


**RETNINGSLINJER FOR FORVALTNINGSREVISJON**



Riksrevisjonen  
Pilestredet 42  
Postboks 8130 Dep  
0032 OSLO

Telefon: 22 24 10 00  
Telefax: 22 24 10 01  
E-post: [riksrevisjonen@riksrevisjonen.no](mailto:riksrevisjonen@riksrevisjonen.no)

[www.riksrevisjonen.no](http://www.riksrevisjonen.no)

2. utgave 2005  
ISBN 82-90811-58-6

## Forord

*Retningslinjene for forvaltningsrevisjon er basert på Standarder for revisjon i Riksrevisjonen og skal legges til grunn for Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon fra og med 1. juli 2005.*

Vedtatt i Riksrevisjonens møte 1. februar 2005.



Bjarne Mørk-Eidem  
leder



# Innhold

<b>1</b>	<b>INNLEDNING</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>HVA ER FORVALTNINGSREVISJON?</b>	<b>3</b>
	2.1 Hjemmel for forvaltningsrevisjon	3
	2.2 Formålet med forvaltningsrevisjon	4
	2.2.1 Systematiske undersøkelser	5
	2.2.2 Økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger	5
	2.2.3 Stortingets vedtak og forutsetninger	7
<b>3</b>	<b>UTFORMINGEN AV EN FORVALTNINGSREVISJON</b>	<b>9</b>
	3.1 Fasene i en forvaltningsrevisjon	9
	3.2 Mål for revisjonen	10
	3.3 Problemstillinger	13
	3.4 Revisjonskriterier	14
	3.5 Revisjonsbevis	17
<b>4</b>	<b>PLANLEGGING</b>	<b>23</b>
	4.1 Sektorkompetanse	23
	4.2 Strategiske studier	24
	4.3 Vesentlighet og risiko	24
	4.3.1 Vesentlighet	24
	4.3.2 Risiko	26
	4.4 Prosjektideer	28
	4.5 Foranalysen	29
	4.5.1 Formålet med foranalysen	29
	4.5.2 Planlegging av foranalysen	29
	4.5.3 Gjennomføring av foranalysen	31
	4.5.4 Rapportering av foranalysen	32
<b>5</b>	<b>GJENNOMFØRING</b>	<b>35</b>
	5.1 Formålet med hovedanalysen	35
	5.2 Planlegging av hovedanalysen	36
	5.3 Gjennomføring av hovedanalysen	38
	5.4 Rapportering av hovedanalysen	39
	5.5 Dokumentasjon	41
<b>6</b>	<b>RAPPORTERING</b>	<b>43</b>
	6.1 Dokument nr. 3	43
	6.1.1 Oppbyggingen av Dokument nr. 3	43
	6.1.2 Forholdet mellom hovedanalyserapporten og Dokument nr. 3	44
	6.2 Administrativ rapport	44
<b>7</b>	<b>OPPFØLGING</b>	<b>45</b>
	7.1 Formålet med oppfølgingen	45
	7.2 Planlegging av oppfølgingen	46
	7.3 Gjennomføring av oppfølgingen	47
	7.4 Rapportering av oppfølgingen	48



# 1 INNLEDNING

Riksrevisjonens virksomhet er hjemlet og regulert i lov av 7. mai 2004 nr. 21 om Riksrevisjonen og i instruks om Riksrevisjonens virksomhet vedtatt av Stortinget 11. mars 2004.

Internt har Riksrevisjonen utarbeidet standarder og retningslinjer for revisjonsarbeidet. Revisjonsstandardene og retningslinjene skal bidra til å gi begrepet ”god revisjonsskikk i Riksrevisjonen” et innhold i samsvar med de kravene som Riksrevisjonen stiller til gjennomføring av alle typer revisjon.

Retningslinjene for revisjon består av fire deler:

- Generelle retningslinjer og rammevilkår for revisjonsarbeidet
- Retningslinjer for regnskapsrevisjon
- Retningslinjer for forvaltningsrevisjon
- Retningslinjer for selskapskontroll

Retningslinjene bygger på revisjonsstandardene for Riksrevisjonen. Hensikten med retningslinjene er å gi en innføring i Riksrevisjonens arbeidsoppgaver, gjeldende regler og bestemmelser, og metodikk for regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og kontroll med forvaltningen av statens interesser i selskaper m.m., for dermed å bidra til at Riksrevisjonens oppgaver blir løst på en mest mulig effektiv måte.





## 2 HVA ER FORVALTNINGSREVISJON?

### 2.1 Hjemmel for forvaltningsrevisjon

Stortinget har fastsatt at Riksrevisjonen skal gjennomføre systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, det vil si forvaltningsrevisjon, jf. lov om Riksrevisjonen § 9.

I henhold til instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 9 skal forvaltningsrevisjonen framskaffe relevant informasjon til Stortinget om iverksettelse og virkninger av offentlige tiltak eller lignende, herunder om

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

I instruksens § 9 er det presisert at forvaltningsrevisjon bør begrenses til saker av prinsipiell, økonomisk eller stor samfunnsmessig betydning, se nærmere kapittel 4.3.1.

Det går fram av § 5 annet ledd annet punkt i instruks om Riksrevisjonens virksomhet at i heleide selskaper og heleide datterselskaper til disse kan kontrollen omfatte systematiske undersøkelser av selskapets økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, dvs. forvaltningsrevisjon. For nærmere omtale, se kapittel 4.7 i Retningslinjer for selskapskontroll.

## 2.2 Formålet med forvaltningsrevisjon

Formålet med Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon er å gi relevant informasjon om iverksettelse og virkninger av offentlige tiltak ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger. Forvaltningsrevisjon inngår som ledd i Stortingets kontroll med forvaltningen. Kontroll med regjering og forvaltning er en av Stortingets viktigste oppgaver, og er av sentral konstitusjonell og politisk betydning. Stortingets kontroll kan defineres som all etterfølgende parlamentarisk gransking, vurdering og sanksjonering av vedtak, handlinger eller unnlater i regjering og forvaltning, jf. Dokument nr. 14 (2002–2003) *Rapport til Stortinget fra utvalget til å utrede Stortingets kontrollfunksjon*, side 15.

Kontrollens formål kan være å holde regjeringsmedlemmene ansvarlige for feil og mangler (ansvarskontroll) eller å ta sikte på å forbedre forvaltningen (styringskontroll). Ved behandlingen av gjeldende lov og instruks for Riksrevisjonen understreket kontroll- og konstitusjonskomiteen at Riksrevisjonen primært utfører styringskontroll, ikke ansvarskontroll, jf. Innst. S. nr. 136 (2003–2004). I Dokument nr. 14 (2002–2003), ble det imidlertid poengtert at ansvarliggjøring også er et virkemiddel for å forbedre forvaltningen. I Innst. S. nr. 210 (2002–2003) kommer det fram at kontroll- og konstitusjonskomiteen deler utvalgets vurdering.

Gjennom å informere Stortinget om forvaltningens iverksettelse og virkninger av vedtak, vil Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon kunne bidra til en bedre og mer effektiv forvaltning. Effektivitet i forvaltningen omfatter både god måloppnåelse og at målene nås med akseptabel ressursutnyttelse. Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon oppfyller sitt formål gjennom å

- rapportere resultater av revisjonen til Stortinget
- følge opp at nødvendige tiltak iverksettes for å rette opp avvik eller svakheter som er avdekket
- ha løpende dialog med forvaltningen

Forvaltningsrevisjon innebærer å kontrollere at Stortingets vedtak iverksettes så effektivt som mulig, gitt de rammene og forutsetningene som er satt av Stortinget. Stortingsvedtak treffes ofte i avveiningen mellom hensynet til effektivitet og andre politiske hensyn. I slike situasjoner vil forvaltningsrevisjon innebære å vurdere virkningene av Stortingets vedtak og forutsetninger, ut fra den avveiningen mellom ulike hensyn som er bygd inn i vedtaket.

Forvaltningsrevisjon er i utgangspunktet normativ. Det vil si at funnene omkring forvaltningens iverksettelse og resultater av offentlige tiltak holdes opp mot kriterier som Stortingets vedtak og forutsetninger, regelverk og anerkjente standarder på området.

Ut fra lovens § 9 for forvaltningsrevisjon er tre forhold sentrale:

- systematiske undersøkelser (kap. 2.2.1)
- økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger (kap. 2.2.2)
- Stortingets vedtak og forutsetninger (kap. 2.2.3)

### 2.2.1 Systematiske undersøkelser

Kravet til systematiske undersøkelser innebærer at

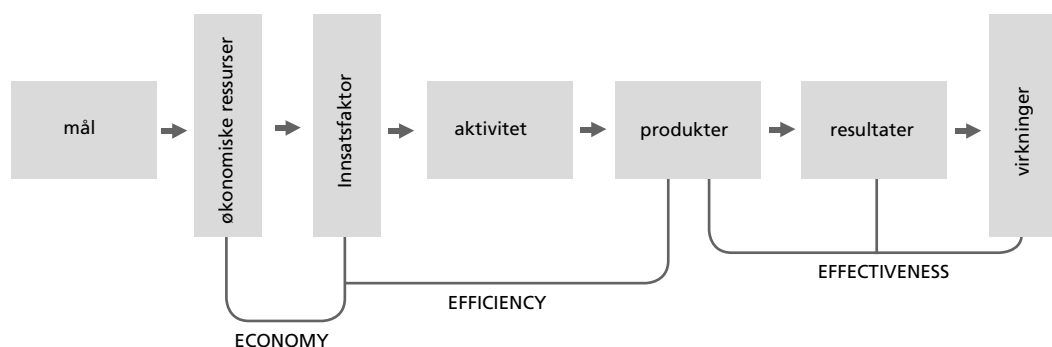
- utvelgelsen av forvaltningsrevisjoner skal skje i henhold til Riksrevisjonens til enhver tid gjeldende system for vurdering av vesentlighet og risiko i forvaltningsrevisjonen
- de enkelte forvaltningsrevisjonene skal gjennomføres i overensstemmelse med de standarder og retningslinjer Riksrevisjonen har gitt
- forvaltningsrevisjonene skal utformes slik at det er en klar sammenheng mellom mål, problemstillinger, revisjonskriterier, revisjonsbevis og vurderinger

### 2.2.2 Økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger

Økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger tilsvarer INTOSAIs tre E-er, economy (økonomi), efficiency (produktivitet) og effectiveness (måloppnåelse og virkninger):

- *Economy*: Minimering av kostnader ved innsatsfaktorer som brukes i en virksomhet, samtidig som det tas hensyn til at kvaliteten har et tilfredsstillende nivå.
- *Efficiency*: Forholdet mellom produksjon (output) uttrykt i form av varer, tjenester eller andre resultater av en gitt kvalitet, og de ressursene (input) som brukes for å produsere dem.
- *Effectiveness*: I hvilket omfang målene nås med tilfredsstillende kvalitet, og forholdet mellom en virksomhets ønskede og reelle virkning.

Forholdet mellom økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger kan illustreres i en resultatkjede:



**Figur 2.1 Resultatkjeden og INTOSAIs tre E-er**

Riksrevisjonens forvaltningsrevisjon må ta utgangspunkt i at Stortinget har stilt krav overfor forvaltningen om mål- og resultatstyring som styringsform, jf. § 9 i Stortingets bevilgningsreglement<sup>1</sup>. Her er det fastsatt at de resultatene som tilsiktes oppnådd, skal beskrives i budsjettforslaget, sammen med opplysninger om oppnådde resultater for siste regnskapsår. I tråd med dette har forvaltningen nedfelt mål- og resultatstyring som styringsform i Reglement for økonomistyring i staten.

Gjennom revisjonsprosessen dokumenterer revisor om resultatene samsvarer med mål som er satt for virksomheten, og om resultatene blir nådd på en effektiv måte. Med resultat menes de produktene som virksomheten yter, og de virkningene eller den nytten som disse produktene har for brukerne eller samfunnet. I henhold til Reglement for økonomistyring i staten kan resultater også omfatte innsatsfaktorer og aktiviteter.

Resultatene på et område vil blant annet avhenge av de virkemidlene som forvaltningen benytter. Forvaltningens virkemidler vil i hovedsak være *juridiske, økonomiske, organisatoriske, pedagogiske og fysiske*. Erfaringsmessig viser det seg at ulike virkemidler medfører ulik risiko for manglende måloppnåelse, og at problemenes karakter følger virkemidlenes utforming. Dette innebærer at en grundig gjennomgang av virkemiddelbruken på de ulike sektorområdene står sentralt når risiko skal vurderes. Risiko knyttet til de ulike virkemiddelgruppene er nærmere beskrevet i kapittel 4.3.2.

Selv om forvaltningsrevisjonen først og fremst er rettet mot resultater, kan det også være aktuelt å undersøke om resultatrapporteringen er gyldig og pålitelig (validitetsrevisjon), og om forvaltningen etterlever lover og regler som kan ha betydning for resultatene. I en forvaltningsrevisjon vil det også være aktuelt å undersøke forvaltningens styrings- og kontrollsystemer i tilknytning til forvaltningen av de enkelte virkemidlene, fordi systemene ofte vil ha betydning for i hvilken grad målene nås, jf. instruks for Riksrevisjonen § 9 bokstav d. I Reglement for økonomistyring i staten er det fastsatt at alle virksomheter skal etablere systemer og rutiner som har innebygd intern kontroll, blant annet for å sikre at måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav. En revisjon av styrings- og kontrollsystemene kan avdekke områder med utilstrekkelig styring, mangelfull ledelsesoppfølging eller kontrollrutiner, og eventuelt peke på både årsaker til disse svakhetene og konsekvenser for resultater og måloppnåelse.

Riksrevisjonens revisjonsstandarder nr. 16 og 17 for vurdering av intern kontroll sier:

16	Revisor skal foreta en foreløpig vurdering av virksomhetens risikohåndteringstiltak som er relevante for revisjonen.
----	--

17	Dersom revisor velger å bygge sin revisjon på relevante, interne kontrollaktiviteter, skal disse systemtestes.
----	--

<sup>1</sup> Nytt bevilgningsreglement er vedtatt av Stortinget våren 2005. Reglementet sier eksplisitt at "Bevilgningene skal disponeres [...] på en slik måte at ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til de forutsatte resultater.", jf. bevilgningsreglementet § 10.

Virksomhetenes systemer og rutiner for intern kontroll skal også sikre at misligheter og økonomisk kriminalitet forebygges og avdekkes. I en forvaltningsrevisjon kan revisor vurdere hvorvidt slike systemer og rutiner faktisk er etablert og fungerer som forutsatt. I lov om Riksrevisjonen § 9 er det fastsatt at Riksrevisjonen gjennom revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil.

### 2.2.3 Stortingets vedtak og forutsetninger

Stortingets vedtak og forutsetninger er utgangspunktet for forvaltningsrevisjonen. Med ”vedtak” menes alle formelle vedtak som Stortinget treffer. Stortingsvedtakene kan være:

- a) *Lovvedtak*. Stortinget gir og opphever lover, jf. Grl. § 75 bokstav a.
- b) *Bevilgningsvedtak*. Stortinget fatter beslutninger om statens inntekter gjennom skatter og avgifter og om utgifter gjennom bevilgningene, jf. Grl. § 75 bokstav a og d.
- c) *Øvrige vedtak*. Stortinget kan fatte en rekke andre typer vedtak, som for eksempel vedtak om omorganiseringer, byggeprosjekter m.m.<sup>2</sup>

Det er formuleringene i det formelle vedtaket som Stortinget har fattet som er bindende for regjeringen. Selve vedtaket vil oftest være svært kort formulert. Derfor vil man vanligvis trenge utfyllende opplysninger for å få klarhet i hvilke forutsetninger Stortinget har lagt til grunn for vedtaket. Slike opplysninger finnes først og fremst i de dokumentene som vedtaket bygger på, det vil si innstillinger, proposisjoner, meldinger osv., se nærmere omtale i kapittel 3.4 om revisjonskriterier. Det må imidlertid foreligge klare holdepunkter for at et flertall på Stortinget har gått inn for et bestemt syn, før dette kan sies å være forutsatt av Stortinget.

---

<sup>2</sup> Stortinget kan be regjeringen om å utføre bestemte oppgaver ved et *anmodningsvedtak*. Som hovedregel skal ikke disse vedtakene legges til grunn som revisjonskriterier siden disse vedtakene har en egen oppfølgingsprosedyre i forhold til Stortinget, jf. Stortingets forretningsorden § 12 annet ledd nr. 8 e og St.meld. nr. 4.



## **3 UTFORMINGEN AV EN FORVALTNINGSREVISJON**

### **3.1 Fasene i en forvaltningsrevisjon**

En forvaltningsrevisjon består av følgende faser:

#### **1. Planlegging**

Formålet med planleggingen er å identifisere områder som er aktuelle for revisjon gjennom å utvikle prosjektideer basert på en vurdering av vesentlighet og risiko, og planleggingen skal dessuten gi et beslutningsgrunnlag i en foranalyse for om en hovedanalyse skal gjennomføres eller ikke.

#### **2. Gjennomføring**

Formålet med hovedanalysen er å dokumentere avvik og svakheter knyttet til økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger.

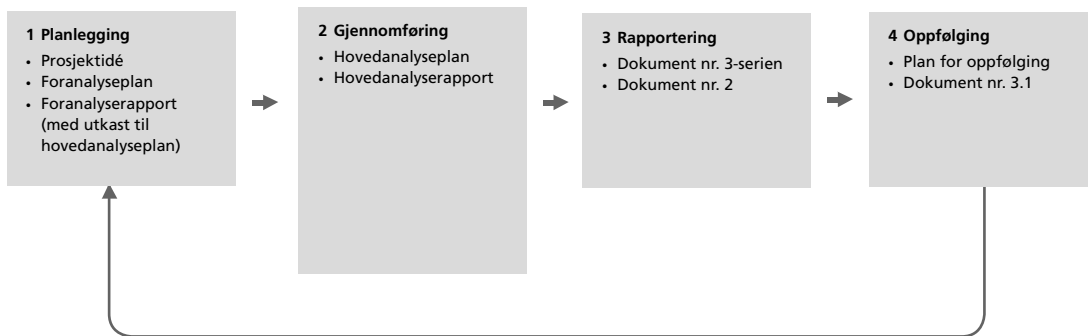
#### **3. Rapportering**

Formålet med rapporteringen er å gi relevant informasjon til Stortinget om iverksettelse og virkninger av offentlige tiltak eller liknende, gjennom Dokument nr. 3. Rapporter som ikke blir sendt til Stortinget som en egen sak, har forvaltningen tilgang til gjennom en administrativ rapportserie. Stortinget blir orientert om slike rapporter i Dokument nr. 2.

#### **4. Oppfølging**

Formålet med oppfølgingen er å undersøke om de endringene som var forutsatt ved Stortingets behandling av forvaltningsrevisjonsrapporten, er gjennomført. Oppfølgingen vil i hovedsak bestå av å klarlegge hvilke tiltak som er satt i verk, og effekter av slike tiltak. Gjennom oppfølgingen blir det klart om ny undersøkelse er påkrevd.

De ulike fasene og produktene i forvaltningsrevisjonen kan sammenfattes i følgende figur:



**Figur 3.1 Fasene og produktene i forvaltningsrevisjon**

I alle fasene av revisjonsprosessen har både den enkelte revisor, seksjonsleder og avdelingsledelsen ansvar for kvalitetssikringen av revisjonsarbeidet, jf. Riksrevisjonens revisjonsstandard nr. 28.

28	Seksjoner og avdelinger skal gjennomføre kvalitetssikring som er hensiktsmessig for de enkelte revisjonsoppgavene og gjennomføringen av disse.
----	--

Dette innebærer blant annet å se til at arbeidet utføres med utgangspunkt i vesentlighets- og risikovurderinger og i henhold til gjeldende revisjonsplaner. Det innebærer også å sikre at revisjonskriteriene og de innsamlede revisjonsbevisene bidrar til at revisjonens mål nås, at problemstillingene besvares og at vurderingene blir dokumentert med tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Dokumentasjonen som framkommer gjennom innsamling og bearbeiding av revisjonsbevis er derfor en viktig del av kvalitetssikringen ved gjennomføringen av en forvaltningsrevisjon, jf. kapittel 3.5 om revisjonsbevis.

### 3.2 Mål for revisjonen

Målet skal angi hva revisor konkret vil oppnå med revisjonen, og må formuleres slik at det etter gjennomføringen er mulig å slå fast om målene med revisjonen er nådd. En forvaltningsrevisjon skal utformes slik at det er en klar sammenheng mellom mål, problemstillinger, revisjonskriterier, revisjonsbevis og vurderinger, jf. kapittel 2.2.1. Revisjonsstandard nr. 15 for metodisk tilnærming i Riksrevisjonen sier

15	Revisor skal bruke anerkjente metoder i planleggingen og gjennomføringen av revisjonen. Den metodiske tilnærmingen skal knyttes opp til revisjonens formål.
----	---



Utgangspunktet for en forvaltningsrevisjon er at revisor har valgt å rette oppmerksomheten mot et område. Utvelgelsen av området skal være basert på vurderinger av vesentlighet og risiko, jf. kapittel 4.3. Som et ledd i arbeidet med å utlede mål for revisjonen og aktuelle problemstillinger, bør revisor kartlegge hvilke målsettinger som er satt innenfor det valgte området. I tillegg bør revisor vurdere hvilke sentrale risikofaktorer som kan føre til at forvaltningens mål ikke nås. I denne forbindelse bør revisor også skaffe seg en oversikt over hvilke styrings- og kontrollsystemer som er etablert for å styre disse risikofaktorene, og om utformingen av disse synes å være tilstrekkelige, hensiktsmessige og kostnadseffektive.

Som regel vil et av målene med revisjonen være å *dokumentere* om faktiske forhold er i samsvar med et sett av revisjonskriterier, som utgjør de normative standardene eller målene innen det aktuelle området, jf. kapittel 3.4. Revisjonen vil normalt ha som mål å dokumentere avvik i forhold til økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger. For å konkretisere målene for revisjonen må revisor ta stilling til følgende forhold:

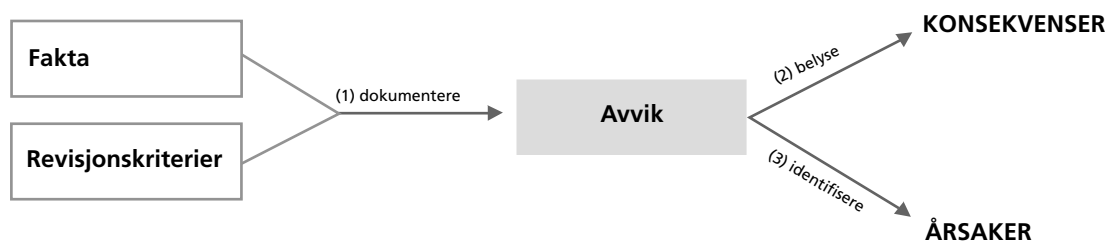
For det første: Hvor i resultatkjeden (se figur 2.1) skal fokus være?

- Økonomi
- Produktivitet
- Måloppnåelse og virkninger

For det andre: Skal revisjonen i tillegg ha som mål å

- belyse mulige konsekvenser av avvik?
- identifisere mulige årsaker til avvik?

Revisjonen må legges opp slik at revisor får fram fakta gjennom å dokumentere et bestemt forhold, som for eksempel en tilskuddsordning, et prosjekt eller et offentlig tiltak. Revisor må underbygge denne faktabeskrivelsen gjennom tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, jf. kapittel 3.5. Disse bevisene i faktabeskrivelsen vurderes opp mot revisjonskriteriene slik at revisor kan ta stilling til i hvilken grad det er avvik mellom de faktiske forholdene, og de angitte målene i revisjonskriteriene.



**Figur 3.2 Hovedelementer i en forvaltningsrevisjon**

Slik figur 3.2 viser, bør revisjonen legges opp slik at den belyser *konsekvensene* av avvikene mellom de faktiske forholdene og revisjonskriteriene, dvs. hvor vesentlige avvikene er. Konsekvensene kan være av økonomisk, samfunnsmessig eller prinsipiell karakter, jf. kapittel. 4.3.1.

I planleggingen av revisjonen må revisor ta stilling til om det i tillegg til å dokumentere avvik, og belyse konsekvenser av avvik, også er et mål å identifisere *årsakene* til avvikene mellom de faktiske forholdene og revisjonskriteriene. Dette forutsetter at revisor utleder hypoteser om årsaker til de eventuelle avvikene, basert på for eksempel standarder eller relevant faglitteratur. Eksempler på god praksis, kritiske suksessfaktorer eller funn hentet fra sammenlikning av virksomheter (benchmarking) kan også gi grunnlag for å identifisere mulige årsaker.

### Eksempler på mål for revisjonen

En revisjon av *økonomi* vil kunne ha som mål å dokumentere avvik ved å undersøke om offentlige anskaffelser er gjort etter anskaffelsesreglementet. I tillegg kan målet være å belyse konsekvensene av brudd på reglementet, som kan være at virksomheten betaler mer enn nødvendig for anskaffelsene. Målet kan også være å identifisere årsakene til brudd på reglementet, som kan være manglende innkjøpskompetanse eller en lite hensiktsmessig organisert innkjøpsfunksjon.

En revisjon av *produktivitet* vil kunne ha som mål å dokumentere avvik gjennom å sammenlikne hvor høy produksjon en virksomhet får ut av en gitt ressursinnsats, sammenliknet med tilsvarende virksomheter eller over tid. Målet kan også være å belyse konsekvensene av lav produktivitet, som kan være at brukerne må vente uforholdsmessig lenge på tjenestene. Målet kan også være å identifisere årsakene til lav produktivitet, som kan være at finansieringen av virksomheten ikke stimulerer til høy produktivitet, eller at virksomheten benytter lite hensiktsmessige driftsmetoder.

En revisjon av *måloppnåelse og virkninger* vil kunne ha som mål å kartlegge i hvilken grad fastsatte mål for en virksomhet eller sektor er nådd. Målet kan også være å belyse konsekvensene av manglende måloppnåelse, som kan være at offentlige tjenester ikke blir levert i rett tid og med riktig kvalitet, og eventuelt økonomiske konsekvenser ved dette. Det kan også være et mål å identifisere årsakene til manglende måloppnåelse, som kan være at samordningen mellom virkemidlene på området ikke er god nok, eller at rapporteringssystemene ikke gir gyldig og pålitelig resultatinformasjon som grunnlag for oppfølging.

### 3.3 Problemstillinger

Med utgangspunkt i målene for revisjonen, må revisor formulere hvilke problemstillinger som skal besvares gjennom undersøkelsen. Problemstillingene bør være formulert som *spørsmål*. Avhengig av hva som er målet med undersøkelsen, må spørsmålene formuleres slik at de gir grunnlag for å dokumentere avvik, belyse konsekvensene av avvikene eller identifisere årsaker til avvik. Klare problemstillinger er viktig for gjennomføringen av revisjonen. Problemstillingene skal normalt ikke kunne besvares med ja eller nei. Revisjonen kan omhandle flere delproblemstillinger, som bør være klart avgrensede, og ikke overlappe hverandre. Samtidig må problemstillingene samlet sett dekke målene for revisjonen fullt ut.

Problemstillingene legger føringer for hvilke informasjonskilder som er aktuelle, hvilke revisjonsbevis som skal hentes inn, hvordan data skal analyseres, og hvilke vurderinger som kan gjøres. En revisjon kan også inneholde rent beskrivende problemstillinger, som ikke vurderes opp mot revisjonskriterier, men som likevel inngår i faktagrunnlaget.

Følgende tabell viser eksempler på aktuelle problemstillinger i en revisjon av øremerkede tilskudd til kommunene:

**Tabell 3.1 Eksempler på ulike typer problemstillinger i en forvaltningsrevisjon.**

	<b>Problemstilling</b>
<b>Beskrivende</b>	Hvordan er de øremerkede tilskuddene fordelt mellom kommunene?
<b>Avvik</b>	I hvilken grad er fordelingen av de øremerkede tilskuddene i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger?
<b>Konsekvenser</b>	Hvilken effekt har det på kommunenes tjenestetilbud at de øremerkede tilskuddene er ulikt fordelt mellom kommunene?
<b>Årsaker</b>	Hva er årsakene til at de øremerkede tilskuddene er ulikt fordelt mellom kommunene?

### 3.4 Revisjonskriterier

Revisjonskriterier er en samlebetegnelse på de normene og standardene som er relevante på området for den aktuelle forvaltningsrevisjonen. Revisjonskriteriene er sammen med faktabeskrivelsen grunnlaget for revisors vurderinger.

I en forvaltningsrevisjon skal revisjonskriteriene være:

- a) *Relevante*  
Revisjonskriterier skal være relevante ved at revisjonsbevisene må kunne relateres til kriteriene.
- b) *Forståelige*  
Revisjonskriteriene skal være klart uttrykt, slik at meningsinnholdet ikke kan misforstås.
- c) *Operasjonelle*  
Revisjonskriteriene skal være så konkrete at en på bakgrunn av dem kan foreta en vurdering av faktagrunnlaget.
- d) *Konsistente*  
Presentasjonen av revisjonskriteriene skal vise at de er i en logisk sammenheng med hverandre. De bør være i samsvar med revisjonskriterier som Riksrevisjonen tidligere har benyttet i tilsvarende revisjoner, dersom disse fortsatt er relevante.
- e) *Fullstendige*  
Alle revisjonskriterier av betydning for den aktuelle revisjonen skal tas med.
- f) *Omforente*  
Det skal som hovedregel være enighet om revisjonskriteriene mellom Riksrevisjonen og revidert virksomhet.

I en forvaltningsrevisjon stilles det betydelige krav til utledningen av revisjonskriteriene, siden disse er grunnlaget for revisors vurderinger. Det skal være en dialog med forvaltningen i tilknytning til utledningen av revisjonskriteriene, slik at disse blir omforente. Revisjonskriteriene bør derfor sendes ansvarlig departement til uttalelse så tidlig som mulig i revisjonen, normalt tidlig i hovedanalysen. Datainnsamlingen skal skje etter at dialogen med departementet om revisjonskriteriene har funnet sted, slik at datainnsamlingen blir mest mulig målrettet. De revisjonskriteriene som benyttes og kildene for dem skal også beskrives i forvaltningsrevisjonsrapporten, slik at det kommer klart fram på hvilket grunnlag Riksrevisjonens vurderinger er gjort.

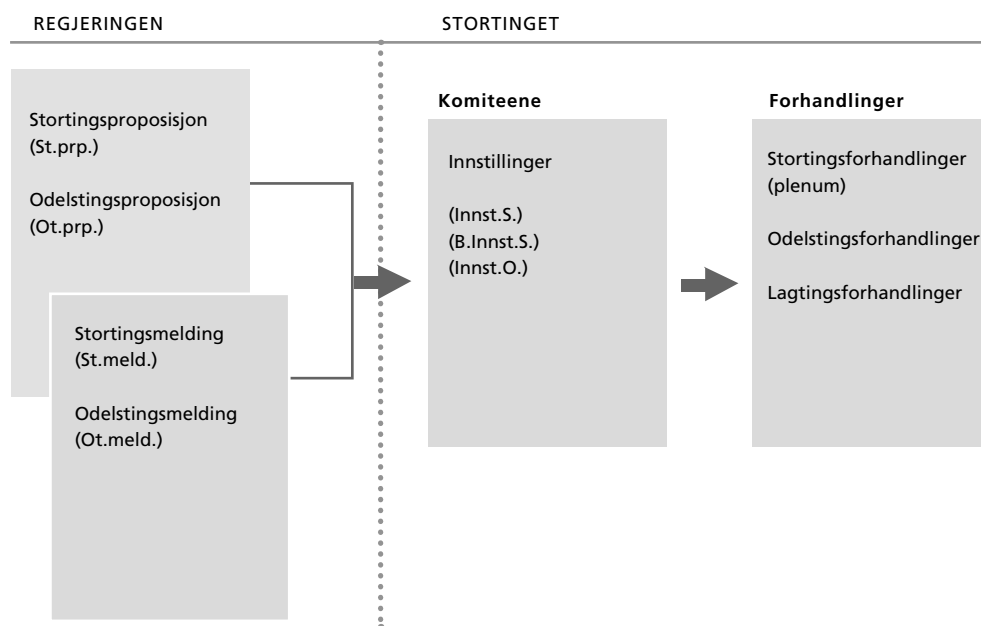
I en forvaltningsrevisjon er Stortingets vedtak og forutsetninger utgangspunktet for utledningen av revisjonskriteriene, jf. instruks for Riksrevisjonen § 9. Revisor kan også bruke forvaltningens eget regelverk og målsettinger som revisjonskriterier, i den grad disse er knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger. Videre kan revisor bruke allmenne kriterier, som for eksempel faglige standarder eller en sammenlikning av virksomheter (benchmarking), som grunnlag for utledningen av revisjonskriterier, uavhengig av om disse er vedtatt eller uttalt av Stortinget.

Stortingets vedtak og forutsetninger legges til grunn for å utlede de overordnede målsettingene innen området. Samtidig med at revisor kartlegger Stortingets vedtak og forutsetninger, er det viktig å klargjøre hvilke virksomheter i forvaltningen som er ansvarlig for å iverksette vedtakene og forutsetningene. Revisor må identifisere regelverk og målsettinger som forvaltningen selv har fastsatt. Revisor må også identifisere fagstandarder, aktuell teori osv. som det kan være relevant å vurdere opp mot faktagrunnlaget.

### Stortingets vedtak og forutsetninger som revisjonskriterier

Utgangspunktet for lov- og bevilgningsvedtakene er som oftest at regjeringen har lagt en sak fram for Stortinget. En stortingsproposisjon er et forslag om saker Stortinget skal ta stilling til og gjøre vedtak i. En odelstingsproposisjon gjelder forslag til nye lover eller endringer/opphevelse av eksisterende lover. En stortingsmelding er en melding til Stortinget om ulike sider ved statlig virksomhet. En odelstingsmelding er en melding til Stortinget hvor regjeringen trekker tilbake en odelstingsproposisjon.

Etter at saken er behandlet i den aktuelle fagkomiteen i Stortinget, avgir den en innstilling til Stortinget når den videre behandling skal skje i Stortingets plenum, eller en innstilling til Odelstinget når det gjelder lovsaker, før lovsaken sendes Lagtinget. Innstillingen inneholder alltid komiteens forslag til vedtak. Komiteinnstillingene sammen med proposisjoner og meldinger danner grunnlaget for behandlingen av sakene i Stortinget eller i Odelstinget/ Lagtinget. Behandlingen refereres ordrett i Stortingsforhandlingene. Her gjengis også vedtakene.



**Figur 3.3 Saksgangen mellom regjeringen og Stortinget**

Grunnlagsdokumenter fra regjeringen, jf. figur 3.3, vil som hovedregel være mer utfyllende enn påfølgende innstillinger og debatt. Forutsetningene i grunnlagsdokumentene vil derfor normalt være et naturlig tolkningsgrunnlag for vedtaket. Dersom regjeringen ved framleggelsen av en sak for Stortinget har angitt klare forutsetninger som Stortinget under sin behandling ikke har kommet nærmere inn på, må disse kunne antas å være lagt til grunn også av Stortinget, selv om dette ikke uttrykkes eksplisitt.

Komitéuttalelser i innstillingen er ikke en del av vedtaket, men vil kunne inneholde Stortingets forutsetninger for vedtaket. Innstillinger fra komiteene inneholder merknader fra den samlede komiteen og eventuelt fra vekslende flertall og mindretall. Tilsvarende kan innstillingens forslag til Stortingets vedtak være delt i forslag fra mindretall og komiteens samlede tilrådning. I tolkningen av dette skal de synspunktene som har størst tilslutning, også tillegges størst vekt; det vil si enstemmige komitéuttalelser foran flertallssyn osv.

Normalt må merknader i innstillingene tillegges større vekt enn uttalelser i debatten i Stortinget som leder fram til votering. I debatten vil det som sies ofte først og fremst kunne tilskrives den enkelte representant. Uttalelser avgitt under debatten kan imidlertid også gi klarhet i forutsetningene for vedtaket. Dersom en statsråd under debatten sier at en komitémerknad eller uttalelser fra representanter under debatten vil bli fulgt, må det legges til grunn at dette blir gjort.

Stortingets forutsetninger vil også kunne omfatte andre typer føringer og signaler enn forutsetninger som er direkte knyttet til et bestemt substansvedtak, som for eksempel merknader i forbindelse med at en stortingsmelding vedtas vedlagt protokollen.

### Supplerende revisjonskriterier

#### *Forvaltningens målsettinger og regelverk*

Revisor kan bruke målsettinger og regelverk som forvaltningen selv har satt for sin virksomhet som revisjonskriterier, dersom disse er knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger. Det vil si at regelverket og målsettingene må være en konkretisering av Stortingets vedtak og forutsetninger, slik at eventuelle brudd på regelverket og målsettingene vil føre til manglende oppfølging av Stortingets vedtak og forutsetninger.

Reglement for økonomistyring i staten er et eksempel på et regelverk for forvaltningen, fastsatt ved kongelig resolusjon, som er knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger. I henhold til Reglement for økonomistyring i staten § 1 er det et viktig formål med regelverket å sikre at statlige midler brukes og inntekter oppnås i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger. Stortinget har gjennom bevilgningsreglementet stilt krav overfor forvaltningen om mål- og resultatstyring som styringsform, jf. § 9 i bevilgningsreglementet. Den nærmere utformingen av mål- og resultatstyring som styringsform er nedfelt i Reglement for økonomistyring i staten. Finansdepartementet har fastsatt bestemmelser om økonomistyring i staten for gjennomføring av dette reglementet. Her har forvaltningen selv fastsatt budsjettbestemmelser innenfor rammen av Stortingets regelverk, jf. Finansdepartementets veileder "Statlig budsjettarbeid".

Dersom forvaltningens målsettinger og regelverk ikke i tilstrekkelig grad er knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger, må målsettingene og regelverket betraktes som styringsverktøy for forvaltningen og beskrives i faktagrunnlaget heller enn i revisjonskriteriene. Revisor må i så fall vurdere om forvaltningens styringsverktøy, virkemidler og regelverk er effektive og hensiktsmessige for å følge opp Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. instruks for Riksrevisjonen § 9 bokstav d.

*Allmenne kriterier*

Revisor kan utlede revisjonskriterier med utgangspunkt i faglige standarder, i den grad disse vurderes som relevante innen området som er omfattet av revisjonen. De faglige standardene kan gjelde prinsipper for god styring og ledelse, for eksempel innenfor økonomiforvaltning, tilskuddsforvaltning, internkontroll osv., og inkluderer standarder som er fastsatt gjennom internasjonalt revisjonsfaglig samarbeid.

Benchmarking kan være en alternativ tilnærming på områder hvor det ikke er fastsatt klare mål eller standarder. Benchmarking er systematiske sammenlikninger av resultater (resultatbenchmarking) og/eller prosesser (prosessbenchmarking). I en benchmarking kan virksomhetene enten sammenliknes med hverandre eller med egen virksomhet over tid. Allmenne kriterier vil særlig være aktuelle som revisjonskriterier i forvaltningsrevisjoner som har som mål å identifisere årsaker til avvik.

### 3.5 Revisjonsbevis

Revisjonsbevis er data som revisor benytter i faktabeskrivelsen for å underbygge sine vurderinger. Både kvantitative og kvalitative data kan brukes som revisjonsbevis. Revisjonsbevis kan komme fra forskjellige kilder og være av forskjellig type:

- Dokumentbevis (analyse av foreliggende dokumenter)
- Intervju- og spørreskjema-bevis
- Analytiske bevis (revisor analyserer selv foreliggende data)
- Fysiske bevis (observasjon)

I Riksrevisjonens standard nr. 23 for revisjonsbevis framgår det:

23	Revisor skal innhente tilstrekkelige, nødvendige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å kunne konkludere i forhold til målet eller problemstillingen.
----	--

I en forvaltningsrevisjon må revisor innhente tilstrekkelige, nødvendige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Tilstrekkelighet vurderes ut fra kvantiteten av revisjonsbevisene, mens hensiktsmessighet vurderes ut fra revisjonsbevisenes kvalitet, dvs. deres relevans (validitet) og pålitelighet (reliabilitet). Av hensyn til en effektiv revisjon skal det ikke innhentes mer bevis enn det som er nødvendig. Revisor må vanligvis legge til grunn revisjonsbevis som er mer underbyggende i sin karakter enn absolutte bevis. Revisor bør følgelig vurdere å underbygge ett og samme funn med revisjonsbevis fra forskjellige kilder eller av forskjellig type.

Revisjonsbevis kan være primærdata hentet inn av revisor selv, eller allerede foreliggende data, sekundærdata. Ved bruk av sekundærdata må revisor ta spesielt hensyn til kravet om tilstrekkelighet og hensiktsmessighet. Ofte omhandler de eksisterende dataene andre og/eller langt flere variabler enn dem revisor primært er ute etter. Det er derfor nødvendig å vurdere om dataene oppfyller kravene om tilstrekkelighet og hensiktsmessighet til revisjonsbevisene.

I de fleste forvaltningsrevisjoner er det aktuelt å benytte flere teknikker for datainnsamling. Som et utgangspunkt for valg av datainnsamlingsteknikk bør revisor klargjøre hvilke funn som kan forventes etter gjennomført undersøkelse. Det innebærer at revisor for hver enkelt av problemstillingene formulerer en påstand som undersøkelsen vil avgjøre riktigheten av. Hvilken påstand som formuleres, er avhengig av hvilke indikasjoner på avvik som allerede er identifisert.

Følgende tabell viser eksempler på forventede funn i en undersøkelse hvor revisor ser på øremerkede tilskudd til kommunene.

**Tabell 3.2 Eksempler på ulike typer forventede funn i en forvaltningsrevisjon**

<b>Beskrivende</b>	Rike kommuner får mer i øremerkede tilskudd enn fattige kommuner.
<b>Avvik</b>	Skjevheten i fordelingen av de øremerkede tilskuddene er ikke i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger.
<b>Konsekvenser</b>	Kommunenes tjenestetilbud varierer som følge av skjevheten i fordeling av de øremerkede tilskuddene.
<b>Årsaker</b>	Tilskuddsforvalters krav til egen finansiering fra kommunene er årsaken til skjevheten i fordelingen av de øremerkede tilskudd.

Etter at revisor har spesifisert de forventede funnene knyttet til de enkelte problemstillingene, må revisor ta stilling til hvilke revisjonsbevis som det er nødvendig å samle inn for å dokumentere om påstandene i de forventede funnene er riktige. De ulike datainnsamlingsteknikkene har både sterke og svake sider avhengig av hva slags funn som skal dokumenteres. Den nærmere vurderingen av hvilken datainnsamlingsteknikk som bør velges, må skje på grunnlag av en vurdering av kravene til tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

Et viktig spørsmål er om det skal samles inn data fra hele populasjonen eller kun fra et utvalg. Utgangspunktet for dette valget er kravet om at revisjonsbevisene skal være tilstrekkelige, vurdert ut fra problemstillingene i undersøkelsen. Revisor må vurdere om problemstillingene er av en slik karakter at det er ønskelig å trekke konklusjoner om hele populasjonen. I så fall må revisor vurdere om det er nødvendig å undersøke hele populasjonen, eller om funnene blir sikre nok ved å undersøke et representativt utvalg.

Revisor må vurdere om det ved enkelte tilfeller er mest hensiktsmessig at revisjonsbevis hentes inn av andre enn Riksrevisjonen, for eksempel konsulenter, forskere/utredere eller andre ressurspersoner innen ulike fagmiljøer. Hvis vi benytter arbeid utført av slik ekstern faglig ekspertise, skal resultatene fra dette arbeidet vurderes ut fra Riksrevisjonens revisjonsstandard nr. 20 om bruk av andre revisorer og eksperter arbeid:

20	Dersom revisor benytter arbeid utført av andre, skal revisor gjennomgå og vurdere om utført arbeid er tilfredsstillende for revisjonens formål og oppfyller kravene til revisjonsbevis.
----	---



## 1 Dokumentbevis

Datagrunnlaget for dokumentbevis er allerede foreliggende dokumenter, som er utarbeidet av revisjonsobjektet selv eller av andre. Som regel foreligger det mange dokumenter som gjelder det samme revisjonsobjektet, som for eksempel kontrakter, virksomhetsplaner, evalueringer, sakspapirer, årsrapporter og korrespondanse. De ulike dokumentene må ordnes slik at de dekker de samme revisjonsområdene, hendelsene eller saksforholdene, relatert til problemstillingene i undersøkelsen. Gjennom en slik systematisering kan revisor se data fra forskjellige dokumenter i sammenheng, og belyse problemstillingene fra ulike sider. I en dokumentanalyse er det en utfordring for revisor å etablere en systematikk for å organisere og systematisere data fra ulike dokumenter. Dette arbeidet skal gi grunnlag for å hente ut data og tekst fra dokumentene som kan brukes som revisjonsbevis.

## 2 Intervju- og spørreskjema-bevis

Intervju- og spørreskjema-bevis bygger på data som revisor henter inn ved å stille muntlige spørsmål (intervju) eller skriftlige spørsmål (spørreskjema) til personer eller virksomheter. En spørreundersøkelse kan klassifiseres etter hvor strukturert den er. Ved strukturert utspørring er spørsmålene og svaralternativene fastlagt på forhånd. Respondentene vil da ha liten mulighet til å påvirke utspørringen. Ved ustrukturert utspørring legger revisor derimot opp til et fleksibelt opplegg der respondentene har en mer aktiv rolle i å påvirke hvilken informasjon som gis. For et spørreskjema vil dette i praksis si at revisor opererer med mange åpne spørsmål.

Om revisor bør velge strukturerte eller ustrukturerte spørsmål, avhenger av i hvilken grad det er behov for å gå i bredden eller i dybden på et område. Ofte vil revisor kombinere strukturerte og ustrukturerte spørsmål i datainnsamlingen, både ved bruk av spørreskjema og ved intervju.

*Spørreskjema* kan benyttes for å samle inn både kvalitative og kvantitative data fra et større antall personer eller virksomheter. Spørreskjema er derfor godt egnet til å kartlegge den generelle frekvensen av et fenomen, for eksempel ved at et representativt utvalg av en større populasjon blir undersøkt.

*Intervjuer* kan benyttes til å innhente faktaopplysninger, bekrefte og utdype data fra andre kilder eller gjøre supplerende undersøkelser. Intervju kan for eksempel være egnet til å beskrive hendelser og prosesser, støtte opp under andre revisjonsbevis, for eksempel fra en dokumentanalyse, eller til å kartlegge mulige årsaker til avvik og svakheter.

Som hovedregel kan kun verifiserte intervjudata benyttes som revisjonsbevis ved faktaframstillingen. Etter at intervjuet er gjennomført, må revisor skrive et referat fra intervjuet. Dette referatet sendes til den som ble intervjuet, for gjennomlesing og skriftlig tilbakemelding. I foranalysen er det kun nødvendig å verifisere dersom referatet vil bli brukt som revisjonsbevis i hovedanalysen.

### 3 Analytiske bevis

Analytiske bevis er bevis som er basert på at revisor selv analyserer foreliggende data gjennom beregninger, sammenlikninger og fortolkninger.

Offentlig statistikk eller registerdata er materiale revisor kan benytte som kilde til analytiske bevis. Revisor kan også gjøre bruk av de ferdige resultatene fra andres undersøkelser som grunnlag for egen analyse. Statistiske analyser av registerdata kan for eksempel indikere i hvilken grad tendensene i materialet, med en gitt sannsynlighet, også gjelder en større datamengde som data eventuelt er trukket fra.

Ved bruk av data revisjonsobjektet har brakt fram bør revisor vurdere om internkontrollen hos revisjonsobjektet sikrer tilstrekkelig kvalitet på dataene. I de tilfellene hvor virksomheten har etablert en internrevisjon, bør revisor avklare om internrevisjonens eventuelle vurdering av datakvaliteten er tilstrekkelig.

Viktige elementer i en analyse av kvantitative data er frekvenser og fordelinger av verdier på valgte variabler. Kvantitative data er egnet til strukturering, kvantifisering og statistiske beregninger, som bidrar til å holde oversikt over store datamengder og til å gi *oversikt og presisjon*. Kvantitative data kan også brukes til å identifisere årsakssammenhenger, men dette krever stort sett relativt avanserte analyseteknikker hvor mange variabler analyseres samtidig, som for eksempel i ulike former for regresjonsanalyse.

Analytiske bevis kan også bygge på kvalitative data. Kvalitative data er egnet til å dokumentere mulige årsakssammenhenger, i tillegg til å beskrive hendelser og prosesser i virksomhetene. Revisor må da kategorisere dataene slik at de gir grunnlag for mest mulig presise sammenlikninger og fortolkninger. Kategoriene kan for eksempel være problemstillinger, revisjonskriterier eller sentrale begreper for revisjonen. Verktøy for analyse av kvalitative data kan i denne sammenheng være til god hjelp i systematiseringen av datamaterialet.

I en forvaltningsrevisjon bør revisor vurdere om det er hensiktsmessig å benytte regnskapsdata som analytiske bevis. Eksternregnskapet til en statlig virksomhet omfatter bevilgningsregnskapet (“resultatregnskap”) og kapitalregnskapet (“balanse”). Bevilgningsregnskapet gir informasjon om virksomhetenes driftsutgifter (lønn osv.), investeringer i nybygg, anlegg osv., overføringer til andre (tilskudd) og utlån osv., jf. Finansdepartementets veileder i statlig budsjettarbeid. Kapitalregnskapet gir en oversikt over statens og trygdenes eiendeler og gjeld og viser sammenhengen med bevilgningsregnskapet.

Regnskapsanalyse er en analyse av et foreliggende regnskap fra en statlig virksomhet, der revisor søker å stille opp forholdstall. Disse forholdstallene vil kunne si noe om økonomisk status ved regnskapsavleggelsestidspunktet, den økonomiske utviklingen over tid, eller kunne gi sammenlikningstall for flere virksomheter som driver relativt ensartet virksomhet innen en enkelt periode.

#### 4 Fysiske bevis

Fysisk bevis omfatter bevis som hentes inn gjennom revisors egen observasjon av personer, fysiske gjenstander (eiendeler) eller hendelser. De fysiske bevisene kan dokumenteres gjennom nedtegnelser, lister, flytskjema, bilder, kart, lydopptak, film, laboratorieanalyser osv.

Gjennom *observasjon* skal revisor både ved å se, høre og spørre skape et bilde av den virkeligheten som undersøkelsen omfatter. Observasjon har som en av sine fordeler at det er nærhet til revisjonsobjektet. Samtidig kan observasjon føre til manglende distanse til det som observeres. Denne svakheten kan rettes opp ved å følge et strukturert opplegg. Observasjoner kan klassifiseres etter hvor strukturerte de er. I en forvaltningsrevisjon vil strukturert observasjon være mest aktuelt. I denne formen for observasjon er revisor en direkte iakttaker som fokuserer på utvalgte typer hendelser eller handlinger. En slik strukturert observasjon forutsetter at det som skal observeres, er klart definert på forhånd, gjerne i egne kategorier på et skjema.

Fysiske bevis ble brukt som revisjonsbevis i Dokument nr. 3:7 (2001–2002) om bygging i 100-metersbeltet langs sjøen. I denne rapporten ble det brukt kart fra Statens kartverk som viste nye bygg, totalt og etter type, og arealer som er blitt gjort mindre tilgjengelig for allmennheten i den undersøkte perioden. Rapporten inneholder også fotografier av ulike bygg som illustrasjon på bygg som er bygd ut etter dispensasjon og/eller etter reguleringsplan.



## 4 PLANLEGGING

### 4.1 Sektorkompetanse

Kravet om vesentlighets- og risikovurderinger forutsetter at revisor har kompetanse på sitt sektorområde. Dette betyr at revisor skal kjenne til hovedtrekkene i politikkområdet, innholds- og styringsmessig. Dette vil omfatte kunnskap om overordnede mål og prioriteringer innen området og den tilhørende virkemiddelbruken, dessuten kunnskap om ansvarlig departement, og hvilke oppgaver som er lagt til underliggende virksomheter og selskaper innen området.

Revisor bør fortløpende oppdatere sektorkompetansen ved blant annet rutinemessig å gjennomgå sentrale styringsdokumenter: stortingsmeldinger, proposisjoner og innstillinger og interne styringsdokumenter som tildelingsbrev og årsrapporter om virksomheten, hvor endringer i struktur, regelverk og oppgaver presenteres. I gjennomgangen av dokumentene bør revisor være særlig oppmerksom på alle endringer som skjer innen sektorområdet. Virkemiddelbruk som fungerer effektivt under noen forhold, vil ikke nødvendigvis være effektiv under andre. Det er derfor viktig for risikovurderingen at revisor identifiserer endringer innen sektorområder som kan påvirke måloppnåelsen og hvordan forvaltningen håndterer disse endringene.

Revisor kan også opparbeide sektorkompetanse gjennom den løpende dialogen med forvaltningen. Denne dialogen kan finne sted i forbindelse med prosjektarbeidet og i kontaktmøter. Dialogen med forvaltningen vil kunne gi informasjon om viktige endringer i virkemiddelbruken på området, inkludert fristillinger, omstillinger og omorganiseringer. Kommunikasjon om vurderinger av risiko vil kunne gi Riksrevisjonen innsikt i forvaltningens risikovurderinger. Samtidig vil forvaltningen få innsikt i revisjonsstrategier og bakgrunnen for kommende forvaltningsrevisjoner på området.

Revisor skal også ha dialog med eventuell internrevisjonsenhet i virksomheten, jf. Riksrevisjonens standard nr. 21 om bruk av andre revisorers og eksperters arbeid:

21

I virksomheter som har internrevisjon, skal revisor ha en hensiktsmessig dialog og gjøre seg kjent med planer og rapporter, og vurdere eventuell effekt disse kan ha på den revisjon som planlegges utført i virksomheten, blant annet for å søke å unngå unødvendig dobbeltarbeid.

## 4.2 Strategiske studier

Formålet med strategiske studier er å utvikle prosjektideer og problemstillinger med utgangspunkt i en bred vurdering av virkemidler og risiko på vesentlige områder. Strategiske studier kan være hensiktsmessige som en del av den langsiktige planleggingen dersom det er behov for økt sektorkompetanse, ønske om å identifisere langsiktige utviklingstrekk eller ønske om å se revisjonsområder i sammenheng. En strategisk studie kartlegger hvilke problemområder som er vesentlige, og hvilke virkemidler som det knytter seg størst risiko til.

På områder med behov for økt sektorkompetanse kan en strategisk studie ta opp ulike problemstillinger, som å beskrive et tema eller identifisere god praksis. Den kan da bidra til valg av tema for senere revisjoner, og kan dessuten effektivisere revisjonsprosessen ved å planlegge rekkefølgen mellom flere prosjekter på et større, definert revisjonsområde.

Strategiske studier skal *planlegges* slik at studien blir utført på en faglig tilfredsstillende og effektiv måte. Strategiske studier er generelt eksplorerende, og flere metodiske tilnærminger kan være aktuelle i gjennomføringen. Strategiske studier skal ikke rapporteres eksternt som del av den ordinære rapporteringen.

## 4.3 Vesentlighet og risiko

I Riksrevisjonens standarder er det fastsatt at alle typer revisjon i Riksrevisjonen skal være basert på en vesentlighets- og risikovurdering. Hensikten med denne vurderingen er å kunne utføre en effektiv og tilstrekkelig revisjon. Vurderingen av vesentlighet og risiko innen forvaltningsrevisjon skal være forankret i Riksrevisjonens felles overordnede risikovurdering, og vil være styrende for hvilke prosjekter og problemstillinger som velges ut for revisjon.

Forvaltningsrevisjonsarbeidet skal være basert på en vurdering av vesentlighet og risiko gjennom hele revisjonsprosessen, det vil si under planleggingen, gjennomføringen, rapporteringen og oppfølgingen. I planleggingsfasen skal vesentlighet og risiko vurderes gjennom en systematisk prosess både på overordnet nivå som grunnlag for valg av prosjekter, og på operasjonelt nivå som grunnlag for å utarbeide problemstillinger innen prosjektet. I gjennomføringsfasen skal det vurderes om det er kommet fram nye eller endrede opplysninger som bør påvirke prioriteringen eller revisjonsomfanget. I rapporteringsfasen må revisor også vurdere hvor vesentlige funnene er. Under oppfølgingen må hva som skal følges opp, også vurderes på bakgrunn av vesentlighet og risiko på det aktuelle området, jf. kapittel 7.3 om gjennomføring av oppfølgingen.

### 4.3.1 Vesentlighet

I Riksrevisjonens standard nr. 18 for vesentlighet framgår følgende:

18

Revisor skal foreta vurderinger av vesentlighet for å kunne utføre en effektiv og tilstrekkelig revisjon.

Vesentlighet handler om å identifisere hva som er de viktigste områdene for revisjon. I forvaltningsrevisjon bedømmes vesentlighet ut fra betydning og konsekvensen av avvik

innen området. I instruks for Riksrevisjonen § 9 er det slått fast at forvaltningsrevisjon bør begrenses til saker av prinsipiell, økonomisk eller stor samfunnsmessig betydning. I vesentlighetsvurderingen må revisor følgelig vurdere den økonomiske, samfunnsmessige og prinsipielle betydningen og konsekvensen av eventuelle avvik innen området.

#### *Økonomisk betydning*

Valget av prosjekter til forvaltningsrevisjon må ta utgangspunkt i hvilken betydning et område har for statens økonomi, både som inntekter, utgifter og som lån eller kapital. Sannsynligheten for at området blir gjenstand for forvaltningsrevisjon øker som regel med bevilgningens størrelse. Det må imidlertid også tas hensyn til at forskjellige utgiftstyper har ulik risiko for at feil og mangler oppstår. Hvis bevilgningene er knyttet til regelstyrte områder, med liten risiko for at feil oppstår, kan selv store økonomiske beløp være av liten revisjonsmessig interesse.

Selv om de statlige utgiftene og inntektene knyttet til et område er beskjedne, kan den offentlige innsatsen ha stor økonomisk betydning, ved at den for eksempel tilrettelegger og regulerer betingelsene for privat næringsvirksomhet. På hvert område må revisor vurdere forhold av økonomisk betydning som ikke reflekteres i statsbudsjett og statsregnskap, men der det offentlige likevel gjør en innsats eller forvalter virkemidler som kan gjøres til gjenstand for revisjon.

#### *Samfunnsmessig betydning*

Offentlig sektor ivaretar en rekke oppgaver av samfunnsmessig betydning. Hovedoppgavene kan knyttes til

- grunnleggende samfunnsfunksjoner som forsvar, rettsvesen, politi og politiske og administrative organer
- grunnleggende velferdsoppgaver:
  - produksjon av velferdstjenester som helse- og sosialtjenester, og undervisningstjenester
  - inntektsoverføringer (trygdeytelser)
- infrastrukturoppgaver som investeringer og vedlikehold av veier, jernbane, telenett, flyplasser, vannforsyning osv.
- statlig næringsstøtte som et virkemiddel i nærings- og distriktpolitikken
- forskning, inkludert kunnskaps- og teknologiutvikling
- oppgaver knyttet til statens inntekter, utgifter og sentrale styringsvirkemidler

I vurderingen av hvilke av disse oppgavene som er de viktigste områdene for revisjon, må det legges vekt på hvilke forhold Stortinget er opptatt av, slik dette kommer til uttrykk i komitéinnstillinger, debatter og i spørretimen. Revisor må også legge vekt på hvilke områder som er politiske satsningsområder for forvaltningen i budsjettokumentene som regjeringen har lagt fram på et område, eller i andre dokumenter fra regjeringen.

Forvaltningsrevisjonen skal også framskaffe informasjon til Stortinget om forvaltningen gjennomfører vedtatt miljøpolitikk, slik at prinsippet om bærekraftig utvikling og god forvaltning av naturressurser etterleveres, jf. instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 9 bokstav f. Naturressurser og godt miljø representerer en samfunnsmessig vesentlig verdi. Alle sektorområdene skal derfor vurderes i forhold til aktuelle naturressurser og miljømessige forhold. I denne vurderingen må det legges vekt på hensynet til internasjonale miljøforpliktelser og prioriteringene fra INTOSAI og EUROSAI.

### Prinsipiell betydning

I vesentlighetsvurderingen må revisor vurdere om konsekvensen av et eventuelt avvik innen området er av prinsipiell betydning. I den sammenheng må revisor vurdere om et avvik gjelder grunnleggende verdier, som for eksempel rettssikkerhet, likebehandling, offentlighet i forvaltningen eller demokratihensyn, for eksempel ivaretagelse av interessene til grupper som står svakt.

### 4.3.2 Risiko

Med risiko forstår vi sannsynligheten for at det er avvik fra Stortingets vedtak og forutsetninger innen et område.

I Riksrevisjonens standard nr. 19 om risikovurdering framgår følgende:

19	Revisor skal foreta risikovurderinger for alt revisjonsarbeid som utføres i Riksrevisjonen, og vurderingene skal være et ledd i en prosess som iverksettes for å kunne utføre en effektiv og tilstrekkelig revisjon.
----	--

Revisor må som et utgangspunkt for risikovurderingen kartlegge de overordnede målsettingene som Stortinget har satt på et område, og hvilke virkemidler som alene eller i kombinasjon med andre er valgt for å nå disse målene. Forvaltningen kan gjøre bruk av flere selvstendige virkemidler for å fremme samme mål eller bruke et virkemiddel som et hjelpemiddel ved iverksettelsen av et annet. I risikovurderingen er det viktig å vurdere forholdet mellom de ulike virkemidlene innen området. Dersom samordningen mellom virkemidlene ikke blir god nok, kan dette svekke måloppnåelsen hvis virkemidlene trekker i hver sin retning.

Revisor må vurdere sannsynligheten for at de overordnede målsettingene ikke nås, ved å vurdere av virkemidlene innen området, og om virkemidlene kan ha utilsiktede negative virkninger. I sin risikovurdering må revisor også vurdere risikoen knyttet til om det valgte virkemidlet forvaltes på en god måte. Effekten av et virkemiddel kan være avhengig av hvor godt det forvaltes. For eksempel består forvaltningen av en tilskuddsordning av flere elementer som formulering av mål, kriterier for tildeling og krav til rapportering. Svakheter i forvaltningen av tilskuddet knyttet til disse elementene kan medvirke til at Stortingets intensjoner med bevilgningen ikke nås.

#### Forvaltningens virkemidler

Forvaltningens virkemidler vil i hovedsak være *juridiske, økonomiske, organisatoriske, pedagogiske og fysiske*.

##### a) Juridiske virkemidler

Juridiske virkemidler kan for eksempel være lover, forskrifter, konsesjoner, lisenser, prisreguleringer, kontrakter og avtaler og øvrige reguleringer av markedsadgang og eierskap. I tillegg finnes en rekke mer eller mindre sektorspesifikke reguleringer og internasjonale regelverk som kan ha stor betydning innenfor det enkelte myndighetsområde.

I risikovurderingen knyttet til et juridisk virkemiddel er utgangspunktet at et regelverk ikke alltid vil ha de tilsiktede virkninger. Den første betingelsen for at et regelverk skal



kunne påvirke noens handlemåte, er at disse har kjennskap til hva regelverket går ut på. Dette kan være vanskelig når et regelverk retter seg mot hele befolkningen eller store grupper i befolkningen. At et regelverk er kjent og forstått av dem det retter seg mot, er ikke nok til at det blir etterlevd. Foruten kjennskap til regelverket er det nødvendig med motivasjon for å følge det. Dette er igjen for en stor del avhengig av aktørens kalkulerende av hvilke fordeler, ulemper og risikoer som knytter seg til henholdsvis å etterleve og å overtrent regelverket. Det er viktig både hvor stor risiko det er for at brudd på regelverket vil bli oppdaget og reagert mot, og hvilke sanksjoner det kan regnes med.

#### *b) Økonomiske virkemidler*

Økonomiske virkemidler kan for eksempel være ulike typer tilskudd, statlige kjøp av varer og tjenester, skatter og avgifter, ulike typer finansieringsformer, utlåns- og plasseringsvirksomhet, utbyttepolitikk og eventuelt andre former for incentivstyring.

Den motiverende virkningen av økonomiske virkemidler beror på at de gjør visse handlemåter mer lønnsomme enn andre. Det er generelt vanskelig å forutsi hvilken innvirkning økonomiske virkemidler for eksempel avgifter og tilskudd vil ha. Effektiviteten av slike virkemidler er avhengig av hvor tungt økonomiske hensyn veier i forhold til andre hensyn som kan virke motiverende for målgruppen, og av hvilken evne målgruppen har til å sette seg inn i forskjellige ordninger og til å beregne hvilke økonomiske konsekvenser disse har for egne handlingsvalg. De økonomiske virkemidlene har også en tendens til å forplante seg videre, noe som kan bidra til å svekke de ønskede virkningene. Som et eksempel kan effekten av en avgiftsordning rettet mot bedrifter bli svekket hvis utgiftene kan veltes over på kundene.

#### *c) Pedagogiske virkemidler*

Pedagogiske virkemidler kan for eksempel være informasjon, holdningskampanjer, veilednings- eller rådgivningsvirksomhet. Slike virkemidler kan være rettet både mot borgerne, mot offentlige virksomheter og mot private bedrifter.

Pedagogiske virkemidler som informasjon kan i noen tilfeller være et effektivt påvirkningsmiddel. Forvaltningens mulighet for å øve innflytelse gjennom slike virkemidler er likevel begrenset. Hva man kan oppnå med informasjon som virkemiddel er avhengig av en lang rekke forhold, som hvilket innhold informasjonen har, hvor effektivt den spres, hvor tidlig den settes inn, og hvor troverdig den virker. Informasjon om egnede midler til å fremme gitte mål kan være et effektivt virkemiddel når det er samsvar mellom forvaltningens og aktørens målsettinger. Det er vanskeligere å påvirke menneskers holdninger, hvis de står i motsetning til det som forvaltningen vurderer som positivt.

#### *d) Organisatoriske virkemidler*

Organisatoriske virkemidler kan for eksempel være utforming og endring av organisasjonsstrukturer og prosesser for å få virksomhetene til å fungere mer målrettet og effektivt. Ett eksempel er valg av hvilken tilknytningsform en virksomhet skal ha til overordnet nivå. Innenfor den valgte tilknytningsformen er det aktuelt å utforme formelle rammevilkår og prosesser for styring og kommunikasjon mellom overordnet nivå og virksomheten.

I risikovurderingen knyttet til et organisatorisk virkemiddel er kompleksitet et viktig forhold. Revisor må da kartlegge antall underliggende virksomheter, geografisk spredning, antall saksområder, ulike tilknytningsformer innen sektoren og

kompleksiteten i virksomhetene. Risikoen for ”feil” prioritering av oppgavene og ulik fortolkning av styringssignalene øker med antallet forvaltningsnivåer og spredningen i saksområder, og kan resultere i manglende gjennomføring av Stortingets vedtak. For virksomheter som har koordineringsansvar for enkelte saksområder, er det risiko knyttet til om ansvarsforholdene er tilstrekkelig avklart, og hvordan koordineringen skjer for å sikre måloppnåelsen. Det kan være hensiktsmessig for revisor som et ledd i risikovurderingen å skaffe seg en forståelse av informasjons- og kommunikasjons-teknologien (IKT-systemene) innen området og hvilken betydning den kan ha for måloppnåelsen. En effektiv styring og kontroll av IKT kan være av sentral betydning for at en virksomhet når sine mål.

#### *e) Fysiske virkemidler*

Fysiske virkemidler er virkemidler som kan lette eller vanskeliggjøre visse handlemåter, for eksempel avfallsbeholdere for å motvirke forsøpling, og fysiske midtskille for å hindre møteulykker i trafikken. Fysiske strukturer kan også påvirke mer fundamentale handlingsvalg. For eksempel kan beliggenheten til havner og flyplasser, veier og jernbaner, skoler og sykehus virke inn på bosettingsmønstre og hvor bedrifter etablerer seg.

Fysiske virkemidler kan være effektive virkemidler ved at de vanskeliggjør eller letter visse handlemåter. Det er imidlertid ikke gitt at ulike aktører vil handle slik forvaltningen ønsker, dersom de ikke er motivert til det. De fysiske virkemidlene av strukturell karakter, som for eksempel beliggenheten til havner og flyplasser, kan også binde opp framtidige beslutninger, og være lite hensiktsmessige ved endrede forutsetninger.

## 4.4 Prosjektideer

Den overordnede vesentlighets- og risikovurderingen er grunnlaget for å identifisere hva som er de viktigste områdene for revisjon. En prosjektidé skal utarbeides på grunnlag av nærmere risikovurderinger av området som er identifisert. Prosjektideen skal gi et grunnlag for en beslutning om hva det skal arbeides videre med dersom det blir besluttet å starte opp revisjonen.

Som et ledd i arbeidet med å utlede mål for revisjonen og aktuelle problemstillinger, bør revisor kartlegge hvilke mål som er satt innen det valgte området, og vurdere hvilke sentrale risikofaktorer som kan føre til at forvaltningens mål ikke nås. I denne forbindelse bør revisor skaffe seg en oversikt over hvilke styrings- og kontrollsystemer som er etablert for å styre disse risikofaktorene, og om utformingen av dem synes å være tilstrekkelig hensiktsmessig og kostnadseffektiv.

Prosjektideer skal utformes etter følgende mal:

- Tema
- Foreløpige mål for revisjon
- Aktuelle problemstillinger
- Vurdering

Under vurderingen skal de aktuelle problemstillingene begrunnes ut fra vurderingene av risiko. I vurderingene bør det belyses i hvilken grad det er mulig å gjennomføre den foreslåtte forvaltningsrevisjonen, og på hvilket tidspunkt revisjonen bør gjennomføres.

## 4.5 Foranalysen

### 4.5.1 Formålet med foranalysen

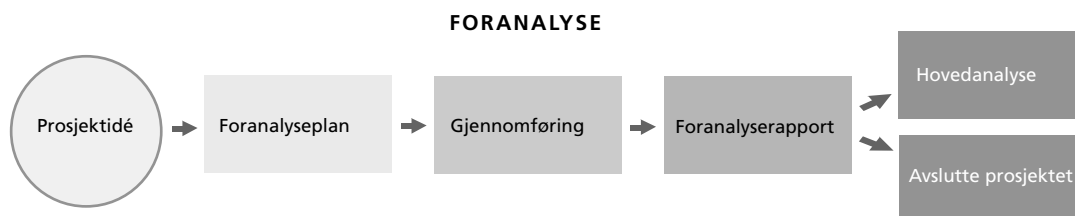
Formålet med foranalysen er å gi et beslutningsgrunnlag for om en hovedanalyse skal gjennomføres eller ikke, og å skissere *hva* som skal undersøkes og *hvordan* revisjonen kan gjennomføres. For å fatte beslutningen om å gjennomføre en hovedanalyse må det være sannsynliggjort at det foreligger vesentlige avvik og svakheter på det aktuelle området, og at disse lar seg dokumentere ved innhenting av tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis i en hovedanalyse.

Målet med den enkelte foranalyse vil avhenge av om revisor allerede har indikasjoner på avvik og svakheter eller ikke. Hvis det ikke allerede foreligger tilstrekkelige indikasjoner på avvik, vil målet være

- 1) å sannsynliggjøre at det foreligger vesentlige avvik og svakheter på området
- 2) å kartlegge hvilke data som er tilgjengelige på området og vurdere hvilke metodiske teknikker som bør brukes i hovedanalysen

Hvis det allerede er tilstrekkelige indikasjoner på at det foreligger avvik og svakheter, kan foranalysen i hovedsak begrenses til å avklare de metodiske spørsmålene, jf. pkt. 2.

Figur 4.1 nedenfor viser hovedelementene i foranalysen. Utgangspunktet for foranalysen er prosjektideen som bygger på risiko- og vesentlighetsvurderingene som er foretatt tidligere i planleggingen. Selve foranalysen består av tre faser: planlegging, gjennomføring og rapportering.



**Figur 4.1 Hovedelementene i foranalysen**

I planleggingsfasen utarbeider revisor en foranalyseplan. Gjennomføringsfasen består i å innhente og analysere innsamlet informasjon. Resultatene av foranalysen presenteres i en foranalyserapport, som er grunnlaget for beslutningen om undersøkelsen skal videreføres i en hovedanalyse eller avsluttes.

### 4.5.2 Planlegging av foranalysen

Hvis vi skal gjennomføre en foranalyse, må den planlegges slik at den blir utført på en faglig tilfredsstillende og effektiv måte. Foranalyseplanen skal være et hensiktsmessig styringsverktøy og bør derfor inneholde følgende elementer:

## 1 Valg av revisjonsområde

Her bør revisor si noe om vesentlighets- og risikovurderingene som ligger til grunn for prosjektideen. Forhold som bør nevnes er økonomisk betydning, prinsipiell og samfunnsmessig betydning, styring og virkemidler, miljø- og ressurs hensyn og eventuelle funn fra regnskapsrevisjon eller tidligere gjennomført forvaltningsrevisjon.

## 2 Mål og problemstillinger

Revisor må angi om målet med foranalysen er å sannsynliggjøre at det er vesentlige avvik og svakheter på området, og/eller at det er mulig å dokumentere disse avvikene ved å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis i en hovedanalyse.

Problemstillingene skal ta utgangspunkt i målet og aktuelle problemstillinger fra prosjektideen. Revisor må likevel vurdere om det er nødvendig å justere disse før foranalysen gjennomføres.

## 3 Revisjonskriterier

Foranalyseplanen skal angi hvordan revisor vil gå fram for å kartlegge de mest sentrale revisjonskriteriene som skal sannsynliggjøre avvik. Det stilles imidlertid ikke like strenge krav til å dokumentere revisjonskriteriene som i hovedanalysen.

## 4 Informasjonsinnhenting

Foranalyseplanen skal kortfattet angi hvordan informasjonsinnhenting tenkes gjennomført, dvs. hvilken type informasjon som er nødvendig for å besvare foranalysens problemstillinger, og hvor informasjonen skal hentes fra.

## 5 Organisering og ressursbehov

I foranalyseplanen skal det komme fram hvem som deltar i revisjonen, og hvilken rolle de har (hhv. prosjektleder, prosjektmedarbeidere, metoderådgiver, og eventuelt andre ressurspersoner). Revisor skal også opplyse om hvor mange timeverk revisjonen antas å kreve totalt, og antall timeverk per person.

I planen skal det gis en oversikt over hvilke reiser som skal gjennomføres i løpet av foranalysen, og kostnadene dette antas å medføre. Eventuelle andre kostnader, som konsulentbistand, innkjøp av bøker og lignende, skal også tas med i budsjettet for foranalysen.

## 6 Milepælsplan

Foranalyseplanen skal inneholde en milepælsplan som skal vise

- når informasjonsinnhenting skal påbegynnes og avsluttes
- når foranalyserapport skal leveres til avdelingsledelsen (seksjon og avdeling)
- hvor mange timeverk det vil ta å nå de aktuelle milepælene

### 4.5.3 Gjennomføring av foranalysen

I gjennomføringen av foranalysen må revisor framskaffe et tilstrekkelig informasjonsgrunnlag for å kunne sannsynliggjøre indikasjoner på avvik og svakheter, velge hvilke problemstillinger som er aktuelle for hovedanalysen, og skissere hvordan avvikene bør dokumenteres.

I foranalysen vil en dokumentgjennomgang og dokumentanalyse kunne gi nødvendig informasjon. Sentrale dokumenter må gjennomgås, som for eksempel stortingsdokumenter, lover og forskrifter, rundskriv, tildelingsbrev, virksomhetsplaner, årsrapporter og evalueringer. Slike dokumenter vil gi faktainformasjon om mål, virkemidler og resultater innen revisjonsområdet, og kan dessuten inneholde revisjonskriteriene som det reviderte området skal måles opp mot.

I foranalysen vil det ofte være behov for informasjonsinnhenting gjennom intervjuer med revidert etat og/eller andre aktører. Revisor skal informere det enkelte departement om oppstart av undersøkelsen, og kan dessuten avholde et oppstartsmøte med revidert virksomhet for gjensidig utveksling av informasjon. I tillegg kan det i foranalysen avholdes møter/intervjuer med for eksempel eksperter innen området. Disse møtene/intervjuene kan gi informasjon som sannsynliggjør avvik og svakheter på revisjonsområdet, og hvilke data som eksisterer på området.

I foranalyserapporten skal det være sannsynliggjort at det foreligger vesentlige avvik på det aktuelle området. Revisor må derfor kartlegge de mest sentrale revisjonskriteriene innen området under gjennomføringen av foranalysen som et grunnlag for å sannsynliggjøre avvik. Den ytterligere utledningen av revisjonskriteriene bør skje i hovedanalysen.

Under gjennomføringen av foranalysen bør revisor avklare hvilke data og dataregistre som er tilgjengelige på området og kan brukes som revisjonsbevis i hovedanalysen (statistikk, rapporter, kostnadsdata m.m.). Revisor skal også vurdere hvor gjennomførbart det metodiske opplegget er.

Hvis målet i foranalysen er å sannsynliggjøre indikasjoner på avvik og svakheter, skal denne delen av foranalysen avsluttes straks tilstrekkelige indikasjoner på avvik og svakheter foreligger. Revisor skal deretter konsentrere foranalysen om hvordan hovedanalysen kan gjennomføres, ved å utarbeide et utkast til hovedanalyseplan.

#### 4.5.4 Rapportering av foranalysen

Foranalysen skal rapporteres skriftlig som en *foranalyserapport*, som er et *internt* dokument i Riksrevisjonen. Foranalyserapporten skal være kort, men gi tilstrekkelig informasjon til at avdelingsledelsen kan avgjøre om det skal gjennomføres en hovedanalyse. Rapporten må derfor beskrive indikasjoner på avvik og svakheter og beskrive hvordan hovedanalysen bør gjennomføres.

Foranalyserapporten kan ha ulik struktur alt etter revisjonsområde, kompleksitet, omfang og problemstillinger. Nedenfor er det presentert et eksempel på hvordan en rapport kan struktureres:

- 1. Anbefalinger**
  - 1.1 Sentrale funn
  - 1.2 Anbefalinger
- 2. Bakgrunn**
  - 2.1 Vesentlighet og risiko
  - 2.2 Mål og problemstillinger
  - 2.3 Informasjonsinnhenting
- 3. Avviksanalysen**
  - 3.1 Revisjonskriterier
  - 3.2 Beskrivelse av praksis og/eller resultater  
(faktabeskrivelse)
  - 3.3 Vurderinger
  - 3.4 Konklusjon og anbefalinger
- 4. Utkast til hovedanalyseplan**

#### 1 Anbefalinger

I anbefalingen skal revisor kort gjøre rede for sentrale funn fra foranalysen og anbefale om foranalysen bør videreføres i en hovedanalyse. Hvilke problemstillinger det kan være aktuelt å undersøke i hovedanalysen, bør også komme fram her.

Revisor må vurdere om avvikene eller svakhetene som er identifisert i foranalysen, gir grunnlag for å anbefale en hovedanalyse. Normalt vil anbefalingen være knyttet til om revisor mener at det er tilstrekkelige indikasjoner på at det foreligger vesentlige avvik, enten av prinsipiell, økonomisk eller samfunnsmessig betydning, jf. kap. 4.3.1. Det kan også være at revisor ikke anbefaler en hovedanalyse ut fra en metodisk vurdering, for eksempel at det vil være vanskelig å dokumentere avvikene.

#### 2 Bakgrunn

I bakgrunnen gjengis de vesentlighets- og risikovurderingene som er blitt gjort for det aktuelle revisjonsområdet og problemstillingene fra prosjektideen. Revisjonens mål og problemstillinger skal også presenteres. Det skal gå fram hvordan informasjonen er innhentet, som for eksempel hvilke dokumenter som er gjennomgått og hvilke virksomheter som er intervjuet.

### 3 Avviksanalysen

I foranalyserapporten skal revisor beskrive *hvilke* avvik og svakheter som er identifisert, og *hvordan og på hvilket grunnlag* revisor har kommet fram til de aktuelle svakhetene. Dette innebærer at revisor må sette beskrivelsen av praksis og resultater opp mot revisjonskriteriene og gjøre en skjønnsmessig vurdering av om det er avvik eller svakheter. *Beskrivelsen av praksis og resultater* skal bygge på den innhentede informasjonen og analysen av denne.

### 4 Utkast til hovedanalyseplan

Dersom revisor anbefaler å gjennomføre en hovedanalyse skal foranalyserapporten beskrive hvordan denne kan gjennomføres, jf. kapittel 3. Utkast til hovedanalyseplan skal inneholde forslag til

- mål for hovedanalysen
- hvilke problemstillinger som bør undersøkes i hovedanalysen
- hvilke revisjonskriterier, eventuelt kilder som vil være de mest sentrale i hovedanalysen
- forventede funn
- typer av revisjonsbevis som bør legges til grunn og kildene til disse
- hvordan data skal samles inn og analyseres
- gjennomføringsrisiko

Som et hjelpemiddel i planleggingen av den metodiske tilnærmingen og gjennomføringen kan revisor fylle ut en *designmatrise* som legges ved planen. Formålet med designmatrisen er å vise at undersøkelsen er planlagt på en systematisk og helhetlig måte, slik at det er en klar sammenheng mellom mål, problemstillinger, revisjonskriterier, revisjonsbevis og vurderinger, jf. kapittel 2.2.1.

### Avsluttet prosjekt etter foranalysen

Dersom foranalysen ikke avdekker vesentlige indikasjoner på avvik og svakheter, avsluttes forvaltningsrevisjonen etter foranalysen. Det vil da gå et brev til forvaltningen og et notat til kollegiet om at forvaltningsrevisjonen er avsluttet etter foranalysen.





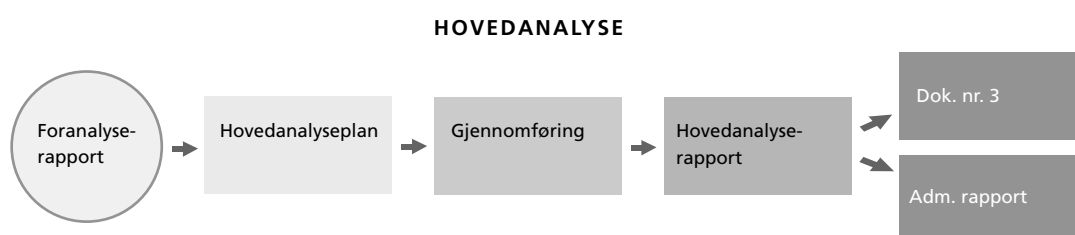
## 5 GJENNOMFØRING

### 5.1 Formålet med hovedanalysen

Formålet med hovedanalysen er å dokumentere avvik og svakheter knyttet til økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. lov om Riksrevisjonen § 9 og instruksen § 9 bokstavene a til f.

Arbeidet med hovedanalysen kan deles i tre faser:

- Utarbeide en hovedanalyseplan med bakgrunn i beslutningen om å videreføre undersøkelsen
- Gjennomføre en hovedanalyse ved å
  - a) utlede revisjonskriterier og
  - b) innhente revisjonsbevis
- Rapportere ved å framstille målene, problemstillingene, den metodiske framgangsmåten, revisjonskriteriene, faktabeskrivelsen og vurderingene i en hovedanalyserapport. Hovedanalyserapporten danner grunnlaget for rapporteringen i Dokument nr. 3 eller i en administrativ rapport som Stortinget informeres om gjennom en omtale i Dokument nr. 2



**Figur 5.1 Hovedelementene i hovedanalysen**

## 5.2 Planlegging av hovedanalysen

For hver forvaltningsrevisjon som er besluttet videreført i en hovedanalyse, skal revisor med utgangspunkt i utkastet til hovedanalyseplan og tilbakemeldingen fra avdelingsledelsen etter foranalysefasen, utarbeide en endelig hovedanalyseplan. Hovedanalyseplanen skal danne grunnlaget for en faglig tilfredsstillende og effektiv gjennomføring av revisjonen. Planen skal være operasjonell, og den skal godkjennes av avdelingsledelsen. Hovedanalyseplanen skal gi et godt grunnlag for styring og oppfølging av arbeidet med revisjonen.

I Riksrevisjonens revisjonsstandarder nr. 12, 13 og 14 om planlegging av revisjonen framgår det:

12	Revisor skal planlegge arbeidet slik at revisjonen blir utført på en faglig tilfredsstillende og effektiv måte.
13	Revisor skal utarbeide revisjonsplan etter gjeldende retningslinjer.
14	Revisjonsplanen skal være et hensiktsmessig styringsverktøy.

Hovedanalyseplanen kan utarbeides etter følgende mal, og skal normalt også inneholde alle disse elementene:

- Valg av revisjonsområde
- Mål og problemstillinger
- Revisjonskriterier
- Forventede funn
- Metodisk tilnærming og gjennomføring
- Organisering og ressursbehov
- Milepælsplan
- Gjennomføringsrisiko

### 1 Valg av revisjonsområde

Planen må kort beskrive revisjonsområdet og gjøre rede for hvorfor det er besluttet å gjennomføre en hovedanalyse på dette området, basert på funn fra en eventuell foranalyse og hvilke vesentlighets- og risikovurderinger som er lagt til grunn.

Opplysningene i bakgrunnsomtalen skal lede fram mot beskrivelsen av undersøkelsens mål og problemstillinger. Det skal komme tydelig fram hvorfor det aktuelle området for revisjonen er valgt.

## 2 Mål og problemstillinger

Planen må beskrive målet for revisjonen og angi hvilke problemstillinger og eventuelle delproblemstillinger som skal besvares for at målet for revisjonen skal nås, jf. kapittel 3.2 og 3.3. Normalt vil grunnlaget for de valgte problemstillingene være beskrevet i foranalyserapporten og kan tas derfra.

## 3 Revisjonskriterier

Planen skal angi de mest sentrale revisjonskriteriene og kildene til disse, og hvordan det videre arbeidet med utledningen av revisjonskriteriene skal gjennomføres i hovedanalysen, jf. kapittel 3.4.

## 4 Forventede funn

Planen skal spesifisere hvilke funn som kan forventes å bli dokumentert gjennom hovedanalysen. De forventede funnene kan være knyttet til avvik, konsekvenser av avvik og årsakene til avvik.

## 5 Metodisk tilnærming og gjennomføring

Planen skal beskrive den metodiske tilnærmingen og gjennomføringen og baseres på utkast til hovedanalyseplan fra foranalysen. Det må framgå klart hvilke data som skal samles inn (kilder og utvalg), hvordan dataene skal samles inn, og hvordan dataene skal analyseres. Planen skal begrunne de metodiske valgene som er gjort.

## 6 Organisering og ressursbehov

Hovedanalyseplanen skal vise hvem som skal delta i hovedanalysen, og hvilken rolle disse skal ha. Det skal framgå hvem som er prosjektleder, prosjektmedarbeider og metoderådgiver. Eventuelle ytterligere bidragsyttere til hovedanalysen, interne eller eksterne, skal også beskrives ut fra hva som er formålet med denne bistanden.

Hovedanalyseplanen skal vise det samlede ressursbehovet som er planlagt brukt for å gjennomføre hovedanalysen. Ressursanslaget må både omfatte hvor mange timeverk som prosjektgruppen antas å benytte i gjennomføringen, og totale forventede kostnader til reiser, konsulentbistand osv. Antatte timeverk per person i prosjektgruppen skal også spesifiseres.

## 7 Milepælsplan

Hovedanalyseplanen skal inneholde en framdriftsplan som gir oversikt over milepæler og viktige aktiviteter knyttet til den enkelte milepælen. Milepælene skal angi sentrale delresultater for hovedanalysen og dato for når det enkelte delresultatet skal være nådd. De beskriver *hva* som skal være oppnådd på et gitt tidspunkt, dvs. tilstander eller delresultater. Vanlige milepæler i en hovedanalyse er når

- hovedanalyseplanen skal leveres til avdelingsledelsen
- foreløpige revisjonskriterier skal leveres til avdelingsledelsen
- de foreløpige revisjonskriteriene skal oversendes overordnet departement
- det skal avholdes møte med overordnet departement om revisjonskriteriene
- datainnsamlingen skal påbegynnes
- datainnsamlingen skal være ferdig
- dataanalysen skal være avsluttet
- hovedanalyserapporten skal leveres til avdelingsledelsen
- hovedanalyserapporten skal oversendes til departementet for kommentarer

Milepælene skal gi en oversikt over hva som skal oppnås på gitte tidspunkter underveis i hele prosjektforløpet, mens *hvordan* milepælene skal nås, er definert som *aktiviteter*. Under hver av milepælene skal det gis en oversikt over de mest sentrale aktivitetene som må utføres, slik at milepælen kan nås, for eksempel lage intervjuguide, gjennomføre intervju etc. Prosjektgruppen bør i tillegg til milepælsplanen utarbeide mer detaljerte aktivitetsplaner underveis i hovedanalysen til internt bruk i gruppen, hvor de enkelte aktivitetene og hvem som er ansvarlig for å utføre dem, blir spesifisert.

I arbeidet med milepælsplanen bør prosjektgruppen være oppmerksom på at enkelte aktiviteter erfaringsmessig er tid- og ressurskrevende. Dette gjelder for eksempel å utarbeide omforente revisjonskriterier, preteste og utarbeide spørreskjemaer, skrive referater fra intervjuer og å organisere møter. Ved utarbeidelsen av framdriftsplanen bør gruppen ta hensyn til erfaringstall fra tidligere revisjoner, slik at estimatene for tids- og ressursbruk i planen blir mest mulig realistiske.

## 8 Gjennomføringsrisiko

I planen må revisor gi en vurdering av hvilke forhold som kan føre til at målet for revisjonen ikke nås, både med hensyn til kvaliteten på rapporten og tids- og ressursanslagene. Dette kan være forhold som avhengighet av arbeid utført av andre, bruk av avanserte datainnsamlings- og analyseteknikker eller manglende kjennskap til datakvalitet. Dersom risikoen vurderes som uakseptabelt høy, må hovedanalyseplanen justeres i tråd med dette.

## 5.3 Gjennomføring av hovedanalysen

Gjennomføringen av hovedanalysen består av en fullstendig utledning av revisjonskriterier og innhenting av revisjonsbevis, jf. kapittel 3.

Hovedanalyseplanen skal være et styringsverktøy for det utførende arbeidet i prosjektgruppen, for prosjektlederens styring og oppfølging av arbeidet og for kommunikasjonen med avdelingsledelsen. Det er derfor viktig at planen blir brukt aktivt ved gjennomføringen av hovedanalysen, spesielt når prosjektlederen skal foreta den månedlige projektrapporteringen. Den faktiske framdriften måles da opp mot milepælsplanen. Ved avvik mellom disse bør det vurderes om og eventuelt hvilke korrigerende tiltak som skal settes i verk slik at milepælsplanen kan overholdes. Avvik i forhold til planen og eventuelle korrigerende tiltak skal kommuniseres til avdelingsledelsen i forbindelse med de formaliserte rapporteringene.

Det kan oppstå forhold i løpet av gjennomføringen av hovedanalysen som gjør det nødvendig med en ny vurdering av omfanget og/eller innholdet i hovedanalysen. Dette kan eksempelvis ha sammenheng med at foreløpig revisjonsfunn etter gjennomføring av intervjuer osv. tilsier en endring i problemstilling og revisjonskriterier. Eventuelle endringer i hovedanalysen som følge av slike forhold skal avklares med avdelingsledelsen.

## 5.4 Rapportering av hovedanalysen

Alle forvaltningsrevisjoner i Riksrevisjonen som blir videreført i en hovedanalyse, skal dokumenteres med en hovedanalyserapport. Hovedanalyserapporten skal presentere mål, problemstillinger, metode, revisjonskriterier, fakta og vurderinger. Hovedanalyserapporten blir sendt til departementet og danner sammen med departementets kommentarer grunnlaget for utarbeidelse av Dokument nr. 3 til Stortinget eller en administrativ rapport, jf. Riksrevisjonens standard nr. 29 for rapportering:

29	Rapporteringen skal ha en form og et innhold som framstiller alle relevante forhold. Det skal klart og tydelig komme fram eventuelle kritikkverdige forhold revisjonen har avdekket. Framstillingen skal være uavhengig, objektiv og konstruktiv. Revisjonsbevisene og gjennomføringen av revisjonen skal presenteres slik at det åpner for kontroll og etterprøving.
----	---

De viktigste kravene til en god forvaltningsrevisjonsrapport er at

- all informasjon i rapporten skal være relevant
- det skal gå klart fram hva som er fakta, revisjonskriterier og vurderinger
- rapporten skal være leservennlig

### *Relevans*

All informasjon i rapporten må være relevant for leseren ut fra målet for revisjonen og rapportens problemstillinger.

### *Skille mellom fakta, revisjonskriterier og vurderinger*

I rapporten skal det være et klart skille mellom hva som er fakta, revisjonskriterier og vurderinger. Leseren skal ikke være i tvil om hva som er rene faktaopplysninger, og hva som er Riksrevisjonens vurderinger. I enkelte tilfeller kan det være vanskelig å skille mellom fakta, revisjonskriterier og hva som er vurderinger, eller det oppstår uenighet med revidert virksomhet om dette. Det kan være tilfeller der det er nødvendig med fortolkninger, og hvor Riksrevisjonen kan ha en annen fortolkning enn det revidert virksomhet har. Hvis vi er i tvil om hva som er fakta, må vi ha en dialog med revidert virksomhet. Dersom det er uenighet, skal det omtales i rapporten.

### *Leservennlighet*

Det er viktig å tilstrebe en så lettlest og forståelig rapport som mulig. Rapporten skal kunne leses uten at leseren har spesielle forkunnskaper. For at rapporten skal bli så forståelig og leservennlig som mulig, er det ulike teknikker vi bør være oppmerksomme på i skriveprosessen:

- Utarbeid overordnet struktur og innholdsfortegnelse<sup>3</sup>.
- Gi en helhetlig framstilling av revisjonsobjektet.
- Bruk instruktive og nøytrale overskrifter.
- Språket i rapporten bør være presist for å unngå misforståelser eller uklårheter.
- Illustrer ved hjelp av tabeller, diagrammer, modeller for prosesser etc.
- Unngå tekniske og vanskelige ord, og vær varsom med bruk av fremmedord. Forklar dem hvis de må benyttes.

<sup>3</sup> En tidlig struktur og innholdsfortegnelse bidrar også til en effektiv gjennomføring ved å skape fokus i rapportskrivningen.

En hovedanalyserapport skal ha følgende struktur:

1. Innledning (bakgrunn, mål, og problemstillinger)
  2. Metodisk tilnærming og gjennomføring
  3. Revisjonskriterier
  4. Fakta
  5. Vurderinger
- Eventuelle vedlegg

### *Innledning*

Innledningen må beskrive revisjonens *mål* og *problemstillinger* og hvilke vesentlighets- og risikovurderinger som ligger til grunn for disse. I tillegg presenterer innledningen den bakgrunnsinformasjonen som er nødvendig for at leseren skal bli satt inn i revisjonsområdet og hensikten med undersøkelsen. Det kan for eksempel være Stortingets vedtak og forutsetninger, økonomi, historikk, relevant lovgivning, regelverk, organisasjonsstruktur og andre undersøkelser som er foretatt på området. Kun bakgrunnsinformasjon som er relevant for de øvrige kapitlene skal være med.

### *Metodisk tilnærming og gjennomføring*

Rapporten skal beskrive hvilke metoder som er brukt under innsamlingen og analysen av revisjonsbevis, og gi en kort redegjørelse om utledningen av revisjonskriteriene. Dette skal presenteres på en slik måte at det gir grunnlag for etterprøvbarehet. Det innebærer for eksempel at vi skal

- presentere revisjonsobjektet og hvilken sammenheng det står i
- beskrive og begrunne utvalget av enheter
- redegjøre for utvelgelsen og bruk av datakilder
- ved bruk av eksisterende data, gi en kort beskrivelse av hvordan data ble tilrettelagt for å inngå som revisjonsbevis
- begrunne valget av metoder (hvorfor aktuelle teknikker ble valgt)
- gjengi sentrale forhold ved revisjonsbevisene, for eksempel ved bruk av spørreskjema må vi beskrive antall og type enheter, svarprosent, type spørsmål etc.
- gi en beskrivelse av hvordan data ble analysert (systematisert og tolket)
- gi en presentasjon av hvordan fakta er verifisert, og av dialogen med departementet

### *Revisjonskriterier*

Rapporten skal gi en fullstendig presentasjon av de revisjonskriteriene som danner grunnlaget for vurderingene i rapporten. Presentasjonen av revisjonskriteriene må være klar og tydelig og godt dokumentert med nøyaktige kildehenvisninger dersom kriteriene er hentet fra overordnede dokumenter. Presentasjonen skal bygges opp slik at leseren får et grunnlag for å forstå rapportens faktaframstilling og vurderinger.

### *Faktabeskrivelse*

Faktabeskrivelsen i rapporten må være underbygd med tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Rapporten skal på en nøytral måte beskrive de faktiske forholdene vedrørende praksis og resultater innenfor det reviderte området. Faktabeskrivelsen skal ikke inneholde vurderinger eller revisors egne oppfatninger. Ved utarbeidelsen av faktadelen bør revisor tilstrebe å gå rett på framstillingen av faktaopplysningene uten å ta

med generelle innledninger eller revisjonskriterier. Revisor må dokumentere fakta med nøyaktige og tydelige henvisninger til hvor faktaopplysningene kommer fra.

#### *Vurderinger*

I vurderingene skal det komme klart fram hvilke eventuelle kritikkverdige forhold revisjonen har avdekket. Vurderingene må ikke gå lenger enn det er grunnlag for, og de må være logisk avledet av de sentrale funnene og dokumentasjonen som rapporten for øvrig inneholder.

Vurderingene gjøres ved å sammenholde revisjonskriteriene og faktabeskrivelsen. Ved utarbeidelsen av vurderingsdelen tas det utgangspunkt i revisjonskriteriene, men uten at de blir gjentatt på nytt i vurderingsdelen. Deretter trekker revisor de relaterte faktaopplysningene inn, og med bakgrunn i disse elementene foretas vurderingene. Vurderingene skal framstå som helhetlige og bør derfor ikke stykkes opp med for mange overskrifter. Funnene skal vurderes etter viktighet, og som regel vil det ikke være aktuelt å trekke alle forhold fra faktadelen med i vurderingene. Eventuelle forslag til tiltak skal være basert på funn som revisjonen har avdekket.

Alle ferdige forvaltningsrevisjonsrapporter vil normalt bli oversendt departementet for kommentar. Det er departementet som avgjør om det vil innhente kommentar til revisjonsrapporten fra underliggende virksomheter.

## 5.5 Dokumentasjon

I henhold til god revisjonsskikk i Riksrevisjonen skal revisor dokumentere revisjonsarbeidet og oppbevare sine arbeidspapirer på betryggende måte.

I Riksrevisjonens revisjonsstandarder nr. 25, 26 og 27 for dokumentasjon framgår det:

25	Revisor skal dokumentere forhold som er viktige for å underbygge Riksrevisjonens interne og eksterne rapportering. Dokumentasjonen er også bevis for at revisjonen er utført i henhold til god revisjonsskikk i Riksrevisjonen.
26	Omfanget og innholdet av dokumentasjonen skal være tilstrekkelig og detaljert for å kunne gi en totalforståelse av utført revisjon og konklusjon basert på innhentede revisjonsbevis. Enhver revisjon skal dokumenteres etter gjeldende retningslinjer.
27	Det skal iverksettes rutiner for å sikre at dokumentasjonen blir forsvarlig behandlet, oppbevart og arkivert for en periode som er tilstrekkelig for å dekke Riksrevisjonens behov, og i samsvar med instruksjer og lovbestemte krav. Dokumentasjonen er Riksrevisjonens eiendom.

Revisor må kunne dokumentere revisjonsbevisene som ligger til grunn for rapporteringen. Dette gjelder for eksempel svar på spørreskjemaer, notater etter egne undersøkelser, utskrift av intervjuer, eventuelle vurderinger av andres arbeid, og de konklusjonene som er trukket på dette grunnlag. Revisor må også kunne dokumentere alle viktige valg som er tatt i utførelsen av revisjonen, spesielt revisjonsplaner og eventuelle beslutninger om endringer av disse underveis.

Det er viktig at revisor sørger for en oversiktlig arkivering av det innsamlede materialet, jf. Riksrevisjonens arkivinstruks<sup>4</sup>, slik at det enkelt lar seg gjøre å finne fram til grunnlagsmaterialet for en utarbeidet rapport. De innsamlede dataene i tilknytning til en forvaltningsrevisjon er å betrakte som bevis i revisjonsmessig sammenheng, og er dermed arkivverdige ifølge gjeldende retningslinjer.

---

<sup>4</sup> Riksrevisjonens intranett: Forum - Organisasjon - Instruks



## 6 RAPPORTERING

Formålet med rapporteringen er å gi relevant informasjon til Stortinget om iverksettelse og virkninger av offentlige tiltak. Rapporteringen til Stortinget om forvaltningsrevisjoner gjøres i Dokument nr. 3. Forvaltningsrevisjonsrapporter som ikke blir sendt til Stortinget som egen sak, har forvaltningen tilgang til gjennom en egen administrativ rapportserie. Stortinget blir orientert om administrative rapporter gjennom en omtale i Dokument nr. 2.

### 6.1 Dokument nr. 3

Gjennomførte forvaltningsrevisjoner oversendes Stortinget fortløpende som egne saker i Dokument nr. 3-serien. Det aktuelle Dokumentet benevnes ”Riksrevisjonens undersøkelse”. Riksrevisjonens kritikk i tilknytning til undersøkelsen, og styrken i kritikken, går fram av Riksrevisjonens uttalelse.

Følgende hensyn er viktige å vektlegge ved utarbeidelsen av Dokument nr. 3.:

- *Innhold:* Saken skal være korrekt og presist framstilt.
- *Objektivitet:* Den revidertes synspunkter og innvendinger skal ivaretas på en balansert måte.
- *Leservennlighet:* Saken bør være lettlest og velskrevet.

#### 6.1.1 Oppbyggingen av Dokument nr. 3

Dokument nr. 3-sakene er bygd opp slik at eventuelle ulike syn mellom Riksrevisjonen og forvaltningen skal komme til uttrykk og veies mot hverandre på en nøytral måte. Det er en progresjon i saken ved at det først redegjøres for funn, vurderinger og kommentarer på administrativt nivå, før Riksrevisjonens kollegium uttrykker sine bemerkninger. Den ansvarlige statsråden svarer dernest på Riksrevisjonens bemerkninger, før Riksrevisjonens kollegium kommer med sin endelige uttalelse.

I korte trekk er saksframstillingen i Dokumentet som følger:

- 1 I *Innledning* beskrives Stortingets vedtak og forutsetninger, inkludert forhold av økonomisk betydning som ligger til grunn for undersøkelsen, undersøkelsen mål, problemstillinger, revisjonskriterier og metodebruk, og dessuten prosessen med departementet(-ene).
- 2 Funn og vurderinger fra hovedanalyserapporten presenteres i *Oppsummering av undersøkelsen*. Hovedanalyserapporten følger som vedlegg til Dokumentet.
- 3 Det gis en fyllestgjørende framstilling av departementets synspunkter på hovedanalyserapporten i *Departementets kommentarer*.
- 4 I *Riksrevisjonens bemerkninger* redegjør kollegiet for sine bemerkninger til saken.

- 5 I *Departementets svar* kommenterer departementet ved statsråden Riksrevisjonens bemerkninger.
- 6 I *Riksrevisjonens uttalelse* oppsummerer kollegiet hvilke forhold som bør framheves i rapporteringen til Stortinget, etter blant annet å ha sett departementets svar. Synspunkter og argumenter fra ”begge sider” er presentert. Kollegiet klargjør endelige standpunkter.

### 6.1.2 Forholdet mellom hovedanalyserapporten og Dokument nr. 3

Det er viktig med god sammenheng mellom hovedanalyserapporten og framstillingen i Dokument nr. 3. Dette betyr at man i slutfasen av arbeidet med hovedanalyserapporten bør tenke på saksframstillingen for presentasjon i Dokument nr. 3. Revisor må sikre at det er innholdsmessig godt samsvar mellom vurderingsdelen i hovedanalyserapporten og ”oppsummering av undersøkelsen” i Dokument nr. 3.

## 6.2 Administrativ rapport

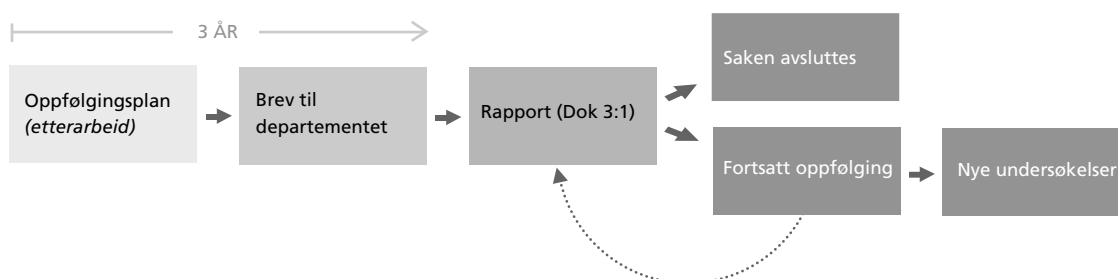
Alle forvaltningsrevisjonsrapporter sendes aktuelt departement for eventuell justering av fakta og for kommentarer før riksrevisorkollegiet tar stilling til om rapporten skal sendes Stortinget. Hovedanalyserapporter som ikke blir sendt Stortinget som et Dokument nr. 3, blir utgitt i en egen administrativ rapportserie. Hovedkriteriet for at rapporten ikke sendes Stortinget som en egen sak, er at den omfatter mindre vesentlige funn, eller at forvaltningen allerede har gjort nødvendige forbedringer, eller at Stortinget er orientert eller i nærmeste framtid vil bli orientert om planlagte tiltak som kan gjøre rapporten mindre relevant. Kollegiets vedtak omtales i forordet til den administrative rapporten. Administrative rapporter sendes kontroll- og konstitusjonskomiteen og aktuelle departementer til orientering, og omtales i Dokument nr. 2.

## 7 OPPFØLGING

Alle forvaltningsrevisjoner som er rapportert til Stortinget i Dokument nr. 3 skal følges opp normalt tre år etter at saken er behandlet i Stortinget. Stortinget får tilbakemelding om oppfølgingen gjennom Dokument nr. 3:1. Gjennomførte forvaltningsrevisjoner som riksrevisorkollegiet vedtar ikke å sende Stortinget som egen sak (administrativ rapport), følges normalt ikke opp siden disse rapportene omhandler mindre vesentlige funn, eller fordi forvaltningen allerede har gjort eller planlegger å gjøre nødvendige forbedringer.

### 7.1 Formålet med oppfølgingen

Formålet med oppfølgingen er å se om de endringene som var forutsatt ved Stortingets behandling av forvaltningsrevisjonsrapporten, er gjennomført. Oppfølgingen vil i hovedsak bestå i å klarlegge hvilke tiltak som er satt i verk, og eventuelle effekter av slike tiltak. Informasjonen fra oppfølgingen er også viktig for vesentlighets- og risikovurderingen ved framtidige revisjoner på det aktuelle sektorområdet.



**Figur 7.1** Hovedelementene i oppfølgingen

## 7.2 Planlegging av oppfølgingen

For alle revisjoner som sendes som egen sak til Stortinget, skal det lages en *oppfølgingsplan* for hva som bør følges opp. Dette skal skje i etterkant av arbeidet med Dokument nr. 3. Oppfølgingsplanen bør lages så raskt som mulig etter at prosjektet er ferdig, og sluttføres etter at Stortinget har behandlet rapporten.

Planen skal bidra til en mest mulig effektiv oppfølging av en revisjon, og til å overføre viktig erfaring fra den gjennomførte revisjonen til den senere oppfølgingen. Oppfølgingsplanen er et sentralt grunnlag for å følge opp Stortingets forutsetninger og Riksrevisjonens uttalelser og vurderinger. De som skal utføre oppfølgingen etter tre år, vil dermed lettere kunne rette oppmerksomheten mot de viktigste funnene og vurderingene som ble fremmet gjennom revisjonen.

Oppfølgingsplanen skal omtale følgende:

### 1 En oppsummering av forvaltningsrevisjonen

Med utgangspunkt i Dokumentet og Stortingets behandling av revisjonen bør det gis en kort omtale av hovedpunktene i revisjonen som skal følges opp.

### 2 Forhold som bør følges opp

- **Stortingets vedtak og forutsetninger ved behandlingen av Dokument nr. 3-saken**  
Etter at revisjonen er behandlet i Stortinget, vurderes Stortingets vedtak og forutsetninger. På bakgrunn av disse vurderes det om det er nødvendig å foreta endringer i oppfølgingsplanen.
- **Riksrevisjonens viktigste funn**  
Riksrevisjonens uttalelser, bemerkninger og vurderinger i Dokument nr. 3 og rapporten er sentrale kilder for hva som bør følges opp. For å sikre at oppfølgingen retter oppmerksomheten mot de viktigste funnene, bør prosjektgruppen vurdere hvor vesentlige forholdene som er kritisert er.
- **Anbefalinger og forslag til tiltak**  
Eventuelle anbefalinger eller forslag til tiltak i Dokument nr. 3 bør følges opp. Prosjektgruppen bør vurdere hvor fort det kan forventes at de påpekte avvikene og svakhetene blir rettet opp. Det bør også angis hva forventet effekt av tiltakene kan være.
- **Tiltak som virksomheten har sagt den skal gjennomføre**  
Departementet eller virksomheten vil normalt ha opplyst hvilke tiltak de planlegger å gjennomføre, i sine kommentarer til rapporten, eller som svar på Riksrevisjonens uttalelse. Det er nødvendig å følge opp disse tiltakene og resultatene av dem.

### 3 Anbefalt tidspunkt for oppfølging

Normalt skal alle forvaltningsrevisjoner som har vært behandlet i Stortinget, følges opp tre år etter stortingsbehandlingen. Dersom det er grunn til det, kan revisor komme med en anbefaling om et annet tidspunkt for oppfølgingen enn tre år.

#### 4 Andre forhold av betydning for oppfølgingen

Hvis revisor har kjennskap til andre forhold som kan være nyttige for oppfølgingen, bør dette gjøres rede for. Det kan for eksempel være sterke og svake sider ved datainnsamling og analyse, og uforutsette problemer i forbindelse med tilgang til datakilder og aktuelle kontaktpersoner. Evalueringen av det avsluttede prosjektet kan inneholde informasjon om for eksempel metodiske forhold som kan være relevant for oppfølgingen.

### 7.3 Gjennomføring av oppfølgingen

Oppfølgingen skal integreres i den årlige virksomhetsplanleggingen. Når avdelingsplanen blir utarbeidet, skal det lages en oversikt over tidligere rapporter som planlegges fulgt opp i planåret. Rapporten skal følges opp av den seksjonen som har sektoransvaret. I seksjonsplanene skal det settes av ressurser til oppfølgingsoppgavene.

Når arbeidet med oppfølgingen påbegynnes, skal revisor skaffe seg informasjon om utviklingen og endringer som har skjedd på sektorområdet etter at Dokumentet ble oversendt til Stortinget, jf. kapittel 4.1 om sektorkompetanse. Vurderinger av vesentligheten av funnene kan også ha endret seg i løpet av tiden som er gått siden revisjonen ble gjennomført. Det kan derfor være behov for å revurdere vesentligheten av de viktigste funnene i revisjonen før oppfølgingen skal skje. Sammen med oppfølgingsplanen skal dette gi grunnlag for å gjennomføre oppfølgingen.

Oppfølgingen skjer med utgangspunkt i at Riksrevisjonen sender et brev til revidert etat for å be om status for endringer som var forutsatt i Stortingets behandling av Dokument nr. 3-saken, status for gjennomføringen av tiltak og resultater.

I brevet til virksomheten omtaler Riksrevisjonen de endringene som Stortinget har forutsatt gjennom behandlingen av Dokument nr. 3-saken. Brevet oppsummerer kort hovedpunktene fra Stortingets behandling av saken og Riksrevisjonens uttalelser, bemerkninger og vurderinger, og ev. forslag til tiltak som virksomheten selv har foreslått å gjennomføre i sine kommentarer til rapporten. I brevet blir virksomheten bedt om gjøre rede for hvilke tiltak som er gjennomført for å utbedre påviste avvik og svakheter, og effekten av tiltakene. Revisor må ta hensyn til de endringene som ev. har skjedd på sektorområdet eller i virksomheten i perioden som er gått, for eksempel i form av endrede rammebetingelser eller tiltak som er gjennomført.

Departementets svar vil gi grunnlag for en beslutning om

- å avslutte saken
- å følge den opp videre:
  - enten ved å be departementet om en ny redegjørelse
  - eller gjennom nye undersøkelser

Revisor må nøye vurdere om departementets iverksettelse av tiltak og effekten av tiltakene er tilfredsstillende, slik at saken kan avsluttes. Dersom forvaltningen ikke har gjennomført nødvendige tiltak for å korrigere de svakhetene som er påpekt i rapporten, kan revisor vurdere å gjøre avgrensede undersøkelser eller en ny revisjon innen området. Det kan også være hensiktsmessig å be departementet om en ny redegjørelse i forbindelse med neste års oppfølging dersom departementet har iverksatt tiltak, men det er for tidlig å si om disse vil gi ønsket effekt.

Det kan også være aktuelt å ta opp problemstillinger fra tidligere gjennomførte forvaltningsrevisjoner som del av en ny undersøkelse.

## **7.4 Rapportering av oppfølgingen**

Resultatene fra oppfølgingen rapporteres til Stortinget i Dokument nr 3:1 etter følgende mal:

### **1 Innledning**

I innledningen angis tittel på dokumentet, når det ble oversendt til og behandlet av Stortinget og eventuelt komiteens uttalelser.

### **2 Oppsummering av undersøkelsen**

Beskriver de viktigste funnene.

### **3 Endringer i rammebetingelser og virkemidler**

Informasjon om eventuelle endringer i rammebetingelsene og virkemidlene som har skjedd siden revisjonen ble gjennomført.

### **4 Departementets (og virksomhetens) oppfølging**

Hvilke tiltak som er satt i verk, og hvilke resultater som er oppnådd.

### **5 Riksrevisjonens vurdering**

Konklusjonen er enten at

- saken anses avsluttet, eller at
- saken følges opp videre