

Faglige retningslinjer for

Selskapskontroll

Forord

Riksrevisjonens oppgaver følger av Grunnloven § 75k, lov om Riksrevisjonen av 7. mai nr. 21 og instruks om Riksrevisjonens virksomhet av 11. mars 2004. I riksrevisjonsloven §10 slås det fast at alle revisjons- og kontrolloppgaver skal planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, instruks og god revisjonsskikk i Riksrevisjonen krever.

Riksrevisjonen har valgt å innføre ISSAI-ene fullt ut som faglige standarder i henhold til grunnprinsippene i ISSAI 100/8 og 100/10. Sammen med Riksrevisjonens lov og instruks gir dette et helhetlig faglig innhold til begrepet *god revisjonsskikk* i Riksrevisjonen.

Riksrevisjonens *faglige retningslinjer for selskapskontroll* ble lagt til grunn fra og med 1. mai 2020.

Dette er versjon 3.0 av retningslinjene.

Vedtatt av Riksrevisjonens kollegium 20. juni 2023

Innhold

Forord 1

Versjonslogg	4
1 Innledning	5
2 Hva er selskapskontroll?	6
2.1 Hjemmel for selskapskontrollen	6
2.2 Forvaltning av statens interesser i selskapene	7
2.3 Riksrevisjonens rett til og håndtering av informasjon	8
2.4 Selskapskontrollens formål og oppgaver	9
2.4.1 Årlig kontroll	11
2.4.2 Systematiske undersøkelser gjennomført som forvaltningsrevisjon	11
3 Valg av tema direkte rapporteringsoppdrag i selskapskontrollen	12
3.1 Vurdering av vesentlighet og risiko	12
3.2 Kilder til vurdering av vesentlighet og risiko	13
3.3 Dokumentasjon av arbeidet og vurderingene	13
4 Grunnelementer i årlig kontroll	14
4.1 Trepartsforholdet - tiltenkt bruker, ansvarlig part og revisor	14
4.2 Saksforhold, revisjonskriterier og saksforholdsinformasjon	14
4.3 Type oppdrag	16
4.4 Grad av sikkerhet	16
5 Generelle krav til utøvelse av årlig kontroll	17
5.1 Etikk, objektivitet og uavhengighet	17
5.2 Profesjonelt skjønn og skepsis	17
5.3 Kvalitetssikring	18
5.4 Kompetanse	18
5.5 Vesentlighet	18
5.6 Revisjonsrisiko	19
5.7 Mislighetsrisiko	19
5.8 Dokumentasjon	19
5.9 Revisjonskommunikasjon med ansvarlig departement og selskap	20
6 Gjennomføring av årlig kontroll	21
6.1 Obligatoriske kontrollhandlinger - attestasjonsoppdrag	21
6.2 Risikobaserte kontrollhandlinger - direkte rapportering	22

6.2.1	Krav til planleggingen av kontrollene	22
6.2.2	Krav til gjennomføringen av kontrollene	22
6.2.3	Krav til rapporteringen	23
6.2.4	Oppfølging av tidligere rapporterte resultater	23
7	Særlige hensyn ved undersøkelser gjennomført som forvaltningsrevisjon	25

Versjonslogg

Følgende endringer som er foretatt vises nedenfor i versjonsloggen:

Dato	Versjon	Hva er endret?
01.05.2020	1.0	Første versjon av retningslinjer
01.05.2022	2.0	Forordet er oppdatert og Riksrevisjonens kollegium vedtar retningslinjene
04.05.2022	2.0	Versjonslogg er tatt inn i dokumentet
04.05.2022	2.0	I kapittel 2.4, siste avsnitt, var det feil kapittelhenvisning som nå er rettet.
04.05.2022	2.0	I kapittel 3, tredje avsnitt, og fem steder i kapittel 6 var det henvist til «plan for årlig kontroll.» Dette er nå rettet til «plan for årlig kontroll og risikoarbeid.»
04.05.2022	2.0	I kapittel 3.3 er opprinnelig tekst «Det finnes både veileder for hvordan selskapsovervåkingen og risikoarbeidet skal gjennomføres, og mal for å dokumentere arbeidet» endret til «Revisor skal dokumentere utført arbeid på en måte som gjør det mulig å etterprøve vurderingene. Det finnes både maler og veiledere som gir støtte til utførelse og dokumentasjon av arbeidet.»
20.06. 2023	3.0	Det er gjort en tydeliggjøring av etterlevelserevisjon som attestasjonsoppdrag og direkte rapporteringsoppdrag, jf. ISSAI 4000.

1 Innledning

Faglige retningslinjer for selskapskontroll er utformet i henhold til riksrevisjonsloven og instruks om Riksrevisjonens virksomhet, kapittel 3.

Riksrevisjonsloven § 10 slår fast at alle revisjons- og kontrolloppgaver skal planlegges, gjennomføres og rapporteres etter god revisjonsskikk i Riksrevisjonen. For å gi et helhetlig faglig innhold til hva begrepet god revisjonsskikk i Riksrevisjonen innebærer, har Riksrevisjonen besluttet at INTOSAIs rammeverk for offentlig revisjon skal legges til grunn. Rammeverket overstyrer ikke nasjonal lov.

Ut fra lovens og instruksens bestemmelser om selskapskontrollen har Riksrevisjonen besluttet at selskapskontrollen skal følge ISSAIs standard for etterlevelsesrevisjon (ISSAI 4000) for oppgavene i årlig kontroll og ISSAIs standard for forvaltningsrevisjon (ISSAI 3000) for systematiske undersøkelser.

Formålet med de faglige retningslinjene for selskapskontroll er å sikre høy faglig kvalitet og ensartet praksis for god revisjonsskikk, og at utøvelse av oppgavene i selskapskontrollen er i samsvar med lov, instruks og ISSAIs standarder.

Riksrevisjonen har også overordnede retningslinjer for revisjons- og kontrolloppgavene. Disse inneholder en beskrivelse av hvilke oppgaver som følger av lov og instruks for Riksrevisjonen og grunnprinsipper og grunnelementer for offentlig revisjon, som gjelder for alle revisjons- og kontrolloppgavene.

2 Hva er selskapskontroll?

2.1 Hjemmel for selskapskontrollen

Stortinget har fastsatt at Riksrevisjonen skal kontrollere forvaltningen av statens interesser i selskaper m.m. (selskapskontroll), jf. riksrevisjonsloven § 9 annet ledd og instruksen § 5.

Gjennom årlige obligatoriske kontroller og undersøkelser m.m. som anses nødvendige skal Riksrevisjonen vurdere om statsråden har utøvet sin oppgave som forvalter av statens interesser i heleide og deleide selskaper m.m. i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger.¹ I tillegg kan Riksrevisjonen utføre systematiske undersøkelser av heleide selskapers økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon).²

Selskapskontrollen omfatter alle statlig heleide og deleide selskaper der staten eier så mange aksjer at den representerer 50 prosent eller mer av stemmene, eller hvor staten på grunn av aksjeeie eller ved statlig kontroll har dominerende innflytelse. Staten kan eie *direkte* ved at den selv eier selskaper helt eller delvis. Staten kan også eie *indirekte* gjennom selskaper den helt eller delvis eier, og hvor disse selskapene igjen har eierandeler i andre selskaper. For de heleide selskapene som er organisert som konsern omfatter selskapskontrollen hele konsernet.³

I de tilfeller der statens eierandel er lavere enn 50 prosent, skal Riksrevisjonen etablere kontroll dersom staten har dominerende innflytelse. Staten kan ha dominerende innflytelse i et deleid selskap som følge av reguleringer i vedtektene eller aksjonæravtaler, eller ved å eie minimum en tredjedel av aksjene mens resten av aksjene er spredt på mange eiere. Om staten anses å ha dominerende innflytelse i selskaper, må avgjøres konkret i det enkelte tilfelle av Riksrevisjonen. For å kunne vurdere om det skal gjennomføres kontroll med forvaltningen av statens interesser i det enkelte selskap, må departementene informere Riksrevisjonen om etablering og endring av eierforhold.

Selskapene staten har interesser i, er organisert som selvstendige rettssubjekt i en av følgende former som alle er regulert i egen lov:

- selskaper opprettet ved særskilt lov (særlovsselskap) (hovedsakelig heleide av staten)
- statsforetak i lov av 30. august 1991 nr. 71 (kun heleide av staten)
- helseforetak i lov av 15. juni 2001 nr. 93 (kun heleide av staten)
- aksjeselskap/allmennaksjeselskap i lov av 13. juni 1997 nr. 44 og nr. 45 (aksjeselskap kan både være heleide og deleide, mens allmennaksjeselskap alltid er deleide)

Resultatet av selskapskontrollen skal rapporteres til Stortinget enten årlig etter instruksen § 15 b) eller fortløpende etter instruksen § 16.

¹ Instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 5, første ledd og annet ledd, første setning.

² Instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 5, annet ledd, andre setning.

³ Begrepet konsern er definert i § 1-3 i regnskapsloven, aksjeloven og allmennaksjeloven. Et konsern er en økonomisk enhet hvor et selskap (morselskap, konsernspiss) gjennom eierandeler har dominerende innflytelse over et eller flere selskaper (datterselskap). Datterselskapene kan på sin side ha en tilsvarende innflytelse over andre selskaper, som til sammen også utgjør en enhet (underkonsern). Et konsern er verken et selskap eller en juridisk person, men et begrep på en organisering som sammenfatter den økonomiske status for eierne i morselskapet.

2.2 Forvaltning av statens interesser i selskapene

Grunnloven §§ 19 og 12 slår fast at det er regjeringens oppgave å forvalte statens interesser i selskaper og at ansvaret for det enkelte selskap er fordelt mellom statsrådene. Statsråden er ansvarlig overfor Stortinget for ethvert forhold knyttet til forvaltningen av statens interesser i selskaper. Stortinget vil holde statsråden ansvarlig for styring og kontroll med at selskapet drives forsvarlig og i samsvar med de rammevilkår Stortinget har satt, men normalt ikke for beslutninger som etter selskapslovgivningen tilligger selskapsledelsen.

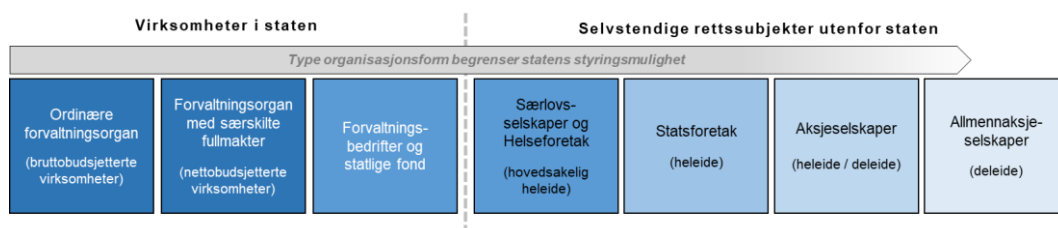
Begrunnelsen og behovet for statlig eierskap kan endres over tid og variere med hvilken virksomhet det er forutsatt at det enkelte selskap skal drive med. Hvorfor staten eier, hvordan staten eier og hva staten eier, går frem av den til enhver tid gjeldende eierskapsmelding som har blitt lagt frem for Stortinget. En oversikt over hvilke selskaper hvor det statlige eierskapet er direkte forvaltet av departementene ved utgangen av året, fremgår av statens årlige eierberetning. Siden 2006 har selskapene staten eier direkte vært kategorisert ut fra statens mål med og begrunnelser for eierskapet:

- Mål om høyest mulig avkastning over tid
- Mål om høyest mulig avkastning over tid og særskilt begrunnelse for å eie
- Mål om mest mulig effektiv oppnåelse av sektorpolitiske mål

Et fellestrekk for selskaper i kategori 1 og 2 er at de primært opererer i konkurranse med andre kommersielle aktører på forretningsmessig grunnlag.

Selskaper er selvstendige rettssubjekter utenfor den ordinære statsforvaltningen, og organisering som selvstendig rettssubjekt legger rammen for statens styringsmuligheter. I motsetning til den generelle myndigheten til å instruere alle virksomheter innenfor forvaltningen (forvaltningsorganer), er eierstyringens form og innhold formelt regulert i de ulike selskapslovene selskapene kan være organisert etter. De ulike selskapslovene regulerer fordelingen av myndighet, ansvar og oppgaver mellom eier, styret og daglig ledelse forskjellig. Dette innebærer at rammene for statsrådets styringsmuligheter påvirkes av hvilken organisasjonsform selskapene er organisert etter, og at statsrådets styringsmuligheter begrenses desto lenger bort fra den ordinære statsforvaltningen selskapenes organisasjonsform befinner seg, jf. figur 1.

Figur 1 Sammenhengen mellom organisasjonsform og styringsmuligheter



Kilde: Riskrevisjonen

I tillegg til eierskap, kan staten bruke andre virkemidler overfor selskapene som lov- og forskriftsregulering, tilskudd, konsesjoner, kjøp av tjenester, kontraktstyring og tilsyn. Slike virkemidler vil særlig være aktuelle overfor selskaper som er pålagt samfunnsmessige oppgaver, eller som er

opprettet som et sektorpolitisk virkemiddel. Innretningen av denne typen virkemiddelbruk vil også påvirke statsrådets styringsmulighet. For at staten skal oppnå nødvendig legitimitet og effektivitet i løsningen av sine oppgaver, er det viktig at den klart skiller rollene som eier, regulator og tilsynsmyndighet. Som eier skal staten opptre profesjonelt overfor medinvestorer og långivere, og likebehandle alle aksjonærer.

2.3 Riksrevisjonens rett til og håndtering av informasjon

For å utføre oppgavene i selskapskontrollen har Riksrevisjonen både rett til å få tilsendt informasjon rutinemessig og rett til å kunne innhente nødvendig informasjon fra den enkelte statsråd/eierdepartement om heleide og deleide selskaper. I tillegg kan Riksrevisjonen innhente informasjon direkte fra de heleide selskapene.⁴

Det følger av riksrevisjonsloven § 13 at Riksrevisjonen rutinemessig skal varsles om ordinær og ekstraordinær generalforsamling, foretaksmøte etc. i alle *heleide* selskaper, og at Riksrevisjonen både har rett til å være til stede og tale. Samtidig med varselet (innkallingen) skal alle relevante saksdokumenter oversendes.

Senest en måned etter avholdt generalforsamling, foretaksmøte etc. skal statsråden oversende protokoll fra møtet. Innen en måned etter avholdt ordinær generalforsamling skal statsråden oversende godkjent årsregnskap, styrets årsberetning og eksternrevisors beretning, jf. instruksens § 7, og en beretning til Riksrevisjonen om forvaltningen av statens interesser i det enkelte selskap eller konsern etter en nærmere innholdsbestilling fra Riksrevisjonen.

De heleide selskapene skal rutinemessig sende Riksrevisjonen fullstendige utskrifter av protokoller fra styremøter etc., jf. instruksens § 8. I tillegg kan Riksrevisjonen kreve å få tilsendt kopi av korrespondanse mellom selskap og vedkommende departement.

I heleide selskaper kan Riksrevisjonen i medhold av riksrevisjonsloven § 12 og instruksens § 6 uten hinder av taushetsplikt, kreve enhver opplysning, redegjørelse eller ethvert dokument, og foreta de undersøkelser som den finner nødvendig for å gjennomføre oppgavene.

I de *deleide* selskapene begrenses informasjons-, innsyns- og undersøkelsesretten av prinsippet i aksje- og allmennaksjeloven § 5-21 om at aksjeeiere skal likebehandles. Det innebærer at Riksrevisjonen kun har rett til samme informasjon fra de deleide selskapene som staten har krav på i rollen som aksjeeier.

Riksrevisjonsloven §§ 15-17 pålegger Riksrevisjonen å sikre at innhentet informasjon blir behandlet i tråd med lovpålagte krav og på en slik måte at kravene til konfidensialitet, integritet og tilgjengelighet blir tilstrekkelig ivaretatt. I selskapskontrollen er det særlig viktig å sikre at lovbestemt taushetsbelagt informasjon fra selskapene ikke gjøres kjent for uvedkommende og håndteres korrekt. For å sikre korrekt informasjonshåndtering, kan det være aktuelt å benytte særskilt unntakshjemmel for innsyn og intern skjerming i Riksrevisjonen ved innhenting av opplysninger om drifts- og forretningshemmeligheter eller forhold av personlig karakter etter riksrevisjonsloven, særlige

⁴ Riksrevisjonsloven § 12

kategorier av personopplysninger etter personopplysningsloven, innsideinformasjon etter verdipapirhandelloven eller gradert informasjon etter sikkerhetsloven.

Riksrevisjonen skal sørge for å ha oppdatert oversikt over hvilke selskaper i kontroll-porteføljen som er underlagt verdipapirhandelloven og sikkerhetsloven innenfor hvert departementsområde.

2.4 Selskapskontrollens formål og oppgaver

Det overordnede formålet med selskapskontrollen er å skape tillit til at statsrådenes forvaltningen av statens interesser i selskaper er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger.

Selskapskontrollen skal gi Stortinget grunnlag for å ta stilling til om statsråden har utøvet sin oppgave som forvalter av statens interesser på lovlig og økonomisk forsvarlig måte, og om samfunnsoppgaver tillagt selskapene er ivaretatt.⁵ For å sikre at Stortinget får aktuell og relevant informasjon om de ulike sidene ved statsrådets forvaltning, skal selskapskontrollen belyse

- Etterlevelse av lover, regler og vedtak
- Effektiv og økonomisk forsvarlig drift
- Ivaretagelse av tillagte samfunnsoppgaver

Riksrevisjonen har besluttet at selskapskontrollen skal gjennomføres enten som årlig kontroll etter ISSAI 4000 som attestasjonsoppdrag og direkte rapporteringsoppdrag eller som systematiske undersøkelser etter ISSAI 3000, slik det er illustrert i figur 2.

⁵ Innst. S. nr. 210 (2002–2003), side 24, jf. Innst. S. nr. 123 (2002–2003).

Figur 2 Oversikt over selskapskontrollens oppgaver etter lov og instruks og hvilke ISSAI standarder som skal benyttes for de ulike oppgavene

SELSKAPS-KONTROLL	Årlig obligatorisk kontroll av statsrådets eierstyring i foregående regnskapsår, jf. § 5 første ledd og § 7.				
	Kontrollhandlinger som anses nødvendig i den årlige kontrollen av om statsråden har utøvet sin oppgave som forvalter av statens interesser i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. § 5 første ledd.		ISSAI 4000		Selskapskontroll
	Systematiske undersøkelser av om statsråden har utøvet sin oppgave som forvalter av statens interesser i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. § 5 annet ledd, første setning.		ISSAI 3000		Selskapskontroll & Forvaltningsrevisjon
	Systematiske undersøkelser av heleide selskapers økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. § 5 annet ledd, andre setning.		ISSAI 3000		Selskapskontroll & Forvaltningsrevisjon
		Direkte rapporteringsoppdrag Attestasjonsoppdrag		ISSAI 100 Grunnleggende prinsipper	Riksrevisjonens overordnede retningslinjer

Kilde: Riksrevisjonen

For de tre oppgavene i figur 2 som er direkte rapporteringsoppdrag, vil det være art og kompleksitet på identifisert risiko, jf. kapittel 3, som vil være avgjørende for om sidene ved statsrådets forvaltning av statens interesser i selskapene skal belyses gjennom kontrollhandlinger etter ISSAI 4000 eller gjennom systematiske undersøkelser etter ISSAI 3000.

2.4.1 Årlig kontroll

Årlig kontroll gjennomføres som et ledd i å vurdere om statsråden har utøvet sin oppgave som forvalter av statens interesser i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, jf. Instruksens § 5. Formålet med årlig kontroll er å konstatere og dokumentere eventuelle avvik i forvaltningen av selskaper når det gjelder etterlevelse av lover, regler og vedtak (regelverksetterlevelse) og/eller etterlevelse av allment aksepterte prinsipper som er relevante for forvaltningen av statens interesser i selskapene (forsvarlig forvaltning).⁶ Kontrollen innebærer å vurdere om statsråden forvalter statens eierinteresser på en lovlig og økonomisk forsvarlig måte og at statsråden sørger for gjennomføring av de vedtak som Stortinget har truffet⁷. Gjennom kontrollen vurderes det om aktiviteter, transaksjoner og informasjon i all vesentlig grad er i samsvar med de fastsatte reglene og prinsippene.⁸ Dersom den årlige kontrollen identifiserer vesentlige avvik skal disse rapporteres til Stortinget.

For årlig kontroll beskrives grunnelementene i kapittel 4, de generelle kravene i kapittel 5 og prosessen i kapittel 6.

2.4.2 Systematiske undersøkelser gjennomført som forvaltningsrevisjon

Forvaltningsrevisjon er systematiske undersøkelse av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger.

Undersøkelser gjennomført som forvaltningsrevisjon skal bidra til en bedre og mer effektiv forvaltning. De har også som mål å bidra til god styring, ansvarlighet og åpenhet, og søker å gi ny informasjon, analyse eller innsikt som grunnlag for forbedring.⁹ Temaene som gjøres til gjenstand for slike undersøkelser skal være av prinsipiell, økonomisk eller stor samfunnsmessig betydning.¹⁰

Hensikten med undersøkelser gjennomført som forvaltningsrevisjon er å gi Stortinget relevant informasjon om ivaretagelse av viktige statlige oppgaver, uavhengig av hvordan disse er organisert.¹¹

Særlige hensyn ved gjennomføring av disse undersøkelsene beskrives i kapittel 7. For øvrig skal planlegging, gjennomføring, rapportering og oppfølging skje i samsvar med ISSAI 3000 og Riksrevisjonens retningslinjer for forvaltningsrevisjon.

⁶ ISSAI 4000/23 og 24

⁷ Innst. S. nr. 136 (2003–2004) Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om instruks om Riksrevisjonens virksomhet, side 4 om komiteens merknad til § 5 Selskapskontrollens innhold og omfang.

⁸ ISSAI 4000/26

⁹ ISSAI 3000/18.

¹⁰ Instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 9.

¹¹ Innst. S. nr. 123 (2002–2003) Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om Riksrevisjonens kontroll med statsrådets (departementets) forvaltning av statens interesser i selskaper, banker mv. for 2001, kap. 1.1 komiteens generelle merknader, s. 2, jf. Dokument nr. 3:2 (2002–2003) og Innst. S. nr. 210 (2002–2003) Innstilling fra kontroll- og konstitusjonskomiteen om rapport til Stortinget fra utvalget om å utrede Stortingets kontrollfunksjon. Stortingets kontroll med regjering og forvaltning, kap. 5.4 komiteens merknader, s. 24.

3 Valg av tema direkte rapporteringsoppdrag i selskapskontrollen

Med unntak av de obligatoriske kontrollhandlingene (jf. kapittel 6.1), skal oppgavene i selskapskontrollen - både risikobaserte kontrollhandlinger gjennomført som etterlevelsesrevisjon (jf. kapittel 6.2) og undersøkelser gjennomført som forvaltningsrevisjon (jf. kapittel 7) - identifiseres og velges ut fra vurderinger av vesentlighet og risiko. Det vil være den identifiserte risikoens art og kompleksitet som avgjør om temaet belyses gjennom årlig kontroll eller systematiske undersøkelser.

Som grunnlag for valg av tema gjennomføres det et arbeid med selskapsovervåking og identifisering og vurdering av risiko. Hensikten med dette arbeidet er å få et best mulig beslutningsgrunnlag for å kunne ta stilling til hvilke temaer som skal prioriteres. Temaene som prioriteres skal være vesentlige og dekke områder der revisjon kan ha betydning for tiltent bruker og ansvarlig part.¹² Revisor skal derfor løpende og systematisk gjennom året bygge opp kunnskap om og forståelse for selskapenes rammevilkår og sektorene de opererer i, samt identifisere observert risiko i nåtid.

For å utnytte synergier på en god måte planlegges og gjennomføres arbeidet med selskapsovervåking og identifisering og vurdering av risiko i et tett samspill med den årlige obligatoriske kontrollen. Planleggingen av arbeidet inngår i planen for årlig kontroll og risikoarbeid.

3.1 Vurdering av vesentlighet og risiko

Vurdering av vesentlighet og risiko handler både om statsrådets oppgave som forvalter av statens interesser i selskaper på et overordnet og generelt departementsnivå, og om det enkelte selskap på et operasjonelt nivå.

Resultatet av vesentlighets- og risikovurderingene skal ikke medføre at kontrollen med selskaper blir strengere enn revisjonen av forvaltningsorganer. Samtidig er det understreket at fristilling av statlig virksomhet til selvstendige rettssubjekter ikke skal svekke Riksrevisjonens og Stortingets mulighet for kontroll.¹³

Med *vesentlighet* menes den betydningen selskapet eller temaet har for staten og samfunnet. Vesentligheten framkommer av en totalvurdering, der blant annet forhold som statens eierandel, statens øvrige virkemiddelbruk, selskapets samfunnsmessige betydning og selskapets økonomiske betydning inngår:

- Heleide selskaper trekker i retning av høy vesentlighet.
- Selskaper som er tillagt samfunnsoppgaver, trekker i retning av høy vesentlighet. Det må legges vekt på de tillagte oppgavenes betydning for samfunnet/brukerne, statens økonomiske interesser og statens legitimitet som eier.

¹² ISSAI 4000/64 og ISSAI 3000/89-91

¹³ Innst. S. nr. 210 (2002–2003), jf. Dokument 14 (2002–2003).

- Selskaper der staten bruker ytterligere styringsvirkemidler enn eierskap som eksempelvis sektorlovgivning og konsesjoner, trekker i retning av høy vesentlighet. Dette er særlig relevant for selskaper som er tillagt samfunnsoppgaver.
- Selskaper der staten har stor grad av økonomiske interesser, som høy inntekt gjennom utbyttevedtak, høy innskutt kapital eller store utgifter gjennom bevilgningsvedtak (kjøp av tjenester, tilskudd, kapitaltilførsel etc.), trekker i retning av høy vesentlighet. Det må også legges vekt på hvor stort ansvar staten har for selskapenes økonomiske forpliktelser ved eventuell insolvens, noe som særlig er aktuelt for helseforetak.

Med *risiko* menes sannsynligheten for og konsekvensen av at forvaltningen av selskapet avviker fra Stortingets vedtak og forutsetninger. Risikovurderingen skal gjøres opp mot formålet med henholdsvis årlig kontroll og systematiske undersøkelser, jf. kapittel 2.4.

3.2 Kilder til vurdering av vesentlighet og risiko

For å identifisere temaer som kan være av vesentlig betydning for Stortinget som tiltenkt bruker å få informasjon om, finnes det flere relevante kilder revisor kan bruke for å vurdere risiko, aktualitet og relevans.

De viktigste kildene er stortingsdokumenter (jf. stortinget.no) og de dokumentene som statsråden i henhold til instruksen § 7 skal sende til Riksrevisjonen.

En annen viktig kilde er de heleide selskapenes styreprotokoller. Revisor skal fortløpende innhente og gjennomgå de heleide selskapenes styreprotokoller for inneværende år, jf. kapittel 2.3. Ved behov kan revisor også innhente konkrete saksfremlegg og tilhørende underlagsdokumentasjon. Bestillingen skal i så fall gjøres gjennom gjeldende arkivsystem.

Øvrige relevante kilder til bruk for revisor kan være annen offentlig informasjon fra departementene og selskapene, omtale i media og fagmagasiner, evalueringer, tips og dialog med aktuelle aktører.

3.3 Dokumentasjon av arbeidet og vurderingene

Revisor skal dokumentere utført arbeid på en måte som gjør det mulig å etterprøve vurderingene. Det finnes både maler og veiledere som gir støtte til utførelse og dokumentasjon av arbeidet.

4 Grunnelementer i årlig kontroll

I ISSAI-rammeverket er det grunnelementer som gjelder for utøvelse av all offentlig revisjon, jf. kapittel 3 i de overordnede retningslinjene for revisjons- og kontrolloppgaver. I dette kapitlet forklares det hva elementene innebærer for utøvelse av de to oppgavene i årlig kontroll.

4.1 Trepartsforholdet - tiltenkt bruker, ansvarlig part og revisor

Grunnelementet framgår av ISSAI 4000/19

Utøvelse av årlig kontroll er basert på et trepartsforhold der Stortinget er å anse som tiltenkt bruker, mens ansvarlig part er den enkelte statsråd som er konstitusjonelt ansvarlig overfor Stortinget for utøvelsen av sin forvaltning av statens interesser i selskapene.¹⁴

Begrepet revisor viser til alle i Riksrevisjonen som har en rolle i planlegging, gjennomføring, rapportering eller oppfølging av årlig kontroll, fra riksrevisor til medarbeider.¹⁵

4.2 Saksforhold, revisjonskriterier og saksforholdsinformasjon

Grunnelementet framgår av ISSAI 4000/37 til 44.

Et saksforhold i årlig kontroll er den konkrete problemstillingen som det skal revideres og samles inn data for (revisjonsbevis). De innsamlede dataene skal så vurderes opp mot relevante revisjonskriterier som revisor har identifisert. Saksforholdsinformasjonen er konklusjonen på revisors vurderinger, som skal rapporteres til ansvarlig part (statsråden) og tiltenkt bruker (Stortinget).

For de obligatoriske kontrollhandlingene (jf. kapittel 6.1) er saksforholdene og revisjonskriteriene forhåndsbestemte og knyttet til informasjon den enkelte statsråd (ansvarlig part) er pålagt å oversende Riksrevisjonen årlig etter § 7 i instruks, jf. kapittel 2.3. Denne informasjonen utgjør revisjonsbevisene for de obligatoriske handlingene.

For de risikobaserte kontrollhandlingene (jf. kapittel 6.2) skal revisor identifisere relevante revisjonskriterier som skal ligge til grunn for en konklusjon om saksforholdet.¹⁶ Revisjonskriteriene i årlig kontroll er de krav som kan utledes av Stortingets vedtak og forutsetninger knyttet til forvaltningen av statens interesser i selskapene. Revisjonskriteriene er styrende for hvilke revisjonsbevis som innhentes, vurderes og resulterer i saksforholdsinformasjon.

Revisjonskriterier er en samlebetegnelse på de normene og standardene som er relevante for det aktuelle saksforholdet utledet av Stortingets vedtak. I årlig kontroll kan dette være:

¹⁴ ISSAI 4000/19

¹⁵ ISSAI 100/25

¹⁶ ISSAI 4000/110

- *Lovvedtak.* Stortinget gir og opphever lover, jf. Grunnloven § 75 bokstav a, som eksempelvis selskapslovene, regnskapsloven, revisorloven, lov om offentlige anskaffelser og sektorlover.
- *Bevilgningsvedtak.* Stortinget fatter beslutninger om statens inntekter gjennom skatter, avgifter og utbytte fra selskap og om utgifter gjennom bevilgningene, jf. Grunnloven § 75 bokstav a og d.
- *Romertallsvedtak.* Stortinget kan fatte en rekke andre vedtak om statsrådets forvaltning av statens interesser i selskaper etter Grunnloven § 19 som eksempel vedtak om salg og omdanning.

Det er formuleringene i det formelle vedtaket som Stortinget har fattet, som er bindende for regjeringen. Selve vedtaket vil oftest være svært kort formulert. Det vil derfor være nødvendig med utfyllende opplysninger for å få klarhet i hvilke forutsetninger Stortinget har lagt til grunn for vedtaket. Disse opplysningene finnes først og fremst i de dokumentene som vedtaket bygger på, det vil si komitéinnstillinger og proposisjoner mv. Det kan også legges vekt på klare forutsetninger som fremkommer av komitéinnstillinger mv. knyttet til stortingsmeldinger, selv om stortingsmeldinger ikke gir grunnlag for konkrete stortingsvedtak. Det må 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.

Det kan også utledes revisjonskriterier fra forvaltningens eget regelverk og allment aksepterte prinsipper i den grad de er knyttet opp mot Stortingets vedtak og forutsetninger. De aktuelle kildene er i første rekke:

- *Reglement for økonomistyring i staten*, som er forvaltningens operasjonalisering av Stortingets Bevilgningsreglement. Her er det særlig § 10 om forvaltning av eierinteressene og § 8 om tilskuddsforvaltning og § 16 om evalueringer som er relevant.
- *Eierskapsmeldingen*, som legges frem for Stortinget. Her er det særlig statens prinsipper for god eierstyring, jf. Reglement for økonomistyring i staten § 10 som er relevant. Prinsippene for god eierstyring i eierskapsmeldingen retter seg mot forvaltningen av alle selskaper hvor staten eier, enten de er heleide eller deleide av staten.
- Allment aksepterte faglige standarder, anbefalinger og uttalelser om eierstyring og selskapsledelse (Corporate Governance). Det er særlig Norsk anbefaling for eierstyring og selskapsledelse (NUES) og OECDs retningslinjer for Corporate Governance i statlig eide selskaper som er relevant, jf. forutsetninger i eierskapsmeldingen.
- Allment aksepterte rammeverk for internkontroll og/eller risikostyring fra eksempelvis COSO eller ISO.

Hensikten med statens prinsipper for god eierstyring er å sikre at utøvelsen av det statlige eierskapet bidrar til profesjonalitet, åpenhet, forutsigbarhet og at statens verdier blir ivaretatt på en best mulig måte. Prinsippene skal klargjøre rollefordelingen mellom eierne, styret og den daglige ledelsen i et selskap utover det som følger av selskapslovgivningen. Dette for å styrke tilliten til selskapet og bidra til størst mulig verdiskapning over tid, til beste for eierne, ansatte og andre interessenter.

Revisjonskriteriene må være utledet i tråd med kravene til egnethet, slik at ikke enhver konklusjon er åpen for individuell tolkning og misforståelse.¹⁷ De utledede revisjonskriterier vurderes derfor opp mot

¹⁷ ISSAI 400/31

følgende karakteristika til egnethet¹⁸ : Relevante, fullstendige, pålitelige, nøytrale, forståelige, nyttige, sammenliknbare, akseptable og tilgjengelige.

4.3 Type oppdrag

Grunnelementet framgår av ISSAI 100/29, jf. figur 2 i kapittel 2.4.

De obligatoriske kontrollhandlingene i årlig kontroll (jf. kapittel 6.1) skal anses som et attestasjonsoppdrag. Grunnen til dette er at revisors konklusjoner på saksforholdene, som rapporteres til Stortinget (tiltenkt bruker) gjennom en standardisert uttalelse, er basert på revisjonsbevis som den enkelte statsråd (ansvarlig part) er pålagt å rapportere årlig og fordi revisjonsbevisene vurderes opp mot faste revisjonskriterier i selskapslovene.

De risikobaserte kontrollhandlingen i årlig kontroll (jf. kapittel 6.2) skal anses som direkte rapporteringsoppdrag. Bakgrunnen for dette er at revisors konklusjoner på saksforholdene skal baseres på revisjonsbevis som revisor selv har innhentet, og som er vurdert opp mot konkrete revisjonskriterier som revisor har identifisert.

4.4 Grad av sikkerhet

Grunnelementet framgår av ISSAI 4000/30 til 36.

For at tiltenkt bruker skal ha tillit til det rapporterte resultatet av årlig kontroll, skal revisors konklusjoner gis med betryggende sikkerhet.¹⁹ Dette innebærer at de rapporterte konklusjoner skal være basert på tilstrekkelige, hensiktsmessige og etterprøvbare revisjonsbevis og ha høy, men ikke absolutt grad av sikkerhet.

Fordi konklusjonen i de obligatoriske kontrollhandlingene er basert på informasjon om utøvd eierstyring den enkelte statsråd er pålagt å sende Riksrevisjonen, vil det bare kunne konkluderes på at generalforsamling er gjennomført i samsvar med kravene i selskapslovene.

¹⁸ ISSAI 4000/118

¹⁹ ISSAI 4000/38 og 41

5 Generelle krav til utøvelse av årlig kontroll

I ISSAI-rammeverket er det generelle krav som gjelder for utøvelse av all offentlig revisjon, jf. kapittel 4 i de overordnede retningslinjene for revisjons- og kontrolloppgaver. I dette kapittelet forklares det hva kravene innebærer for utøvelsen av de to oppgavene i årlig kontroll.

5.1 Etikk, objektivitet og uavhengighet

Krav framgår av ISSAI 4000/45 og 48

Revisor skal gjennomføre sine oppgaver i samsvar med de relevante standardene og prosedyrene for objektivitet og etikk²⁰, jf. overordnede retningslinjer. Revisor skal sørge for å forbli objektiv slik at konklusjoner vil være balanserte og skal sees på som upartiske av tredjepart.²¹ I den forbindelse skal revisor forholde seg til ISSAI 130 Code og Ethics, Riksrevisjonens etiske retningslinjer og statens etiske retningslinjer.

For å sikre at det ikke kan stilles spørsmål ved revisors uavhengighet og objektivitet, skal revisor melde fra til nærmeste leder dersom vedkommende anser seg som inhabil eller er i tvil om egen habilitet i forbindelse med oppgaver i den årlige kontrollen.

5.2 Profesjonelt skjønn og skepsis

Krav framgår av ISSAI 4000/71 og 77

Revisor skal utøve profesjonelt skjønn gjennom oppgaveutførelsen²² og skal utøve profesjonell skepsis med en åpen og objektiv holdning.²³ Å utvise profesjonelt skjønn er å opprettholde en profesjonell avstand til revidert enhet og kunne vurdere hensiktsmessigheten og tilstrekkeligheten til revisjonsbevis gjennom hele revisjonsprosessen. Revisor skal utvise et profesjonelt skjønn slik at saksforholdet blir belyst ut fra forskjellige perspektiver og slik at gjennomført kontroll gir størst mulig merverdi til Stortinget og ansvarlig part. Revisor skal ha en åpen og objektiv tilnærming til ulike synspunkter og argumenter. Revisor må i sin skønnsutøvelse anvende kunnskap, ferdigheter og erfaring gjennom hele revisjonsprosessen.

Profesjonell skepsis er viktig når du evaluerer revisjonsbevis som motsier andre revisjonsbevis som allerede er innhentet, og informasjon som reiser spørsmål ved påliteligheten av revisjonsbevis, for eksempel dokumenter og svar på henvendelser.²⁴

²⁰ ISSAI 4000/45

²¹ ISSAI 4000/48

²² ISSAI 4000/71

²³ ISSAI 4000/77

²⁴ ISSAI 4000/78

Å utøve profesjonell skepsis er nødvendig for å sikre at revisor unngår skjevhet i framstillingen og for å sikre at revisor ikke er overgeneraliserende når han trekker konklusjoner fra observasjoner. I tillegg vil revisor handle rasjonelt basert på en kritisk vurdering av alle bevisene som er samlet inn.²⁵

5.3 Kvalitetssikring

Kravet framgår av ISSAI 4000/80

Riksrevisjonen har et kvalitetssikringssystem, som er basert på ISSAI 140. Kvalitetssikringssystemet skal sikre at årlig kontroll utføres i samsvar med lov, instruks og ISSAI 4000, og at rapportene er relevante for de kontrollerte temaene.²⁶ Roller og ansvar i kvalitetssikringssystemet fremgår av Riksrevisjonens overordnede retningslinjer for revisjon- og kontrolloppgaver. Kvalitetssikringen omfatter at arbeidet i årlig kontroll blir tilstrekkelig fulgt opp underveis i gjennomføringen. Oppfølgingen innebærer å ha tilsyn med at oppgavene gjennomføres som planlagt, samt gi veiledning og retning til revisor. Oppfølgingen må tilpasses kompetansen og erfaringen til revisor og kompleksiteten i den enkelte oppgave. Nærmeste overordnede i linjen er ansvarlig for å utføre kvalitetssikringen av årlig kontroll.

5.4 Kompetanse

Krav framgår av ISSAI 4000/85 og 74

En effektiv og hensiktsmessig utøvelse av årlig kontroll fordrer at de som skal utføre oppgavene har grunnleggende kompetanse på statlig eierskap, eierstyring, selskapsledelse, selskapsrett og bedriftsøkonomi. Riksrevisjonen skal påse at de som utfører disse oppgavene har eller gis mulighet til å opparbeide seg nødvendig kompetanse.²⁷

Hvis det i forbindelse med risikobaserte kontrollhandlinger er nødvendig med ekstern bistand for å komplementere kompetansen, skal det vurderes å innhente dette fra relevante fagmiljøer. Eksterne konsulenter/medarbeidere vil være underlagt de samme kravene til utøvelse av oppgaven som Riksrevisjonens egne medarbeidere. Selv om det benyttes ekstern kompetanse har Riksrevisjonen det fulle ansvaret for resultatet av årlig kontroll.²⁸

5.5 Vesentlighet

Krav framgår av ISSAI 4000/125

Revisor skal vurdere vesentligheten i det bestemte saksforholdet for å kunne utarbeide designet av kontrollhandlingene, og vesentligheten skal revurderes gjennom hele prosessen.²⁹ Vesentligheten reflekterer Stortingets informasjonsbehov, og vesentlighetsvurderinger gjennom revisjonsprosessen

²⁵ ISSAI 4000/79

²⁶ ISSAI 4000/80

²⁷ ISSAI 4000/85

²⁸ ISSAI 4000/74

²⁹ ISSAI 4000/125

innebærer å vurdere om forhold som rapporteres kan påvirke Stortingets beslutninger.³⁰ Vesentlighet betraktes ofte i form av verdi, men har også andre kvantitative og kvalitative aspekter. Iboende karakteristika kan gjøre et forhold vesentlig i sin natur. Et forhold kan også være vesentlig gitt den sammenhengen (konteksten) det inngår i.³¹

5.6 Revisjonsrisiko

Krav framgår av ISSAI 4000/52

Revisjonsrisiko i årlig kontroll er risikoen for at revisor avgir feil eller lite relevant konklusjon på saksforholdet som rapporteres til Stortinget.³² Revisor skal utføre handlinger for å redusere risikoen til et akseptabelt lavt nivå, slik at departement, eventuelt berørt selskap og tiltenkt bruker kan ha tillit til at konklusjonene i årlig kontroll er korrekt og relevante.³³ Risikoen skal håndteres ved at revisor beskriver og vurderer mulig eller kjent risiko, velger en tilnærming som håndterer risikoen gjennom planlegging og valg av metoder og teknikker, samt dokumenterer hvordan risikoen er tenkt håndtert.

5.7 Mislighetsrisiko

Krav framgår av ISSAI 4000/58 og 225

Som en del av å utvise et profesjonelt skjønn skal revisor vurdere risikoen for misligheter når en oppgave i årlig kontroll gjennomføres dersom dette er relevant for saksforholdet. Revisor skal dokumentere resultatet av vurderingen.³⁴ Videre skal revisor utøve nødvendig forsiktighet med tanke på å sørge for at gjennomføringen av oppgaven ikke vil bli til hinder for en eventuell fremtidig etterforskning eller rettsak.³⁵

5.8 Dokumentasjon

Krav framgår av ISSAI 4000/89

Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjon som er tilstrekkelig detaljert til å gi en klar forståelse av utført arbeid, revisjonsbevis og konklusjoner på saksforhold. Revisor skal utarbeide revisjonsdokumentasjonen i tide, holde dokumentasjonen oppdatert gjennom hele oppgaveutførelsen, og påse at dokumentasjonen understøtter konklusjoner på saksforhold som skal rapporteres.³⁶ Dette skal sikre at utført arbeid i årlig kontroll blir dokumentert på en måte som gjør det mulig å etterprøve konklusjoner på saksforhold.

³⁰ ISSAI 4000/126

³¹ ISSAI 4000/127

³² ISSAI 400/46

³³ ISSAI 4000/52

³⁴ ISSAI 4000/58

³⁵ ISSAI 4000/225

³⁶ ISSAI 4000/89

5.9 Revisjonskommunikasjon med ansvarlig departement og selskap

Krav framgår av ISSAI 4000/96 og 99

Revisor skal kommunisere på en effektiv måte med ansvarlig departement og eventuelt det berørte selskapet gjennom hele prosessen.³⁷ Tilfeller av vesentlig etterlevelsesavvik skal kommuniseres med det hensiktsmessige ledelsesnivået, og de som er ansvarlig for saksområdet. Andre vesentlige forhold fra revisjonen som er direkte relevant skal også kommuniseres til enheten.³⁸ Dette er viktig for at Riksrevisjonen skal kunne sikre at ansvarlig departement og eventuelt berørte selskap gis retten til å fremme sitt syn og innsigelser. Dialogen må ikke påvirke Riksrevisjonenes uavhengighet og objektivitet.³⁹

³⁷ ISSAI 4000/96

³⁸ ISSAI 4000/99

³⁹ ISSAI 4000/49

6 Gjennomføring av årlig kontroll

Årlig kontroll omhandler i hovedsak foregående regnskapsår, og utføres gjennom obligatoriske kontrollhandlinger og ytterligere kontrollhandlinger. Mens de obligatoriske kontrollhandlingene er å anse som attestasjonsoppdrag, er de risikobaserte kontrollhandlingene å anse som direkte rapporteringsoppdrag etter ISSAI 100/29, jf. kapittel 4.3.

Det skal utarbeides en plan for årlig kontroll og risikoarbeid som skal inneholde en oversikt over hvilke handlinger som skal gjennomføres for det enkelte selskap.⁴⁰ Det finnes en mal for utarbeidelse av en slik årlig plan.

6.1 Obligatoriske kontrollhandlinger - attestasjonsoppdrag

Det er et grunnleggende prinsipp i selskapslovgivningen og statens eierstyringsprinsipper at eierstyringen skal utøves på generalforsamling/foretaksmøte. Det er her staten som eier skal ivareta sin grunnleggende styring og kontroll med det enkelte selskap. For å sikre åpenhet og etterprøvbarhet rundt eierstyringen, er det i selskapslovgivningen oppstilt en rekke formelle krav til forberedelse, gjennomføring og dokumentasjon av generalforsamling/foretaksmøte. Dette kontrolleres årlig for alle selskaper som Riksrevisjonen har etablert kontroll av, jf. kapittel 2.1.

Saksforholdene og revisjonskriteriene i de obligatoriske handlingene er forhåndsbestemte og knyttet til informasjon den enkelte statsråd (ansvarlig part) er pålagt å rapportere årlig til Riksrevisjonen etter § 7 i instruksen (saksforholdsinformasjonen), jf. kapittel 2.3. Dette er informasjon i dokumenter som statsrådets beretning, innkallinger og protokoller fra generalforsamlinger/foretaksmøter samt vedtatt årsregnskap, revisors beretning og styrets beretning for det enkelte selskap.

De konkrete kravene til gjennomføring og dokumentasjon⁴¹ av de obligatoriske kontrollhandlingene framkommer i en egen mal for dokumentasjon av årlige kontroller og en tilhørende veileder. Resultatet av kontrollen skal rapporteres til tiltenkt bruker (Stortinget), jf. kapittel 4.3.⁴²

Revisor skal håndtere revisjonsrisikoen⁴³ gjennom prosessen, og alle medarbeider i selskapskontrollen skal til enhver tid ha den nødvendige kompetansen⁴⁴ til å gjennomføre denne kontrollen. Kvalitetskontrollen av arbeidet⁴⁵ skal gjennomføres av seksjonsleder. Revisor skal bruke profesjonelt skjønn og skepsis⁴⁶ for å vurdere om det er forhold som bør tas opp med statsråden⁴⁷ og eventuelt framheves i rapporteringen til Stortinget.⁴⁸

⁴⁰ ISSAI 4000/137

⁴¹ ISSAI 4000/89, jf. kapittel 5.8

⁴² ISSAI 4000/191

⁴³ ISSAI 4000/52, jf. kapittel 5.6

⁴⁴ ISSAI 4000/85, jf. kapittel 5.4

⁴⁵ ISSAI 4000/80, jf. kapittel 5.3

⁴⁶ ISSAI 4000/71, jf. kapittel 5.2

⁴⁷ ISSAI 4000/96 og 99 om revisjonskommunikasjon

⁴⁸ ISSAI 4000/191

6.2 Risikobaserte kontrollhandlinger - direkte rapportering

Risikobaserte kontrollhandlinger prioriteres etter en vurdering av risiko og vesentlighet, jf. kapittel 3.

6.2.1 Krav til planleggingen av kontrollene

Revisor skal forstå den reviderte enhet og dens miljø for å effektivt planlegge og gjennomføre revisjonen.⁴⁹ Revisor skal utvikle og dokumentere en plan for revisjonen som beskriver hvordan revisjonen skal utføres.⁵⁰ Hvilke handlinger som skal utføres det enkelte år, skal framgå av planen for årlig kontroll og risikoarbeid i tråd med ISSAI 4000/137.

I løpet av året kan det oppdages nye saksforhold som gjør det nødvendig å foreta kontrollhandlinger. Dette kan eksempelvis gjelde forhold omtalt i media eller mottatt som tips. Disse kontrollhandlingene skal tas inn i planen for årlig kontroll og risikoarbeid.

Planen skal tydelig beskrive saksforholdene, hvilke metoder som skal brukes for å innhente revisjonsbevis for det enkelte saksforhold og relevante revisjonskriterier. Revisor skal velge de revisjonsteknikkene som er nødvendige for å kunne utarbeide en konklusjon med betryggende sikkerhetsnivå.⁵¹

6.2.2 Krav til gjennomføringen av kontrollene

Revisor skal håndtere revisjonsrisikoen og innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis som danner grunnlag for en konklusjon med betryggende sikkerhetsnivå.⁵² Revisor skal sammenholde de innhentede revisjonsbevisene med de utledede revisjonskriteriene for å utarbeide revisjonsfunn som grunnlag for revisjonens konklusjon.⁵³ Basert på revisjonsfunn og vesentlighet skal revisor utarbeide en konklusjon om saksforholdet i det vesentligste er etterlevd i henhold til gjeldende revisjonskriterier.⁵⁴

Saksforholdet legger føringer for hvilken informasjon det er behov for å innhente, utover den informasjonen Riksrevisjonen rutinemessig skal få tilsendt etter § 7 i instruksen. Da er det i tilfelle revisors profesjonelle skjønn som avgjør hvilken informasjon det er nødvendig å innhente, for å kunne foreta en vurdering i tråd med ISSAI 4000/144 opp mot utledede relevante revisjonskriterier, jf. kapittel 4.2.

Informasjon revisor har behov for å innhente fra heleide selskaper, skal revisor som hovedregel innhente ved å kontakte selskapet. Informasjon om forvaltningen av deleide selskaper innhentes revisor via eierdepartementet. Bestilling av informasjon skal gjøres gjennom gjeldende arkivsystem, for å sikre sporbarhet for relevante saksdokumenter.

I gjennomføringsfasen må revisor se hen til den etablerte arbeidsdelingen mellom eier, styret og selskapets administrasjon og løpende vurdere om saksforholdet er av en slik art at det kan

⁴⁹ ISSAI 4000/131

⁵⁰ ISSAI 4000/137

⁵¹ ISSAI 4000/158

⁵² ISSAI 4000/144

⁵³ ISSAI 4000/179

⁵⁴ ISSAI 4000/184

rapporteres til Stortinget. Dette er ofte krevende vurderinger som innebærer en relativt høy revisjonsrisiko. Gjennom revisjonsprosessen kan det også hende at det som planlegges rapportert til Stortinget har fått redusert aktualitet og/eller relevans. Riksrevisjonen har utledet kriterier for å revurdere og eventuelt stoppe igangsatte handlinger. Kriteriene er:

- Endring i vesentlighet og/eller risiko
- Revisors mulighet eller kapasitet til å utføre oppgaven i samsvar med gitt krav er endret
- Det foreligger ny informasjon
- Tidspunkt for gjennomføring er lite hensiktsmessig
- Økt gjennomføringsrisiko
- Mulig effekt av undersøkelsen er redusert

Det finnes en mal for dokumentasjon av gjennomførte handlinger som skal fylles ut for det enkelte selskap.⁵⁵

6.2.3 Krav til rapporteringen

Dersom revisjonen av saksforholdet resulterer i vesentlige avvik skal disse rapporteres til Stortinget. Revisor skal kommunisere konklusjonen i en revisjonsrapport.⁵⁶ Revisor skal utarbeide revisjonsrapporten basert på prinsippene om fullstendighet, objektivitet, aktualitet, nøyaktighet og kontradiksjon.⁵⁷ Det skal tydelig framgå at kontrollen er gjennomført i samsvar med ISSAI 4000 for etterlevelserevisjon.⁵⁸

I forkant av rapporteringen til Stortinget skal revisjonsfunnene og konklusjonene oversendes ansvarlig departement og eventuelt berørt selskap for innhenting av synspunkter og innsigelser. Dette for å sikre en tilstrekkelig rettferdig og balansert fremstilling til Stortinget.⁵⁹

6.2.4 Oppfølging av tidligere rapporterte resultater

Resultatet av årlig kontroll som har vært rapportert til Stortinget, skal normalt følges opp to år etter Stortingets behandling⁶⁰. Formålet med oppfølgingen er å se om merknadene og anbefalingene, samt de forutsetningene Stortinget vektla i sin behandling er fulgt opp av ansvarlig departementet og berørt selskap. Videre skal det undersøkes om det er iverksatt tiltak eller skjedd forbedringer.

Oppfølgingen skal integreres i planen for årlige kontroll og risikoarbeid. Normalt vil oppfølgingen skje ved at statsråden bes om å gi en særskilt redegjørelse for den aktuelle oppfølgingssaken i statsrådets beretning for aktuelt selskap. I den grad det vurderes som nødvendig med mer omfattende handlinger skal dette framkomme i planen for årlig kontroll og risikoarbeid. Ansvarlig departement skal informeres

⁵⁵ ISSAI 4000/89, jf. kapittel 5.8

⁵⁶ ISSAI 4000/191

⁵⁷ ISSAI 4000/202

⁵⁸ ISSAI 4000/210

⁵⁹ ISSAI 4000/96 og 99, jf. kapittel 5.9

⁶⁰ ISSAI 4000/232

om hvilke resultater av årlig kontroll som skal følges opp, og hvilket omfang oppfølgingen forventes å ha.

Resultatet fra oppfølgingen skal rapporteres til Stortinget. I rapporteringen skal det gå fram hvilke tiltak ansvarlig departement og berørte selskap har iverksatt og eventuelle forbedringer som har skjedd som følge av tiltakene. Dette innebærer at det skal gjøres rede for hvorvidt etterlevelse på området er forbedret, og om departementenes tiltak er tilfredsstillende. Det skal også gå fram om saken avsluttes eller følges opp videre.

7 Særlige hensyn ved undersøkelser gjennomført som forvaltningsrevisjon

Eierstyringen av selskapene er formelt regulert i de forskjellige selskapslovene slik at det er etablert tydelige skiller mellom eiers, styrets og daglig ledelsers ansvar. Det innebærer at eiers styring gjennom både selskapslovgivningen og eierstyringsprinsippene er underlagt det grunnleggende prinsippet om «armlengdes avstand». Kontroll- og konstitusjonskomiteen har i den forbindelse understreket at Riksrevisjonens kontroll med selskapene ikke må få utføres slik at den forretningsmessige siden ved driften vanskeliggjøres. Dette må det tas hensyn til ved gjennomføring systematiske undersøkelser etter ISSAI 3000 knyttet til både heleide og deleide selskaper.

I retningslinjene for forvaltningsrevisjon framkommer det at revisor under gitte forutsetninger også kan bruke forvaltningens egne regelverk og målsettinger og allmenne kriterier som revisjonskriterier. For undersøkelser i selskapskontrollen som gjennomføres etter ISSAI 3000, er det særlig de kildene som er omtalt i kapittel 4.2 som skal brukes til å utlede revisjonskriterier fra.

Mange selskaper forvalter samfunnsoppgaver som har stor samfunnsmessig, økonomisk eller prinsipiell betydning. I forarbeide til lov og instruks understreket kontroll- og konstitusjonskomiteen at den overordnede styring og kontroll med viktige statlige oppgaver som eksempelvis forvaltning av naturressurser og tilgang på viktige fellesgoder som infrastruktur og godt tjenestetilbud (f.eks. innen samferdsels- og kultursektoren), må tilligge Stortinget og dets kontrollorganer uavhengig av hvordan de statlige oppgavene organiseres. Videre understreket komiteen at fristilling av statlig virksomhet ikke må svekke Riksrevisjonens og Stortingets mulighet for å føre kontroll.

Det er påpekt i forarbeidene at det er ikke ønskelig at Stortinget involverer seg i forretningsmessige disposisjoner i selskapene, men at det samtidig er en realitet at viktige tjenesteproduksjoner i samfunnet reelt sett styres gjennom statlige kjøp av tjenester betalt med tilskudd, konsesjoner eller annen regulering i forhold til selskapene. Stortinget må da gis mulighet til å kunne vurdere hvordan heleide statlige selskap ivaretar sine samfunnsoppgaver. Herunder må det kunne kontrolleres hvordan tildelte statlige ressurser utnyttes, hvordan virksomhetene har innrettet seg i forhold til de samfunnsmessige mål som er fastlagt for virksomheten, og det må kunne vurdere eventuelle uønskede fordelingsmessige virkninger av tjenesteproduksjonen.

Dette er hovedbegrunnelsen for at Riksrevisjonen har fått hjemmel i instruksens § 5 annet ledd, andre setning til å utføre forvaltningsrevisjoner i de heleide statlige selskapene. Hensikten er at slike undersøkelser skal belyse for Stortinget hvorvidt selskapene som er tillagt samfunnsoppgaver ivaretar disse på en effektiv måte.

For øvrig skal planlegging, gjennomføring, rapportering og oppfølging skje i samsvar med ISSAI 3000 og Riksrevisjonens retningslinjer for forvaltningsrevisjon.