente planen nås på optimalt vis.

**PA 2040-1:
Policies and Procedures****2040 – Retningslinjer og prosedyrer**

Revisjonssjefen må utarbeide retningslinjer og prosedyrer som veileder internrevisjonen.

Tolkning

Utformingen av, og innholdet i, retningslinjer og prosedyrer vil være avhengig av internrevisjonens størrelse og struktur, og kompleksiteten av arbeidet.

**PA 2050-1:
Coordination****PA 2050-2:
Assurance Maps****PA 2050-3:
Relying on the Work of
Other Assurance
Providers****2050 – Samordning**

For å sikre nødvendig dekning og minst mulig dobbeltarbeid bør revisjonssjefen dele informasjon og samordne aktiviteter med andre interne og eksterne leverandører av bekreftelses- og rådgivningstjenester.

PA 2060-1:
Reporting to Senior
Management and the
Board

2060 – Rapportering til toppledelsen og styret

Revisjonssjefen må rapportere periodisk til toppledelsen og styret om internrevisjonens formål, fullmakter, ansvar og utført arbeid i forhold til planen. Rapporteringen må også omfatte vesentlige risikoeksponeringer og forhold knyttet til kontroll, herunder mislighetsrisiko, governance og andre forhold som toppledelsen og styret har behov for eller har anmodet om.

Tolkning

Hyppighet og innhold i rapportering fastsettes gjennom drøftinger med toppledelsen og styret, og vil avhenge av informasjonens viktighet samt hvor presserende det er at toppledelsen eller styret tar affære.

2070 – Eksterne tjenesteleverandører og organisasjonsmessig ansvar for internrevisjon

Når en ekstern tjenesteleverandør utfører internrevisjonsfunksjonen i en organisasjon, må tjenesteleverandøren gjøre organisasjonen oppmerksom på at det er organisasjonen som er ansvarlig for å opprettholde en hensiktsmessig internrevisjon.

Tolkning

Ansvaret for å være i overensstemmelse med definisjon av internrevisjon, de etiske regler og *standardene* vil fremgå av kvalitets- og forbedringsprogrammet.

2100 – Arbeidets art

Internrevisjonen må evaluere og bidra til forbedring av prosessene for governance, risikostyring og kontroll, gjennom anvendelse av en systematisk og strukturert metode.

PA 2110-1:
Governance: Definition

2110 – Governance

Internrevisjonen må vurdere governance prosessen og foreslå forbedringstiltak, slik at prosessen oppnår følgende målsetninger:

- fremme formålstjenelig etikk og verdier i organisasjonen
- sikre hensiktsmessig organisatorisk ledelse og ansvarliggjøring i organisasjonen
- informasjon om risiko og kontroll kommuniseres til de rette deler av organisasjonen
- koordinere aktivitetene til, og kommunisere informasjon mellom, styret, ekstern- og internrevisorer og ledelsen.

PA 2110-2:
Governance: Relation-
ship With Risk and
Control

PA 2110-3:
Governance:
Assessments

Implementeringsstandard 2110.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisjonen må vurdere utformingen, implementeringen og hensiktsmessigheten av organisasjonens etikkrelaterte målsetninger, programmer og aktiviteter.

Implementeringsstandard 2110.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisjonen må vurdere hvorvidt organisasjonens IT-governance støtter organisasjonens strategier og mål.

PA 2120-1:
Assessing the Adequacy
of Risk Management
Processes

PA 2120-2:
Managing the Risk of
the Internal Audit
Activity

2120 – Risikostyring

Internrevisjonen må vurdere hensiktsmessigheten av risikostyringsprosessene og bidra til forbedringer i disse.

Tolkning

Internrevisor konkluderer om risikostyringsprosessene er hensiktsmessige, basert på sin vurdering av om:

- organisasjonens målsettinger understøtter og samsvarer med organisasjonens visjon,
- betydelige risikoer er identifisert og vurdert,
- valg av risikorespons er formålstjenelig slik at risiko samsvarer med organisasjonens risikoappetitt, og
- relevant informasjon om risiko blir fanget opp og kommunisert i riktig tid gjennom hele organisasjonen, slik at ansatte, ledelsen og styret kan utføre sine ansvarsoppgaver.

Internrevisjonen kan samle informasjon fra flere oppdrag for å underbygge denne vurderingen. De samlede resultatene fra disse oppdragene gir en forståelse av organisasjonens prosesser for risikostyring og hensiktsmessigheten av disse.

Risikostyringsprosesser overvåkes gjennom løpende ledelsesaktiviteter, separate evalueringer eller begge deler.

Implementeringsstandard 2120.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisjonen må vurdere risikoeksponering relatert til organisasjonens governance, drift og informasjonssystemer med hensyn til:

- oppnåelse av organisasjonens strategiske målsettinger,
- påliteligheten og integriteten av finansiell og operasjonell informasjon,
- hensiktsmessig og effektiv drift og programmer,
- sikring av eiendeler, og
- etterlevelse av lover, forskrifter, retningslinjer, prosedyrer og kontrakter.

Implementeringsstandard 2120.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisjonen må vurdere muligheten for at misligheter kan forekomme og hvordan organisasjonen håndterer risiko for misligheter.

Implementeringsstandard 2120.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Under utførelsen av rådgivningsoppdrag må internrevisorer vurdere risiko i tråd med oppdragets formål, og være oppmerksom på at andre betydelige risikoer kan forekomme.

Implementeringsstandard 2120.C2 (Rådgivningsoppdrag)

Kunnskap om risiko som internrevisorer har tilegnet seg gjennom rådgivningsoppdrag må innarbeides i vurderingen av organisasjonens risikostyringsprosess.

Implementeringsstandard 2120.C3 (Rådgivningsoppdrag)

Når internrevisorer bistår ledelsen med å etablere eller forbedre prosesser for risikostyring, må internrevisorer avstå fra enhver form for ledelsesansvar ved selv å forvalte risikoer.

**PA 2130-1:
Assessing the
Adequacy of Control
Processes**
2130 – Kontroll

Internrevisjonen må bidra til at organisasjonen opprettholder hensiktsmessig kontroll ved å evaluere om kontrollprosessen er hensiktsmessig og effektiv og ved å fremme kontinuerlig forbedring.

**PA 2130.A1-1:
Information Reliability
and Integrity**
Implementeringsstandard 2130.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisjonen må vurdere tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av kontroller i forhold til håndteringen av risikoer i organisasjonens prosesser for governance, drift og informasjonssystemer med hensyn til:

**PA 2130.A1-2:
Evaluating an
Organization's Privacy
Framework**

- oppnåelse av organisasjonens strategiske målsettinger,
- påliteligheten og integriteten av finansiell og operasjonell informasjon,
- hensiktsmessig og effektiv drift og programmer,
- sikring av eiendeler, og
- etterlevelse av lover, forskrifter, retningslinjer, prosedyrer og kontrakter.

Implementeringsstandard 2130.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Internrevisorer må inkludere kunnskap om kontroller opparbeidet gjennom rådgivningsoppdrag inn i vurderingen av organisasjonens kontrollprosesser.

**PA 2200-1:
Engagement Planning**
2200 – Oppdragsplanlegging

Internrevisorer må utarbeide og dokumentere en plan for hvert oppdrag. Planen skal inkludere oppdragets målsetninger, omfang, tidspunkt for utførelse og ressursallokering.

**PA 2200-2:
Using a Top-down,
Risk-based Approach to
Identify the Controls to
be Assessed in an
Internal Audit
Engagement**
2201 – Planleggingshensyn

Under planlegging av oppdrag må internrevisorer ta hensyn til:

- formålet med aktiviteten som blir gjennomgått og hvordan aktiviteten selv måler sin ytelse,
- vesentlige risikoer forbundet med aktiviteten, dens målsetting, ressurser og drift, samt hvilke metoder som benyttes for å holde mulige konsekvenser på et akseptabelt nivå,
- tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av aktivitetens governance, risikostyring og kontrollprosesser vurdert i forhold til et relevant rammeverk eller modell, og
- muligheten for vesentlige forbedringer i aktivitetens governance, risikostyring og kontrollprosesser.

Implementeringsstandard 2201.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Når oppdrag planlegges for parter utenfor organisasjonen må internrevisorer sørge for en skriftlig avklaring om målsetninger, omfang, partenes ansvar og andre forventninger, inkludert restriksjoner angående distribusjon av oppdragsresultatet og tilgang til oppdragsdokumentasjon.

Implementeringsstandard 2201.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Ved rådgivningsoppdrag må internrevisorer etablere en avtale med oppdragsgiveren om formål, omfang, respektive ansvar og andre forventninger som oppdragsgiveren måtte ha. Denne avtalen må være nedfelt skriftlig for vesentlige oppdrag.

**PA 2210-1:
Engagement Objectives****2210 – Målsetninger for oppdraget**

Målsetninger må etableres for hvert oppdrag.

**PA 2210.A1-1:
Risk Assessment in
Engagement Planning****Implementeringsstandard 2210.A1 (Bekreftelsesoppdrag)**

Internrevisorer må foreta en foreløpig vurdering av relevante risikoer for aktiviteten som skal gjennomgås. Resultatene fra denne vurderingen må reflekteres i oppdragets målsetninger.

Implementeringsstandard 2210.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

Ved utarbeidelse av oppdragsmålsetningene må internrevisorer vurdere sannsynligheten for vesentlige feil, misligheter, manglende overensstemmelse og andre forhold.

Implementeringsstandard 2210.A3

Tilstrekkelige kriterier er nødvendige for å evaluere governance, risikostyring og kontroller. Internrevisorer må fastslå i hvilken grad ledelsen og/eller styret har etablert tilstrekkelige kriterier for å vurdere hvorvidt formål og målsetninger er blitt oppnådd. Dersom kriteriene er tilstrekkelige, må internrevisorer bruke dem i sine evalueringer. Dersom kriteriene ikke er tilstrekkelige, må internrevisorer sammen med ledelsen og/eller styret, utarbeide formålstjenelige evalueringskriterier.

Implementeringsstandard 2210.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Rådgivningsoppdragets målsettinger må omfatte governance, risikostyring og kontrollprosesser i det omfang som er avtalt med oppdragsgiveren.

Implementeringsstandard 2210.C2 (Rådgivningsoppdrag)

Rådgivningsoppdrag må være i samsvar med organisasjonens verdier, strategier og målsettinger.

2220 – Omfanget av oppdraget

Det fastsatte oppdragsomfanget må være tilstrekkelig for å oppfylle oppdragsmålsetningene.

Implementeringsstandard 2220.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Oppdragsomfanget må omfatte relevante systemer, dokumenter, personell og fysiske eiendeler, inkludert det som kontrolleres av en tredjepart.

Implementeringsstandard 2220.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

Dersom muligheter for betydelige rådgivningsoppdrag oppstår i forbindelse med et bekreftelsesoppdrag, bør en spesifikk skriftlig avtale inngås vedrørende målsetninger, omfang, partenes ansvar og andre forventninger. Resultatene fra rådgivningsoppdraget rapporteres i samsvar med standarder for rådgivning.

Implementeringsstandard 2220.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Under gjennomføringen av rådgivningsoppdrag må internrevisorer sikre at oppdrags-omfanget er tilstrekkelig for å oppfylle de avtalte målsettingene. Dersom internrevisorer i løpet av oppdraget utvikler tvil om omfangets egnethet, må dette diskuteres med oppdragsgiveren for å avgjøre om oppdraget skal fortsette.

Implementeringsstandard 2220.C2 (Rådgivningsoppdrag)

Internrevisorer må inkludere kunnskap om kontroller opparbeidet gjennom rådgivningsoppdrag inn i vurderingen av organisasjonens kontrollprosesser.

**PA 2230-1:
Engagement Resource
Allocation****2230 – Ressurstildeling i forbindelse med oppdrag**

Internrevisorer må fastslå hvilke ressurser som er egnet og tilstrekkelige for å nå oppdragsmålsettingene. Bemanningen må baseres på en vurdering av hvert oppdrags art og kompleksitet, tidsbegrensning og tilgjengelige ressurser.

**PA 2240-1:
Engagement Work
Program****2240 – Oppdragsplan**

Internrevisorer må utarbeide og dokumentere oppdragsplaner som fører til at oppdragsmålsettingene nås.

Implementeringsstandard 2240.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Oppdragsplaner må inneholde prosedyrer for å identifisere, analysere, evaluere og dokumentere informasjon under utførelse av oppdraget. Oppdragsplanen må godkjennes før iverksettelse, og eventuelle endringer godkjennes fortløpende.

Implementeringsstandard 2240.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Oppdragsplaner for rådgivningsoppdrag kan variere i form og innhold avhengig av oppdragets art.

**PA 2300-1:
Use of Personal
Information in
Conducting
Engagements****2300 – Utførelse av oppdraget**

Internrevisorer må identifisere, analysere, evaluere og dokumentere tilstrekkelig informasjon for å sikre oppnåelse av oppdragsmålsettingene.

2310 – Identifisering av informasjon

Internrevisorer må identifisere tilstrekkelig, pålitelig, relevant og nyttig informasjon for å sikre oppnåelse av oppdragsmålsettingene.

Tolkning

Tilstrekkelig informasjon er basert på fakta, adekvat og overbevisende slik at en aktsom, velinformert person ville kommet til samme konklusjon som revisor. Pålitelig informasjon er den beste oppnåelige informasjonen ved bruk av egnede teknikker for oppdraget. Relevant informasjon støtter opp om observasjoner og anbefalinger og er i samsvar med målsettingene for oppdraget. Nyttig informasjon hjelper organisasjonen å nå sine mål.

PA 2320-1:
Analytical Procedures
PA 2320-2
Root Cause Analysis

2320 – Analyse og evaluering

Internrevisorer må basere sine konklusjoner og oppdragsresultater på egnede -analyser og evalueringer.

PA 2330-1:
Documenting
Information

2330 – Dokumentering av informasjon

Internrevisorer må dokumentere relevant informasjon for å understøtte sine konklusjoner og oppdragsresultater.

PA 2330.A1-1:
Control of Engagement
Records
PA 2330.A1-2:
Granting Access to
Engagement Records

Implementeringsstandard 2330.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Revisjonssjefen må styre tilgangen til oppdragsdokumenter. Revisjonssjefen må innhente godkjenning fra toppledelsen og/eller juridisk rådgiver før eksterne parter gis tilgang til slike dokumenter, der dette er hensiktsmessig.

PA 2330.A2-1:
Retention of Records

Implementeringsstandard 2330.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

Revisjonssjefen må utarbeide oppbevaringskrav for oppdragsdokumentasjonen uavhengig av hvilket medium dokumentasjonen lagres på. Oppbevaringskravene må være i samsvar med organisasjonens retningslinjer samt relevante regulatoriske eller andre krav.

Implementeringsstandard 2330.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Revisjonssjefen må utarbeide retningslinjer for sikring og oppbevaring av dokumentasjonen i rådgivningsoppdrag, samt hvordan utlevering av denne til interne og eksterne parter skal håndteres. Retningslinjene må være i samsvar med organisasjonens retningslinjer samt eventuelle regelverkskrav eller andre krav.

PA 2340-1:
Engagement
Supervision

2340 – Tilsyn med oppdraget

Det må føres tilfredsstillende tilsyn med oppdraget for å sikre at målene blir oppnådd, kvalitetssikring blir utført og at personalutvikling finner sted.

Tolkning

Graden av tilsyn vil avhenge av internrevisorers faglige dyktighet og erfaringer og av oppdragsavtalens kompleksitet. Revisjonssjefen har det overordnede ansvaret for tilsynet med oppdraget, enten det utføres av eller for internrevisjonen, men kan delegere tilsynsansvaret til erfarne medlemmer i internrevisjonen. Tilfredsstillende bevis for at tilsyn er gjennomført dokumenteres og oppbevares.

PA 2400-1:
Legal Considerations
in Communicating
Results

2400 – Rapportering av resultater

Internrevisorer må rapportere resultatene fra oppdragene.

PA 2410-1:
Communication Criteria

2410 – Rapporteringskriterier

Rapporteringen må omfatte oppdragets målsetninger og omfang samt relevante konklusjoner, anbefalinger og handlingsplaner.

Implementeringsstandard 2410.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Sluttrapportering av oppdragsresultatene må, der dette er hensiktsmessig, inneholde internrevisorers uttalelse og/eller konklusjoner. Ved avgivelsen av en uttalelse eller konklusjon må de omforente forventninger fra toppledelsen, styret og andre interessenter ivaretas, og den må understøttes av tilstrekkelig, pålitelig, relevant og formålstjenlig informasjon.

Tolkning

Uttalelser på oppdragsnivå kan bestå av rangeringer, konklusjoner eller andre beskrivelser av resultatene. Et slikt oppdrag kan være relatert til kontroller knyttet til spesifikke prosesser, risikoer eller forretningsområder. Utforming av slike uttalelser krever en avveielse av resultatet fra oppdragene og vesentligheten av disse.

Implementeringsstandard 2410.A2 (Bekreftelsesoppdrag)

Internrevisorer oppfordres til å anerkjenne tilfredsstillende forhold i oppdragsrapporteringen.

Implementeringsstandard 2410.A3 (Bekreftelsesoppdrag)

Når oppdragsresultater gjøres tilgjengelig for noen utenfor organisasjonen, må rapporteringen inneholde begrensninger på distribusjon og bruk av resultatene.

Implementeringsstandard 2410.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Rapportering av fremdrift og resultater for rådgivningsoppdrag vil variere i form og innhold avhengig av oppdragets art og oppdragsgivernes behov.

**PA 2420-1:
Quality of
Communications**
2420 – Kvalitet i rapportering

Rapportering må være nøyaktig, objektiv, klar, konsis, konstruktiv, fullstendig og rettidig.

Tolkning

Nøyaktig rapportering er fri for feil og forvrengninger og er pålitelig i forhold til underliggende fakta. Objektiv rapportering er hederlig, upartisk og habil og er et resultat av en pålitelig og balansert vurdering av alle relevante fakta og omstendigheter. Klar rapportering er lett forståelig og logisk, unnlater unødvendig fagteknisk språk og fremlegger all vesentlig og relevant informasjon. Konsis rapportering medtar poengene og unngår unødvendige utdypninger, overflødige detaljer, gjentakelser og for mange ord. Konstruktiv rapportering er til hjelp for oppdragsklienten og organisasjonen og leder til forbedringer der det trengs. Fullstendig rapportering utelater ingen vesentlige forhold som er viktig for rapportens hovedmottaker og inkluderer all vesentlig og relevant informasjon samt de observasjoner som understøtter anbefalingene og konklusjonene. Rettidig rapportering kommer beleilig og er formålstjenelig og gir ledelsen mulighet til å foreta forbedringer hvis nødvendig.

2421 – Feil og utelatelser

Dersom sluttrapporteringen inneholder vesentlige feil eller utelatelser, må revisjonssjefen sende korrigerte opplysninger til alle som mottok den opprinnelige rapporteringen.

2430 – Bruken av «utført i overensstemmelse med de internasjonale standardene for profesjonell utøvelse av internrevisjon»

Internrevisorer kan rapportere at sine oppdrag er «utført i overensstemmelse med de internasjonale *standardene* for profesjonell utøvelse av internrevisjon» (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) hvis, og bare hvis, resultatene fra kvalitets- og forbedringsprogrammet støtter uttalelsen.

2431 – Oppdragsrapportering om manglende overensstemmelse

Når manglende overensstemmelse med definisjonen av internrevisjon, de etiske regler eller *standardene* får innvirkning på et konkret oppdrag, må rapportering av resultatene inneholde informasjon om:

- hvilke prinsipper eller adferdsregler i de etiske regler eller standard(er) som ikke er overholdt fullt ut,
- årsaken(e) til manglende overensstemmelse, og
- konsekvensene av manglende overensstemmelse for oppdraget og resultatrapporteringen.

**PA 2440-1:
Disseminating Results****PA 2440-2:
Communicating
Sensitive Information
Within and Outside the
Chain of Command****2440 – Formidling av resultater**

Revisjonssjefen må rapportere resultatene til relevante parter.

Tolkning

Revisjonssjefen er ansvarlig for å gjennomgå og godkjenne den endelige oppdragsrapporteringen før utstedelse og for å bestemme til hvem og hvordan rapporteringen skal formidles. Det overordnede ansvaret tiligger revisjonssjefen selv om han/hun har delegert oppgavene til andre.

Implementeringsstandard 2440.A1 (Bekreftelsesoppdrag)

Revisjonssjefen er ansvarlig for å rapportere sluttresultatene til parter som kan sikre at resultatene blir tilfredsstillende behandlet.

**PA 2440.A2-1:
Communications
Outside the
Organization****Implementeringsstandard 2440.A2 (Bekreftelsesoppdrag)**

Hvis ikke annet følger av lov eller forskrift, må revisjonssjefen, forut for oversendelse av resultater til noen utenfor organisasjonen:

- vurdere potensiell risiko for organisasjonen,
- konsultere toppledelsen og/eller juridisk rådgiver, og
- kontrollere spredning ved å begrense bruken av resultatene.

Implementeringsstandard 2440.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Revisjonssjefen er ansvarlig for å rapportere sluttresultatene fra rådgivningsoppdrag til oppdragsgivere.

Implementeringsstandard 2440.C2 (Rådgivningsoppdrag)

I forbindelse med rådgivningsoppdrag kan problemstillinger vedrørende governance, risikostyring og kontrollprosesser bli identifisert. Dersom disse problemstillingene er vesentlige for organisasjonen må de rapporteres til toppledelsen og styret.

2450 Overordnede uttalelser

Ved avgivelsen av en overordnet uttalelse må omforente forventninger fra toppledelsen, styret og andre interessenter ivaretas, og den må understøttes av tilstrekkelig pålitelig, relevant og formålstjenlig informasjon.

Tolkning

I rapporteringen vil det fremgå:

- omfang, herunder den perioden uttalelsen gjelder for
- begrensninger i omfang
- vurdering av alle relaterte prosjekter, herunder hvorvidt man har bygget på arbeidet til andre bekreftelsesfunksjoner
- risiko- eller kontrollrammeverk eller andre kriterier benyttet som grunnlag for den overordnede uttalelsen
- den overordnede uttalelsen, vurderingen eller konklusjonen man har kommet frem til

Årsaken til en ufordelaktig overordnet uttalelse må begrunnes.

**PA 2500-1:
Monitoring Progress****2500 – Overvåking av framdrift**

Revisjonssjefen må etablere og vedlikeholde et system for å følge opp hvordan resultater som er blitt rapportert til ledelsen, blir håndtert.

**PA 2500.A1-1:
Follow-up Process****Implementeringsstandard 2500.A1 (Bekreftelsesoppdrag)**

Revisjonssjefen må etablere en oppfølgingsprosess for å følge opp og sikre at ledelsens tiltak blir tilfredsstillende implementert eller at toppledelsen har akseptert risikoen forbundet med å unnlate å iverksette tiltak.

Implementeringsstandard 2500.C1 (Rådgivningsoppdrag)

Internrevisjonen må følge opp hvordan resultater fra rådgivningsoppdrag blir håndtert, i samsvar med hva som er avtalt med oppdragsgiver.

2600 – Rapportering av aksept av risikoer

Dersom revisjonssjefen konkluderer med at at ledelsen har godtatt et risikonivå som kan være uakseptabelt for organisasjonen, må revisjonssjefen drøfte forholdet med toppledelsen. Dersom revisjonssjefen fastslår at forholdet ikke er blitt avklart, må revisjonssjefen rapportere forholdet til styret.

Tolkning

Identifisering av risiko som ledelsen har akseptert kan observeres gjennom bekreftelses- eller rådgivningsoppdrag, gjennom oppfølging av tiltak som ledelsen har iverksatt etter tidligere oppdrag, eller annet. Det er ikke revisjonssjefens ansvar å foreta beslutning rundt risikoen.

Bekreftelsestjenester	En objektiv bevisvurdering for å kunne avgi en uavhengig vurdering av organisasjonens prosesser for governance, risikostyring og kontroll. Eksempler kan være oppdrag av finansiell art, driftsmessig art, innenfor etterlevelse, systemsikkerhet og «due diligence» oppdrag.
Bør	<i>Standardene</i> benytter ordet «bør» når overensstemmelse er forventet, med unntak av de tilfeller der profesjonell faglig vurdering rettferdiggjør fravikelse.
Ekstern tjenesteleverandør	En person eller virksomhet, utenfor organisasjonen, som har særskilt kunnskap, kompetanse og erfaring innenfor et spesielt fagfelt.
Etiske regler	IAs etiske regler er prinsipper som er relevante for profesjonen og praktiseringen av internrevisjon, og regler for holdninger og adferd som beskriver opptreden som er forventet av internrevisorer. De etiske regler gjelder både for individer og enheter som utfører internrevisjonstjenester. Formålet med de etiske regler er å fremme en etisk kultur i den globale profesjonen internrevisjon.
Etterlevelse	Overholdelse av retningslinjer, planer, prosedyrer, lover, regler, kontrakter eller andre krav.
Governance	Kombinasjonen av prosesser og strukturer som er implementert av styret for å informere, lede, styre og overvåke organisasjonens aktiviteter rettet mot måloppnåelse.
Instruks	Internrevisjonsinstruksen er et formelt dokument som definerer internrevisjonens formål, fullmakter og ansvar. Internrevisjonsinstruksen fastslår internrevisjonens posisjon innad i organisasjonen, autoriserer tilgang til dokumenter, personell og eiendeler som er relevante for å utføre oppdraget, samt definerer omfanget av internrevisjonen.
Interessekonflikt	Et hvert forhold som ikke er eller som kan oppfattes ikke å være i organisasjonens beste interesse. En interessekonflikt vil negativt påvirke en persons mulighet til å utøve sine plikter på en objektiv måte.
International Professional Practices Framework	Det begrepsmessige rammeverket som inndeler de offisielle veiledningene som er kunngjort gjennom The IIA. De offisielle veiledningene omfatter to kategorier – (1) obligatoriske og (2) godkjent og sterkt anbefalte.
Internrevisjonen	En avdeling, divisjon, gruppe konsulenter eller andre utøvere som gir uavhengige og objektive bekreftelses- og rådgivningstjenester som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Internrevisjonen bidrar til at organisasjonen oppnår sine målsetninger ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å vurdere og forbedre hensiktsmessigheten av prosessene for governance, risikostyring og kontroll.
IT-governance	Består av lederskap, organisasjonsstrukturer og prosesser som sørger for at virksomhetens informasjonsteknologi understøtter og supporterer organisasjonens strategier og målsettinger.
IT-kontroller	Kontroller som støtter forretningsledelse og governance og som i tillegg omfatter de generelle og tekniske kontroller over informasjonsteknologi, så som applikasjoner, informasjon, infrastruktur og mennesker.
Kontroll	Et hvert tiltak iverksatt av ledelsen, styret og andre parter for å styre risiko og øke sannsynligheten for at organisasjonens målsetninger nås. Ledelsen planlegger, organiserer og styrer gjennomføringen av tilstrekkelige tiltak for å oppnå rimelig sikkerhet for måloppnåelse.

Kontrollmiljø	Holdningene og gjerningene til styret og ledelsen når det gjelder betydningen av kontroll i organisasjonen. Kontrollmiljøet gir orden og struktur for oppnåelsen av hovedhensiktene med internkontrollsystemet. Kontrollmiljøet inkluderer følgende elementer: • integritet og etiske verdier • ledelsens filosofi og driftsform • organisasjonsstrukturen • måten ledelsen fordeler ansvar og myndighet på • hvordan den organiserer og utvikler organisasjonens menneskelige ressurser • kompetanse hos organisasjonens medarbeidere
Kontrollprosesser	Retningslinjer, prosedyrer (både manuelle og automatiske) og aktiviteter som er del av et kontrollrammeverk utformet og driftet for å sikre at risikoer holdes innenfor det nivået virksomheten er villig til å akseptere.
Misligheter	Enhver ulovlig handling karakterisert som bedrag, hemmeligholdelse eller tillitsbrudd. Disse handlingene trenger ikke å være forbundet med trusler om vold eller bruk av fysisk styrke. Misligheter gjennomføres av parter og organisasjoner for å skaffe seg penger, eiendeler eller tjenester, for å unngå å betale for eller miste en tjeneste, eller for å sikre seg personlige eller forretningsmessige fordeler.
Må	Bruken av ordet «må» i <i>standardene</i> representerer et ubetinget krav.
Målsetninger for oppdraget	Beskrivelser laget av internrevisorer for å definere hva som skal oppnås gjennom oppdraget.
Objektivitet	En upartisk holdning som lar internrevisorer utføre oppdrag på en slik måte at de har tro på sitt arbeid og at ingen kompromisser på kvalitet er gjort. Objektivitet krever at internrevisorer ikke lar sin vurdering av revisjonsforhold vike fremfor andres vurdering.
Oppdrag	Et spesifikt internrevisjonsoppdrag, aktivitet eller gjennomgang, slik som en internrevisjon, egevalueringsoppdrag, mislighetsundersøkelser eller rådgivningsoppdrag. Et oppdrag kan inneholde mange oppgaver eller aktiviteter som til sammen skal sørge for at et spesifisert sett av relaterte mål oppnås.
Oppdragsplan	Et dokument som lister opp de prosedyrene som skal utføres i løpet av et oppdrag utformet for å utføre oppdragsplanen.
Overordnet uttalelse	Gradering, konklusjon og/eller andre beskrivelser av resultater avgitt av revisjonssjefen som på et overordnet nivå omtaler organisasjonens governance, risikostyring og/eller kontrollprosesser. En overordnet uttalelse er revisjonssjefens faglige bedømmelse basert på resultater fra et antall individuelle oppdrag og andre aktiviteter i en gitt periode.
Revisjonssjef	Revisjonssjef er benevnelsen på en person på seniornivå med ansvar for en hensiktsmessig ledelse av internrevisjonen i samsvar med internrevisjonsinstruksen, samt definisjon av internrevisjon, de etiske regler og <i>standardene</i> utgitt av IIA. Revisjonssjefen eller andre som rapporterer til revisjonssjefen innehar relevante sertifiseringer og kvalifikasjoner. Tittelen revisjonssjef kan variere fra organisasjon til organisasjon.
Risiko	Muligheten for at en hendelse kan påvirke måloppnåelse. Risiko måles i forhold til konsekvens og sannsynlighet.
Risikoappetitt	Graden av risiko en organisasjon er villig til å akseptere.

Risikostyring	En prosess for å identifisere, vurdere, styre og kontrollere potensielle hendelser eller situasjoner, for å skape rimelig sikkerhet i forhold til organisasjonens måloppnåelse.
Rådgivningstjenester	Rådgivende og relaterte tjenester, art og omfang skal være avtalt med oppdragsgiver og formål er å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens prosesser for governance, risikostyring og kontroll, uten at internrevisor påtar seg lederansvar. Eksempler inkluderer bistand, rådgivning, fasilitering og opplæring.
Standard	En profesjonell erklæring kunngjort av «Internal Audit Standards Board» som definerer kravene til utøvelse av et vidt spekter av internrevisjonsaktiviteter, og til vurdering av slik utøvelse.
Styret	Den øverste myndighet med ansvar for styring og/eller overvåking av organisasjonens virksomhet og ledelse. Dette vil typisk inkludere en uavhengig gruppe medlemmer (eksempelvis et styre, et tilsynsstyre, «board of governors or trustees»). Hvis en slik gruppe ikke eksisterer, kan «styret» vise til virksomhetsleder. «Styret» kan også referere til et revisjonsutvalg eller til andre funksjoner de med styringsansvaret har delegert visse funksjoner til.
Svekkelser	Svekkelse av organisasjonsmessig uavhengighet og individuell objektivitet kan inkludere personlige interessekonflikter, begrensninger i revisjonsomfang, restriksjoner i tilgang til dokumenter, personell, eiendeler og ressursbegrensninger (finansiering).
Teknologibaserte revisjonsteknikker	Ethvert automatisert revisjonsverktøy, så som standard brukerprogrammer for revisjon (generalized audit software), test data generatorer (test data generators), databaserte revisjonsprogrammer (computerized audit programs), spesialisert nytteverktøy for revisjon (specialized audit utilities) og computer-assisted audit techniques (CAATs).
Tilføre merverdi	Internrevisjonen tilfører merverdi til organisasjonen (og dens interessenter) når den gir objektiv og relevant bekreftelse og bidrar til hensiktsmessige og effektive prosesser for governance, risikostyring og kontroll.
Tilstrekkelig kontroll	Tilstede dersom ledelsen har planlagt og organisert (utformet) på en måte som gir rimelig sikkerhet for at organisasjonens risikoer har vært hensiktsmessig styrt og at organisasjonens mål vil bli oppnådd på en effektiv og økonomisk måte.
Uavhengighet	Det foreligger ikke forhold som truer internrevisjonens evne til å utføre sine forpliktelser på en upartisk måte.
Uttalelse på oppdragsnivå	Gradering, konklusjon og/eller andre beskrivelser av resultater fra et enkelt internrevisjonsoppdrag relatert til disse aspektene innenfor oppdragets målsettinger og omfang.
Vesentlighet	Den relative viktigheten av tingens betydning innenfor rammen av omgivelsene den blir vurdert, inkludert kvantifiserbare og kvalitative faktorer, så som størrelsesorden, art, effekt, relevans og innvirkning. Profesjonell faglig vurdering bistår internrevisorer i vesentlighetsvurderinger av situasjoner med betydning for relevante målsettinger.

Norges Interne Revisorers Forening
Postboks 1417 Vika, 0115 Oslo
Besøksadresse: Munkedamsveien 3B, 3. etg.
E-post: post@iia.no
www.iia.no



*Fremskritt gjennom
deling av kunnskap*

www.iia.no