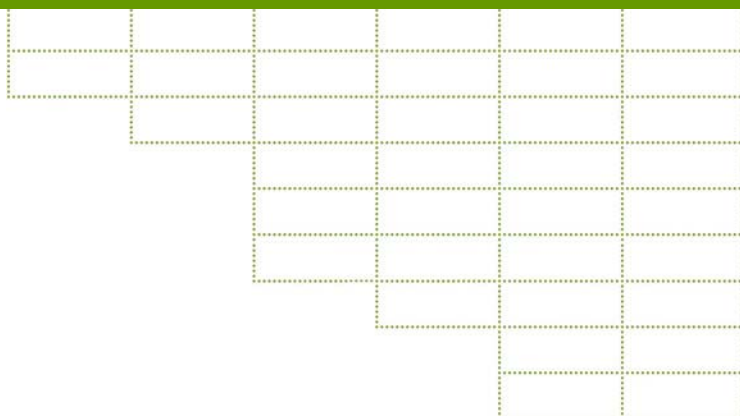




## Internrevisjon og intern kontroll i statlige virksomheter - en kartlegging

Senter for statlig økonomistyring, 1. april 2009



---

## Innholdsfortegnelse

1	Innledning .....	1
1.1	Bakgrunn.....	1
1.2	Datagrunnlag .....	1
1.3	Rapportens oppbygging .....	2
2	Internrevisjon og intern kontroll .....	4
2.1	Intern kontroll .....	4
2.1.1	Hva er intern kontroll? .....	4
2.1.2	Krav til intern kontroll i staten.....	5
2.2	Internrevisjon .....	6
2.2.1	Hva er internrevisjon?.....	6
2.2.2	Internasjonale organisasjoner.....	6
2.2.3	IIA-standardene.....	7
2.2.4	Internrevisjonens krav til uavhengighet og objektivitet.....	9
2.2.5	Krav til internrevisjon i staten.....	11
2.2.6	Økonomiregelverket og IIA-standardene.....	11
2.3	Internrevisjon i forhold til andre profesjoner/fag.....	11
2.3.1	Likheter og forskjeller mellom intern og ekstern revisjon.....	11
2.3.2	Om controllerfunksjonen .....	12
2.3.3	Hva er forskjellen mellom kontrollere og internrevisorer?.....	12
3	Internrevisjon og arbeid med intern kontroll i Sverige og Danmark .....	14
3.1	Sverige .....	14
3.1.1	Historikk .....	14
3.1.2	Utredning om internrevisjon i 2003 .....	14
3.1.3	Ny samordningsfunksjon .....	15
3.1.4	Nytt regelverk for intern styring og kontroll.....	16
3.2	Danmark.....	17
3.2.1	Historikk .....	17
3.2.2	Hvordan er internrevisjon regulert av myndighetene?.....	17
3.2.3	Organisering internrevisjon.....	18
3.2.4	Organisering intern kontroll.....	18
3.3	Sammenligning av Sverige og Danmark .....	18
4	Kartlegging av internrevisjon i statlige virksomheter.....	20
4.1	Innledning .....	20
4.2	Resultater - internrevisjon.....	21
4.2.1	Generell informasjon om internrevisjonene.....	21
4.2.2	Ansvar og myndighet.....	21
4.2.3	Uavhengighet og objektivitet.....	22
4.2.4	Kompetanse og erfaring.....	22
4.2.5	Kvalitetssikring .....	23
4.2.6	Ledelse/styring av internrevisjonen .....	23
4.2.7	Innretning på revisjonen.....	24

4.2.8	Rapportering.....	26
4.2.9	Oppfølging.....	27
4.2.10	Internrevisjonens utfordringer.....	27
4.3	Nytteverdi av internrevisjonen sett fra virksomhetslederne.....	28
4.4	Oppsummering - internrevisjon.....	29
5	Andre funksjoner med dedikerte ressurser til arbeid med intern kontroll.....	31
5.1	Innledning.....	31
5.2	Resultater – intern kontroll.....	31
5.2.1	Omfang.....	31
5.2.2	Organisering av arbeidet med intern kontroll.....	32
5.3	Resultater – IK-stab og IK-leder.....	33
5.3.1	Innledning - årsverk.....	33
5.3.2	Ressurstildeling og styringsrett.....	34
5.3.3	Innretning av arbeid med intern kontroll.....	34
5.3.4	Rapportering.....	35
5.3.5	Største utfordringer.....	36
5.4	Oppsummering – IK-stab og IK-leder.....	37
5.5	Resultater – IK-spredd.....	37
5.5.1	Innledning - årsverk.....	37
5.5.2	Ressurstildeling og styringsrett.....	37
5.5.3	Innretning av arbeid med intern kontroll.....	38
5.5.4	Rapportering.....	39
5.5.5	Største utfordringer.....	39
5.6	Oppsummering - IK-spredd.....	40
6	Sammenligning av internrevisjon og andre funksjoner med dedikerte ressurser til arbeid med intern kontroll.....	41
6.1	Styringsrett.....	41
6.2	Innretning av arbeidet.....	41
6.3	Rapportering.....	44
6.4	Noen viktige observasjoner basert på sammenligning.....	44
7	Oppsummering.....	45
7.1	Hovedfunn fra kartleggingen.....	45
	Litteraturliste.....	47
	Sentrale webadresser.....	47
	Vedlegg 1 – Utsendte spørreskjema.....	48
	Vedlegg 2 – Forespørsel om intervju virksomhetsledere.....	58

# 1 Innledning

## 1.1 Bakgrunn

Både i privat og offentlig sektor har det i de senere årene utviklet seg en større oppmerksomhet knyttet til intern kontroll. Reglement for økonomistyring i staten med tilhørende bestemmelser (Økonomiregelverket) legger vekt på ledelsens ansvar for å etablere en tilfredsstillende intern kontroll i virksomheten. En egen internrevisjon kan være et av flere virkemidler i denne sammenheng, og det er i dag etablert en internrevisjon i flere statlige virksomheter.

Senter for statlig økonomistyring (SSØ) har på oppdrag fra Finansdepartementet gjennomført en kartlegging som har sett nærmere på bruk av internrevisjon og andre funksjoner som arbeider med intern kontroll i statlig sektor. Dette kan ses i sammenheng med følgende forhold:

- Økt fokus på intern kontroll har gitt endringer i regelverk og nye trender for internrevisjon i både offentlig og privat sektor.
- Bemerkninger fra Riksrevisjonen om styring og kontroll i statlige virksomheter.
- I en rapport fra Direktoratet for forvaltning og IKT (DIFI) om mulige årsaker til brudd på anskaffelsesregelverket (2008), vises det bl.a. til svak intern kontroll.
- International Monetary Fund (IMF) *Code of good practices of fiscal transparency* (2007) punkt 4.2.5 anbefaler at "Government activities and finances should be internally audited, and audit procedures should be open to review."
- Begrenset kunnskap i dag om status for reell bruk og hvilken nytte statlige virksomheter har av internrevisjon.

Kartleggingen skal bidra til å utvide kunnskapsgrunnlaget når det gjelder internrevisjon og lignende funksjoner gjennom å:

1. samle informasjon om internasjonale forhold knyttet til standarder og praksis for internrevisjon
2. kartlegge dagens bruk, innhold og nytte av internrevisjon og lignende funksjoner
3. se dette i forhold til dagens situasjon og eksisterende regelverk i Norge

Formålet med kartleggingen er å vurdere om – og hvordan – det eventuelt bør arbeides med videreutvikling av internrevisjon og lignende funksjoner i statlige virksomheter. Med lignende funksjoner menes enheter eller funksjoner som har et dedikert formål om å ivareta en god intern kontroll i virksomheten. I sitt arbeid kan de ha en rolle som f. eks. tilrettelegger, rådgiver, kontrollør eller pådriver for implementering og forbedring av et system for intern kontroll. Felles trekk ved disse er med andre ord at den aktuelle enheten skal tilføre merverdi ved å styrke virksomhetens interne styring og kontroll, jf. Bestemmelser om økonomistyring i staten kapittel 2.

## 1.2 Datagrunnlag

I kartleggingen av internrevisjon og intern kontroll har vi lagt til grunn internasjonale standarder, teori og erfaringer fra offentlig og privat sektor.

Informasjon om internrevisjon i Sverige og Danmark ble innsamlet på flere måter. For Sverige gikk vi gjennom en serie dokumenter som omhandler internrevisjon og intern styring og kontroll. I

tillegg har vi gjennomført et intervju av lederen for en SOU<sup>1</sup> om internrevisjon i Sverige og et gruppeintervju av seksjonen for internrevisjon i Ekonomistyrningsverket (ESV).

For Danmark har vi ved siden av dokumentgjennomgang intervjuet 2 representanter i Økonomistyrelsen i Danmark. I tillegg har vi hatt telefonintervju med en representant i Rigsrevisionen i Danmark.

Gjennom ulike kilder fikk vi kunnskap om 12 statlige virksomheter som har etablert internrevisjon. Disse fikk tilsendt en spørreundersøkelse om internrevisjon. For å fange opp eventuelle internrevisjoner som vi på forhånd ikke kjente til, ble dessuten alle virksomhetene i en spørreundersøkelse om funksjoner for intern kontroll spurt om de også har en enhet for internrevisjon.

Spørreundersøkelsen om intern kontroll ble sendt til samtlige virksomheter i staten, med unntak av departementene. Funksjoner for intern kontroll kan f. eks. være tilknyttet en administrasjonsavdeling eller stab, men kan også være egne enheter direkte underlagt virksomhetsledelsen. For å treffe målgruppen for undersøkelsen ba vi i e-posten om at spørreundersøkelsen skulle videresendes fra postmottaket til leder for administrasjonsavdelingen eller stab. Dersom virksomheten ikke hadde leder for administrasjonsavdeling/stab, ble postmottaket bedt om å videresende undersøkelsen til virksomhetsleder. Ved å be disse besvare undersøkelsen, søkte vi å unngå problemene med ulik organisatorisk plassering og navn på målgruppen for undersøkelsen. Ulempen med løsningen er at den som besvarte kan ha mindre detaljkunnskaper enn medarbeidere på et lavere nivå, samt at svarprosenten må antas å bli lavere enn dersom vi var i stand til å kontakte respondenter i målgruppen direkte.

Begge spørreskjemaene ble kvalitetssikret både internt og eksternt. Spørreskjemaene ble sendt ut elektronisk. Vår hovedkilde til e-postadresser og telefonnumre har vært SSØs kundedatabase. For de av virksomhetene som ikke er kunder av SSØ, har vi funnet adresser på nettsidene eller ved direkte kontakt.

Ved siden av de to spørreundersøkelsene gjennomførte vi intervjuer av 6 virksomhetsledere som har internrevisjon. Et sentralt tema i disse intervjuene var å få frem hvordan virksomhetslederne vurderer rollen og nytteverdien til internrevisjonen. I tilknytning til intervjuene gjennomgikk vi instruksene til internrevisjonene for disse virksomhetene.

Kartleggingen er avgrenset til staten som juridisk person. Dette innebærer at populasjonen vi skal kartlegge er avgrenset til en av følgende organisasjonsformer: ordinært forvaltningsorgan, forvaltningsorgan med særskilte fullmakter ("nettobudsjettert virksomhet") og forvaltningsbedrift. Definisjonen utelater dermed statsforetak og helseforetak, samt særlovsselskaper og statlige aksjeselskaper.

### **1.3 Rapportens oppbygging**

I kapittel 2 redegjøres det for begreper og definisjoner, internasjonale standarder for internrevisjon og sentral litteratur om intern kontroll. I kapittel 3 ser vi nærmere på utviklingstrekk og praksis for internrevisjon i Danmark og Sverige og sammenligner disse. I kapittel 4 og 5 presenterer vi kartleggingen av internrevisjon og intern kontroll i Norge. Kapittel 4 omtaler resultater fra spørreundersøkelsen og intervjuene knyttet til internrevisjon og kapittel 5 omtaler resultater av spørreundersøkelsen om intern kontroll. I kapittel 6 sammenligner vi de viktigste funnene vi har fra

---

<sup>1</sup> Statens offentlige utredninger (SOU) 2003:93. Internrevisjon i staten

de to spørreundersøkelsene og intervjuene. I kapittel 7 foretar vi en oppsummering av sentrale funn fra kartleggingen.

## 2 Internrevisjon og intern kontroll

Ofte er det forvirring om hva som er forskjellen på rollen internrevisjon og begrepet intern kontroll. I noen sammenhenger omtales internrevisjon og intern kontroll som synonyme. I dette kapitlet gis definisjoner på henholdsvis intern kontroll og internrevisjon med utgangspunkt i anerkjente rammeverk og standarder, før vi omtaler internasjonale standarder for intern revisjon og Økonomiregelverkets omtale av intern kontroll. Til slutt omtales noen likheter og forskjeller mellom internrevisjon og eksternevisjon, samt en sammenlikning av internrevisjoner og controllerfunksjoner i en virksomhet.

### 2.1 Intern kontroll

#### 2.1.1 *Hva er intern kontroll?*

Begrepet *intern kontroll* er direkte oversatt fra det engelske begrepet "internal control". Sistnevnte omfatter langt mer av styringsaspekter enn hva som på norsk ofte snevert forstås som interne kontrolltiltak. Skal vi forstå begrepet "intern kontroll" må vi se sammenhengen mellom mål, risiko, styring og interne kontrolltiltak. Det beskrives i en svensk utredning at begrepet intern kontroll har skapt forvirring, noe som har resultert i at svenskene har oversatt dette med intern styring og kontroll (Departementsserien, DS 2006/15 – Intern styring og kontroll i staten).

Det er utarbeidet ulike rammeverk for intern kontroll. Det mest kjente er nok COSO-rapporten "Internal Control – An integrated Framework" som ble utgitt i USA i 1992 av The Committee of Sponsoring Organizations (COSO).<sup>2</sup> Ett viktig formål med utarbeidelsen av COSO-rapporten var å etablere en felles definisjon for intern kontroll og angi en standard som ulike virksomheter kunne vurdere sine interne kontrollsystemer opp mot. COSO-rapporten er oversatt til norsk med tittel "Intern kontroll – et integrert rammeverk". I den norske oversettelsen defineres intern kontroll som følger:

*Intern kontroll er en prosess, iscenesatt og gjennomført av virksomhetens styrende organer, ledelse og ansatte. Den utformes for å gi rimelig sikkerhet vedrørende måloppnåelse innen følgende områder:*

- *Målrettet og effektiv drift*
- *Pålitelig regnskapsrapportering internt og eksternt*
- *Overholdelse av gjeldende lover og regler*

Et annet kjent rammeverk er COCO-rapporten *Forvaltning, styring og kontroll*.<sup>3</sup> Rapporten bygger på COSO-rammeverkets forståelse av hva intern kontroll er, og gir veiledning om prinsipper for styring og kontroll.

---

<sup>2</sup> COSO er en forkortelse for The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, en arbeidsgruppe bestående av fem organisasjoner som har engasjert seg i å strukturere hvordan organisasjoner kan etablere egnede effektive styrings- og kontrollstrukturer. De fem organisasjonene er American Institute of Certified Public Accountants, American Accounting Association, The Institute of Internal Auditors, Institute of Management Accountants og Financial Executives Institute. Coopers & Lybrand (nå en del av PriceWaterhouseCoopers) foresto mye av skrivearbeidet.

<sup>3</sup> Norsk oversettelse av "Guidance of Control", The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995. Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.

---

## 2.1.2 *Krav til intern kontroll i staten*

Krav til intern kontroll er regulert i Økonomiregelverket, som regulerer aktiviteter, styring og oppfølging i alle statlige forvaltningsorganer. Den direkte reguleringen av intern kontroll finnes i Reglementet § 14, se tekstboks 2.1.

Alle virksomheter skal etablere systemer og rutiner som har innebygd intern kontroll for å sikre at:

- a) beløpmessige rammer ikke overskrides og at forutsatte inntekter kommer inn
- b) måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at eventuelle vesentlige avvik forebygges, avdekkes og korrigeres i nødvendig utstrekning
- c) ressursbruken er effektiv
- d) regnskap og informasjon om resultater er pålitelig og nøyaktig
- e) virksomhetens verdier, herunder fast eiendom, materiell, utstyr, verdipapirer og andre økonomiske verdier, forvaltes på en forsvarlig måte
- f) økonomistyringen er organisert på en forsvarlig måte og utføres i samsvar med gjeldende lover og regler
- g) misligheter og økonomisk kriminalitet forebygges og avdekkes

Tekstboks 2.1: Intern kontroll i Reglementet § 14

Kapittel 2 i Bestemmelsene klargjør ytterligere § 14 om intern kontroll hvor virksomhetsleders ansvar for styring og kontroll understrekes. I kapittel 1 i Bestemmelsene vises det til departementets overordnede ansvar for å sikre at alle virksomheter har tilfredsstillende intern kontroll.

Professor Flemming Ruud gjorde i 2005 en analyse av Økonomiregelverket og COSO-rapporten om intern kontroll og COSO-ERM<sup>4</sup>, i forbindelse med SSØs arbeid med metodedokument for risikostyring i staten.<sup>5</sup> Analysen er avgrenset til Reglementet, og inkluderer ikke Bestemmelser om økonomistyring i staten. Hovedkonklusjonen er ”Reglementet for Økonomistyring i staten fastsatt den 12. desember 2003 bygger delvis på COSO rammeverket for intern kontroll.” Han viser imidlertid til at noen punkter fra Økonomiregelverket i mindre grad er forenelige med COSO:

*§14 tar opp mange styrings- og kontrollaspekter og det lar seg vanskelig gjøre å gå i detalj på de enkelte aspekter her i en kortfattet analyse. Overordnet vil jeg konkludere med at reglementet overlapper i hovedsak med målsettingene i COSO-ERM, om enn formuleringene og detaljeringsgraden til dels er betydelig høyere i Reglementet enn i COSO-ERM. Til dels er det også forskjeller i formuleringen, samt i behovet for å utdype aspektene. Den største forskjellen slik jeg ser det er at de overordnede målsettingene i form av strategiske retninger i liten grad behandles i reglementet.*

*Noe problematisk er allikevel formuleringen at ”alle virksomheter skal etablere systemer og rutiner som har innebygd intern kontroll”. Dette antyder en noe annerledes forståelse av intern kontroll enn det COSO legger til grunn. I COSO er ”internal control” et overordnet begrep for styring og kontroll, mens det her antydes at begrepet omhandler konkrete kontrollhandlinger.*

<sup>4</sup> I 2004 ble COSO-ERM ”Helhetlig risikostyring – et integrert rammeverk” utgitt. Den bygger på rammeverket for intern kontroll, men setter et sterkere og mer omfattende fokus på temaet ”helhetlig risikostyring”.

<sup>5</sup> Flemming Ruud 2005: ”Analyse av forenligheten av COSO-ERM med Regelverket for Økonomistyring i Staten.”



## 2.2 Internrevisjon

### 2.2.1 *Hva er internrevisjon?*

Internrevisjon har sitt utspring i finans- og revisjonssektoren, ikke bare i Norge, men også i andre land. Senere er internrevisjon introdusert i alle typer virksomheter, både i privat og offentlig sektor. The Institute of Internal Auditors (IIA) definerer internrevisjon som:

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

Internrevisjon er en selvstendig og uavhengig del av organisasjonen, og den regnes ikke som en del av virksomhetens ordinære intern kontroll. Internrevisjonen skal for eksempel ikke pålegges oppgaver som innebærer at funksjonen får et ansvar for etablering og gjennomføring av intern kontroll. Dette underbygges også av ESV i deres veileder til *intern styring og kontroll*, s.7: *”Dette ansvar [å være en aktiv part i arbeidet med intern kontroll] kan aldri legges på internrevisjonen.”* Internrevisjon er imidlertid et verktøy for ledelsen til å vurdere og overvåke virksomhetens intern kontroll, det vil si systematisert overvåking av rutiner, systemer og produksjonsprosesser.

Det siste ti-femten årene har fokuset for internrevisjon i Norge dreid bort fra etterkontroll og bilagsrevisjon og mer i retning av komplekse analyser og vurderinger av institusjonens aktiviteter og virkemåte på vegne av ledelsen. Med andre ord har internrevisjonen gått fra å revidere den finansielle delen av intern kontroll til å revidere intern kontroll i vid forstand. I tillegg til å revidere intern kontroll med fokus på produktivitet (efficiency) ”det vil si *om å gjøre tingene riktig*”, har internrevisjonen med tiden også gått inn på det strategiske som sikter mot revisjon av effektivitet (effectiveness), det vil si *”om å gjøre de riktige tingene”*. Med andre ord handler det om revisjon på henholdsvis operasjonelt og strategisk nivå i virksomhetene.

Tidligere var det ofte personer med revisjons- og økonomibakgrunn som ble rekruttert til internrevisjonsenheter, men dette har endret seg i senere tid. Nå varierer kompetansen i større grad og består blant annet av økonomer, ingeniører og samfunnsvitere. Det har også skjedd en endring ved at bransjekunnskap og spesialkompetanse innenfor det området virksomheten er engasjert i blir stadig viktigere. Dette henger tett sammen med i hvilken fagretning internrevisjonen har beveget seg det siste tiåret, det vil si fra fokus på finansiell revisjon til mer operasjonell og strategisk revisjon.

Verken internrevisor eller revisor er beskyttede titler, men Norges Interne Revisorers Forening (NIRF) sertifiserer diplomerte internrevisorer. Sertifiseringen krever at kandidatene tilfredsstiller egne krav til utdanning og praksis. For å beholde tittelen kreves det også at en tilfredsstiller visse vedlikeholdskrav<sup>6</sup>, på samme måte som Kredittilsynet har vedlikeholdskrav for at registrerte revisorer og statsautoriserte revisorer skal beholde sine sertifiseringer.

### 2.2.2 *Internasjonale organisasjoner*

Den viktigste internasjonale organisasjonen innen internrevisjon er The Institute of Internal Auditors (IIA Inc.). IIA ble etablert i New York i 1941, og har siden vokst til en verdensomspennende organisasjon med mer enn 90.000 medlemmer og er lokalisert i mer enn 120

---

<sup>6</sup> <http://www.nirf.org/section.cfm?PID=1-3286&TID=171-3286>

land. IIA tilbyr kurs og utdanning med tilhørende sertifiseringsordninger, forskning gjennom The IIA Research Foundation, samt utarbeidelse av standarder og retningslinjer for utøvelsen av faget internrevisjon. IIAs medlemsmasse arbeider innenfor internrevisjon, styring og intern kontroll, IT-revisjon, utdanning og sikkerhet.

NIRF er den nasjonale bransjeorganisasjon for internrevisorer i Norge. NIRF er et såkalt National Institute av IIA og er en interesseorganisasjon for alle som arbeider med eller har interesse for fagområdene internrevisjon, risikostyring, styring og kontroll og corporate governance. NIRF har tilbud om nettverk, informasjon, litteratur, kompetanseutvikling samt metoder og verktøy innenfor disse fagområdene. NIRF administrerer også fire globale sertifiseringer i Norge, med Certified Internal Auditor (CIA) i spissen. Det er nå mer enn 59.000 CIAer over hele verden, hvorav 100 i Norge.

Ved siden av IIA finnes det ulike organisasjoner som utarbeider retningslinjer, gjerne innenfor enkeltområder som krever spesialkompetanse. En av disse er ISACA (Information System Audit and Control Association) som er en verdensomspennende interesseorganisasjon for styring, sikkerhet, kvalitet, revisjon og kontroll innenfor IKT-området. I denne rapporten vil vi ikke gå nærmere inn på denne type særskilte organisasjoner.

### 2.2.3 IIA-standardene

IIAs standarder har siden de ble publisert for første gang i 1978, i økende grad blitt anerkjent som en kvalitetsnorm. IIA-standardene er en del av et overordnet rammeverk som inneholder alle IIAs faglige retningslinjer. "Professional Practices Framework" (PPF, 2007) består av 3 kategorier av veiledninger; 1) absolutte krav, 2) sterkt anbefalt og 3) verken obligatorisk eller sterkt anbefalt. Se tabell 2.1.

Kategori 1	Absolutte krav	Code of Ethics og Standards for the Professionals Practice of Internal Auditing
Kategori 2	Sterkt anbefalt	Practice Advisories
Kategori 3	Verken obligatorisk eller sterkt anbefalt	Development and Practice Aids

Tabell 2.1: Hierarki for IIAs standarder og retningslinjer

**Kategori 1** i PPF er obligatorisk for alle IIA-medlemmer å følge. Den består av et sett etiske retningslinjer og standarder. Formålet med retningslinjene er å fremme en etisk kultur i internrevisjonsprofesjonen. De etiske reglene gjelder både for individer og for enheter som utfører internrevisjonstjenester. De består av integritet, objektivitet, konfidensialitet og kompetanse. Se tekstboks 2.2.

## ETISKE RETNINGSLINJER

- **Integritet**

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

- **Objektivitet**

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

- **Konfidensialitet**

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

- **Kompetanse**

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

Tekstboks 2.2: Etsiske retningslinjer – Prinsipper

Standardene i kategori 1 inneholder tre undergrupper:

1. Egenskapsstandarder (Attribute Standards)
2. Standarder for utøvelse (Performance Standards)
3. Standarder for gjennomføring (Implementation Standards)

Egenskapsstandardene tar for seg egenskapene til internrevisjonsenhetene. Se tekstboks 2.3. Utøvelsesstandardene beskriver internrevisjonens art og fastsetter kvalitetskriterier som kan benyttes for å evaluere utøvelsen av disse tjenestene. Se tekstboks 2.4. Egenskaps- og utøvelsesstandardene gjelder internrevisjonstjenester generelt, mens standarder for gjennomføring benyttes på spesifikke oppdrag. Standarder for gjennomføring vil ikke bli beskrevet nærmere i denne rapporten.

## EGENSKAPSSTANDARDER

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

Internrevisjonsfunksjonens formål, fullmakter og ansvar skal formelt defineres i en instruks som er i samsvar med standardene og godkjent av styret.

- **Egenskapsstandard 1100 – Uavhengighet og objektivitet**

Internrevisjonsfunksjonen skal være uavhengig, og interne revisorer skal være objektive i utøvelsen av sitt arbeid.

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

Oppdrag skal utføres med faglig dyktighet og nødvendig faglig aktsomhet.

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

Revisjonssjefen skal utvikle og vedlikeholde et program for kvalitetssikring og forbedring som dekker all sider ved internrevisjonsfunksjonen og kontinuerlig overvåker dens effektivitet og hensiktsmessighet. Programmet skal omfatte periodiske interne og eksterne kvalitetsvurderinger og løpende intern overvåking. Hver del av programmet skal utformes for å bidra til at internrevisjonsfunksjonen skaper merverdi og forbedrer organisasjonens drift og for å sikre at internrevisjonsfunksjonen er i overensstemmelse med standardene og de etiske regler.

Tekstboks 2.3: Egenskapsstandarder

## UTØVELSESSTANDARDER

- **Utøvelsesstandard 2000 – Ledelse av internrevisjonsfunksjonen**

Revisjonssjefen skal lede internrevisjonsfunksjonen på en effektiv måte for å sikre at den tilfører organisasjonen merverdi.

- **Utøvelsesstandard 2100 – Arbeidets art**

Internrevisjonsfunksjonen skal evaluere og bidra til å forbedre prosessene for risikostyring, styring og kontroll og corporate governance gjennom anvendelse av en systematisk og strukturert metode.

- **Utøvelsesstandard 2200 – Oppdragsplanlegging**

Interne revisorer skal etablere en skriftlig plan for hvert oppdrag, som skal inkludere omfang, målsetninger, tidsrammer og ressursallokering.

- **Utøvelsesstandard 2300 – Utførelse av oppdraget**

Interne revisorer skal identifisere, analysere, evaluere og registrere tilstrekkelig informasjon for å sikre oppnåelse av målsetningene for oppdraget.

- **Utøvelsesstandard 2400 – Kommunikasjon av resultater**

Interne revisorer skal kommunisere resultatene fra oppdraget.

- **Utøvelsesstandard 2500 – Overvåking av framdrift**

Revisjonssjefen skal opprette og vedlikeholde et system for å overvåke hvordan resultater som er blitt meddelt ledelsen, blir håndtert.

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

Dersom revisjonssjefen mener at toppledelsen har godtatt et nivå for gjenværende risiko som er uakseptabelt for organisasjonen, skal revisjonssjefen diskutere saken med toppledelsen. Dersom en løsning vedrørende gjenværende risiko ikke oppnås, skal revisjonssjefen og toppledelsen rapportere saken til styret for avklaring.

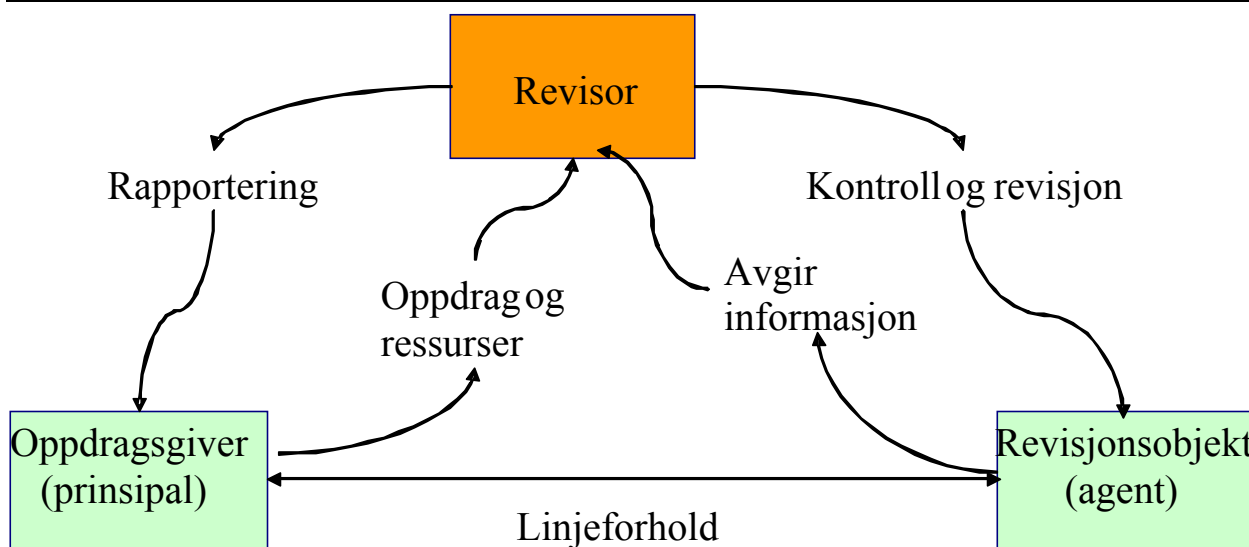
Tekstboks 2.4: Utøvelsesstandarder

**Kategori 2** i PPF er Practice Advisories, som utleder hvordan standardene kan tolkes og brukes. Disse retningslinjene er sterk anbefalt av IIA, men er ikke obligatoriske. Ved siden av at Practice Advisories gir fortolkning av standardene sier de også litt om utviklingen av god skikk for internrevisjon. Ofte danner dette også grunnlaget for eventuelle kommende endringer i standardene i kategori 1.

**Kategori 3** i PPF er ”Development and Practice Aids”. Dette er produkter og tjenester som IIA internasjonalt eller NIRF nasjonalt utvikler og tilbyr.

### 2.2.4 *Internrevisjonens krav til uavhengighet og objektivitet*

En grunnleggende forutsetning for all revisjonsvirksomhet er at revisor skal opptre som en uavhengig og objektiv part i et trepartsforhold, se figur 2.1.



Figur 2.1: Revisors uavhengige og objektive rolle i trepartsforholdet<sup>7</sup>

IIA har utarbeidet en egen veileder til revisjon i offentlig sektor<sup>8</sup>, som omtaler både ekstern- og internrevisjon. Denne veilederen beskriver trepartsforholdet som revisor er en del av og som bygger på prinsipal-agent-teori. Veilederen understreker at verdiskapningen til revisor ligger i å redusere risikoen for at oppdragsgiver (prinsipalen) mottar feilaktig informasjon fra revisjonsobjektet (agenten). En uavhengig og objektiv kontroll og revisjon vil gi oppdragsgiver betryggende sikkerhet for at revisjonsobjektet opptrer slik oppdragsgiver ønsker. Guiden er imidlertid på nivå 3 i ”The Professional Framework”, og dermed verken obligatorisk eller sterkt anbefalt å følge (det vil si ikke en del av standardene).

Når revisor opptrer som en uavhengig og objektiv tredjepart, vil dette kunne bidra til:

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

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

Statlige forvaltningsorganer er imidlertid organisert annerledes enn et aksjeselskap. For det første er det en rekke virksomheter som ikke har et styre, noe som innebærer at det er virksomhetsleder som er internrevisjonens oppdragsgiver. Internrevisjonen vil her ikke være uavhengig fra virksomheten, men stå i et linjeforhold til virksomhetsleder. Internrevisjonen vil imidlertid være uavhengig fra nivåene under virksomhetsleder. For det andre har ikke styret i forvaltningsorganer det samme ansvaret som styret i et aksjeselskap. Årsaken er at statsrådets konstitusjonelle ansvar for en

<sup>7</sup> Figur hentet fra foredrag av revisorforeningen, ved Oddvar Snipsøyr (2008)

<sup>8</sup> IIA (2006) ”The Role of Auditing in Public Sector Governance” s. 10

underliggende virksomhet gjør at styret ikke har fullt ansvar verken juridisk, økonomisk eller konstitusjonelt.

### **2.2.5 *Krav til internrevisjon i staten***

Det er ikke et krav i Økonomiregelverket om at statlige virksomheter skal ha internrevisjon. I forrige versjon av regelverket ble internrevisjon omtalt som et aktuelt tiltak i større og mer komplekse virksomheter. Ved revisjonen av Økonomiregelverket i 2003 valgte Finansdepartementet å vektlegge integrering av systematisk risikotenking i virksomhetsstyringen og tonet ned bruk av egne funksjoner i form av internrevisjonsenheter.

Som nevnt i kapittel 2.1.2 stilles det krav til virksomhetsleder om å sikre intern kontroll i virksomheten. Det er altså opp til virksomhetsleder, eventuelt i samråd med sitt departement, å ta stilling til å etablere en internrevisjon i virksomheten.

### **2.2.6 *Økonomiregelverket og IIA-standardene***

Som vi har påpekt ovenfor finnes det ingen krav til internrevisjon i Økonomiregelverket. Vi så videre at Økonomiregelverket delvis var bygget på COSO-rammeverket for intern kontroll. Internrevisjon er i motsetning til faget intern kontroll, en profesjon som skal revidere/evaluere virksomhetens etablerte intern kontroll. IIA-standardene for internrevisjon definerer derfor en rolle, som skal revidere/evaluere virksomhetens etablerte systemer og rutiner for intern kontroll.

## **2.3 Internrevisjon i forhold til andre profesjoner/fag**

### **2.3.1 *Likheter og forskjeller mellom intern og ekstern revisjon***

Internrevisjoner reviderer virksomhetens etablerte intern kontroll. Eksternrevisorer må også vurdere etablert system for intern kontroll for å ta stilling til i hvilken utstrekning han/hun kan bygge sine risikovurderinger på systemtester. De har til felles at begge forholder seg til etiske regler og bestemte revisjonsstandarder fastsatt av ulike bransjeorganisasjoner.

De vesentlige forskjellene på ekstern- og internrevisor gjelder forholdet til virksomheten, samt mål og rammer for arbeidet. Internrevisor er en del av virksomheten som revideres. Eksternrevisjon er ikke en del av den reviderte virksomheten. I både offentlig og privat sektor er det lovpålagt med ekstern revisjon av regnskapet. Det er ikke lovpålagt internrevisjon i Norge, med unntak for visse finans- og kredittforetak.

I privat sektor engasjeres revisor av eierne på bakgrunn av krav om revisjon i aksjeloven. Foruten lovpålagte revisjonsoppgaver, tilbyr revisorer også andre typer attestasjonstjenester eller konsulenttjenester. I statlig sektor er Riksrevisjonen lovpålagt eksternrevisor for Stortinget. I kommunal sektor regulerer kommuneloven at revisor kan være engasjert av kommunen eller ansatt direkte i kommunen. Begge ordningene er særpreget ved at lovgivingen ikke kun regulerer bekreftelse av regnskapet, men også gir fullmakter til at revisor kan utføre kontroller med andre forhold relatert til måloppnåelsen for den offentlige tjeneste- og velferdsproduksjonen.

Liksom internrevisjoner forholder seg til IIA-standarder, forholder Riksrevisjonen seg til standarder utviklet av The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). I den såkalte Limadeklarasjonen<sup>9</sup> (part I, section 3) fra INTOSAI, framgår det at eksternrevisjonen skal tilstrebe

---

<sup>9</sup> <http://intosai.connexcc-hosting.net/en/portal/documents/intosai/general/>

en formålstjenlig arbeidsfordeling og samarbeid med internrevisjonen. Alle de nordiske riksrevisjonene er medlemmer i INTOSAI.

### **2.3.2 Om controllerfunksjonen**

I denne kartleggingen definerer vi controller slik:

*”En controller har i oppgave å bistå virksomhetens ledelse med resultatoppfølging, analyse og kontroller innen både operasjonelle, strategiske og finansielle aktiviteter”.*

Controllerfunksjonen finnes i mange variasjoner avhengig av type organisasjon og bransje. Controller kan være en stillingsbetegnelse i likhet med internrevisor, men det finnes ingen standarder eller bransjenormer som regulerer profesjonen på samme måte som f.eks. IIA, INTOSAI eller Norges revisorforening. Følgelig er det også store variasjoner i hvilke arbeidsoppgaver og roller en controller har både i offentlig og privat sektor. Stillingsbeskrivelse, innplassering i organisasjonen og oppdrag fra linjeleder, avgjør hva controlleren utfører av arbeid.

I Norge benyttes controllerbegrepet i stor utstrekning når vedkommende arbeider med tradisjonell finansiell resultatoppfølging, det vil si beregning og oppfølging av nøkkeltall som er viktige økonomiske resultatindikatorer for virksomheten. Dette er noe av forklaringen til at for eksempel Siviløkonomene arrangerer kurs i bruk av avansert excel for controllere – med fokus på beregning av nøkkeltall som resultatgrad, rentabilitet, dekningsbidrag og andre tradisjonelle finansielle størrelser. Ofte benyttes stillingsbetegnelse som business controller i privat sektor. En viktig utvikling innen faget virksomhetsstyring er at økonomiske indikatorer i økende grad har blitt supplert med andre typer nøkkeltall – blant annet som en følge av utviklingen av prinsippet mål- og resultatstyring, balansert målstyring (BM), Total Quality Management (TQM), EFQM Excellence Modell og lignende. Controllere er en del av virksomhetens intern kontroll og kan styrke denne gjennom evalueringer/analyser, resultatoppfølging, rådgivning med videre.

Økonomireglementet definerer mål- og resultatstyring som et grunnleggende styringsprinsipp i staten, og en controller kan derfor være egnet som virkemiddel til å bistå ledelsen med å følge opp nøkkeltall innen finansielle, operasjonelle og strategiske områder.

Controllerfunksjonen kan også ivareta oppgaver knyttet til vedlikehold og utvikling av virksomhetens intern kontroll. I den sammenheng vil det være naturlig at controllerfunksjonen også omfatter evaluering av intern kontrollens effektivitet/hensiktsmessighet.

### **2.3.3 Hva er forskjellen mellom controllere og internrevisorer?**

Som vi allerede har nevnt finnes det ingen standarder som regulerer hvordan en controller skal arbeide. Dette i motsetning til internrevisjonen som forholder seg til standarder for utøvelse av profesjonen.

Felles for internrevisjoner og controllere er at de begge kan gi råd om og videreutvikle eller evaluere og bekrefte den etablerte intern kontrollen. De har dermed i stor grad fokus på samme type tematikk og kan ha like stort utbytte av f.eks. rammeverkene som er utarbeidet av COSO. COSO er et rammeverk for intern styring og kontroll, mens COSO-ERM er det mest brukte rammeverket for helhetlig risikostyring. Disse benyttes i stor utstrekning av internrevisorer som grunnlag for utledning av revisjonskriterier som de benytter i sine evalueringer av internkontroll, styring og risikostyring. På samme måte som internrevisorer bruker COSO-rammeverk, vil mange controllere ha utbytte av å bruke metodikk fra IIA-standardene utviklet for internrevisorer.

IIA-standardene begrenser imidlertid hvilke roller internrevisor kan påta seg, begrunnet i krav om uavhengighet og objektivitet. Grunnen til at dette er viktig er at internrevisor skal opptre som en uavhengig og objektiv part i et trepartsforhold (jf. kap. 2.2.4). For controllerfunksjonen gjelder ikke tilsvarende.

Den vesentligste forskjellen mellom kontrollere og internrevisorer, er at controllerfunksjonen er en aktiv del av intern kontrollen, dvs. at den har utførende oppgaver som inngår i linjens intern kontroll, mens internrevisjonens oppgave er å evaluere og bekrefte om etablert intern kontroll er effektiv og hensiktsmessig. En annen forskjell er controllers medvirkning til resultatoppfølging og -rapportering, en oppgave som ikke skal pålegges til en internrevisjon.

For å være i stand til å skille klart mellom kontrollere og internrevisorer må det tas stilling til hvilken rolle en har når oppgavene utføres og på hvilken måte en er organisert. I dette legger vi blant annet:

- hvilken oppdragsgiver har funksjonen/enheten?
- hvordan tildeles ressurser?
- hvem planlegger arbeidet?
- hvordan rapporteres det?

Internrevisjon og kontrollere er omtalt i SSØs *Metodedokument for risikostyring i staten*, punkt 3.9.3, som blant annet bygger på Økonomiregelverket. Se tekstboks 2.5.

#### **Bruk av kontrollere og internrevisjon**

Mange virksomheter benytter kontrollere i sin virksomhetsstyring. Controllernes oppgaver kan variere betydelig både innenfor den enkelte virksomheten og mellom ulike virksomheter. Felles for controllernes oppgaver er at de utføres på vegne av en eller flere ledere i virksomheten. De bistår lederen med å følge opp sitt ansvarsområde og inngår som en del av den samlede operative virksomhetsstyringen på det enkelte område. I større organisasjoner er det uvanlig at kontrollere er knyttet ansvarsmessig direkte opp til virksomhetens ledelse. En controller kan ha utførende oppgaver i forbindelse med risikostyringen, og vil dermed ikke være tilstrekkelig objektiv til å evaluere risikostyringen som helhet for virksomhetens ledelse.

Flere større statlige virksomheter har etablert egne internrevisjonsenheter. Internrevisjonen arbeider systematisk etter internasjonalt anerkjente standarder og metoder. Disse standardene krever bl.a. at internrevisjonsfunksjonen skal være uavhengig, og at interne revisorer skal være objektive i utøvelsen av sitt arbeid. Internrevisjonen vil derfor rapportere til styret for de virksomheter som har det, og ellers til virksomhetens ledelse.

Internrevisjonens primære oppgave er ved sine revisjonshandlinger å bistå virksomhetens ledelse i deres oppfølging av om det er etablert en robust risikostyring og intern kontroll i virksomheten, og at den er tilstrekkelig og effektiv. En internrevisjon er et nyttig verktøy for virksomhetens ledelse som en ekstra sikring av at risikostyringen er tilstrekkelig og integrert i virksomhetens mål- og resultatstyring. En godt kvalifisert internrevisjon kan også bidra med nyttige innspill til ledere på alle nivåer om mulige forbedringer i den løpende risikostyring og internkontrollen.

Tekstboks 2.5: Risikostyring i staten – håndtering av risiko i mål- og resultatstyringen punkt 3.9.3 (SSØ, 2005)



### 3 Internrevisjon og arbeid med intern kontroll i Sverige og Danmark

I dette kapittelet vil vi beskrive hvordan internrevisjon er regulert og blir praktisert i Sverige og Danmark. Til slutt i kapittelet sammenligner vi de to landene.

#### 3.1 Sverige

##### 3.1.1 Historikk

Krav om internrevisjon i Sverige trådte i kraft ved forskrift om internrevisjon 1. juli 1995 (1995:686). Forskriften ble utarbeidet på bakgrunn av undersøkelser utført av *Riksrevisionsverket* (RRV) og *Riksdagens revisorer* (RR) som viste manglende oppmerksomhet på virksomhetenes intern kontroll. I denne sammenhengen ble internrevisjon ansett som et virkemiddel for å styrke virksomhetens intern kontroll og som vil gi ledelsen i virksomhetene bedre forutsetninger for å oppfylle sitt ansvar. I nevnte forskrift ble 40 navngitte virksomheter stilt krav om å etablere en internrevisjon.

På slutten av 1990-tallet og begynnelsen av 2000-tallet ble det både av *Riksrevisionsverket* og *Riksdagens revisorer* gjennomført undersøkelser<sup>10</sup> av hvordan internrevisjonen fungerte i praksis. Vurderingene fra disse undersøkelsene tilsa at det var behov for å styrke internrevisjonen som profesjon og dens institusjonelle grunn.

##### 3.1.2 Utredning om internrevisjon i 2003

I oktober 2003 (SOU 2003:93) viste en ny utredning om internrevisjon i Sverige at det er to grunnleggende problemområder:

1. Internrevisjonen i staten utgjør en utydelig profesjon
2. Ansvar for intern styring og kontroll samt internrevisjon i staten er utydelig.

##### Utydelig profesjon

Internrevisjonen ble i Sverige vurdert til å være en utydelig profesjon basert på internasjonale standarder som gir rom for å gjennomføre ulike typer aktiviteter innenfor et bredt virksomhetsområde. Selv om internrevisjonene hadde en felles referanseramme i internasjonale standarder, ble det påpekt at internrevisjonene ikke hadde en tilstrekkelig referanseramme for metoder, kompetanse og andre spørsmål om kvalitet.

##### Ansvar for intern styring og kontroll og internrevisjon i staten er utydelig

I tillegg til at internrevisjonen var en utydelig profesjon ble det i SOUen vist til at ansvaret for internrevisjonen var utydelig. En forklaring er at ansvaret for intern styring og kontroll ikke var tydelig regulert. En annen forklaring er at internrevisjonens oppdragsgivere i virksomhetene ikke alltid var de som hadde ansvaret for intern styring og kontroll.

##### Utredningens forslag

På bakgrunn av dette kom det forslag for å styrke internrevisjonen:

- Etablere en enhet som fikk ansvar for å samordne og evaluere internrevisjonene. Enheten skulle bl.a. arbeide med kvalitetssikring, metode- og kompetanseutvikling og gi allmenne råd om eventuelle reguleringer av funksjonen internrevisjon.
- Enheten skulle ha som oppgave å:

---

<sup>10</sup> RRV:2002:12

- Spesifisere grunnleggende kunnskaper og ferdigheter til de som skulle arbeide med internrevisjon i staten
- Utvikle et kompetanseutviklingsprogram
- Utvikle et system for sertifisering
- Internrevisjonens oppdragsgiver skal være den samme som har ansvaret for virksomhetens intern styring og kontroll.
- Det skal i virksomhetenes instruks eller i en særskilt forordning reguleres om virksomheten skal omfattes av en internrevisjonsforordning eller ei.

Disse forslagene resulterte i internrevisjonsforordningen (2006:1228). Forordningen inneholder forskrift og allmenne råd for god praktisering av statlig internrevisjon innenfor følgende områder:

- hvem ordningen gjelder for
- organisering
- mål med internrevisjonen
- innretning på hva som skal undersøkes
- råd og hjelp
- omfang
- utførelse
- koordinering/samordning med andre myndigheter
- rapportering
- oppdragsgivere
- tilgang til informasjon og for å gjennomføre kontroller
- øvrige bestemmelser

Når det er behov for en mer utfyllende fortolkning av denne forordningen skal IIA-standardene benyttes.

### **3.1.3 Ny samordningsfunksjon**

#### **Økonomistyringsverket (ESV)**

Parallelt med arbeidet med en ny internrevisjonsforordning ble det diskutert innhold og utforming av en ny samordningsfunksjon for internrevisjonsspørsmål i staten. ESV ble fra 1. januar 2006 ansvarlig for å utvikle og drifte et system for en planmessig metode- og kompetanseutvikling og å kartlegge og evaluere den statlige internrevisjonen i en årlig rapport til regjeringen. Metode- og kompetanseutvikling omfatter å forvalte forskrifter og allmenne råd til internrevisjonsforordningen, gi faglige råd, opprettholde et utviklingsprogram for statlige internrevisorer og få etablert en rammeavtale for internrevisjonstjenester. Arbeidet med å utvikle statlig internrevisjon skal skje i samarbeid med etablerte statlige internrevisjoner.

#### **Årlig kartlegging**

I den årlige kartleggingen og evalueringen av den statlige internrevisjonen vurderes de virksomhetene som er pålagt å ha internrevisjon. De viktigste observasjonene fra undersøkelsen i 2008 er:

- En forbedring i etterlevelse av regelverk og standardene, eksempelvis om internrevisjonen har en tilfredsstillende styring
- Alle virksomhetene unntatt en har en internrevisjon
- Den statlige internrevisjonen har tilfredsstillende
  - Uavhengighet og objektivitet
  - Kompetanse og erfaring
- I åtte virksomheter har ledelsen ikke fastsatt retningslinjer for internrevisjonen

- To virksomheter har ikke benyttet risikovurdering i utvalget av revisjonsoppdrag
- 20 % av internrevisjonsenhetene følger ikke opp tidligere års revisjoner

### 3.1.4 *Nytt regelverk for intern styring og kontroll*

Det er utviklet et delvis nytt, delvis forandret, regelverk innen området intern styring og kontroll i Sverige. Det er fire forordninger som til sammen utgjør regelverket for intern styring og kontroll:

- Myndighetsförordningen (2007:515)
- Förordningen om intern styrning och kontroll (2007:603)
- Internrevisionsförordningen (2006:1228)
- Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag (2000:605)

#### **Myndighetsförordningen (2007:515)**

Myndighetsförordningen gjelder for forvaltningsmyndigheter under regjeringen. I 3 § i myndighetsförordningen stilles følgende krav til virksomhetens ledelse:

*Myndighetens ledning ansvarar inför regeringen för verksamheten och ska se till att den bedrivs effektivt och enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, att den redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel.*

Det fremgår videre i § 4 at virksomhetens ledelse skal sikre at det i virksomheten er en intern styring og kontroll som fungerer betryggende.

Hvem som er virksomhetens øverste ledelse vil avhenge av hvilken organisasjonsform som er valgt. Fra 2008 er det kun tre typer organisasjonsformer i statlige forvaltningsmyndigheter:

1. **Enrådighetsmyndighet:** myndighetschefen ansvarar inför regeringen. Ett insynsråd utan beslutsfunktion kan förekomma.
2. **Styrelsemyndighet:** styrelsen ansvarar inför regeringen. Myndighetschefen ansvarar inför styrelsen.
3. **Nämndmyndighet:** nämnden ansvarar inför regeringen.

#### **Internrevisionsförordningen (2006:1228)**

Forordningen gjelder for de virksomheter som er pålagt av regjeringen å etablere en enhet for internrevisjon. I 2008 er det 56 virksomheter som er underlagt dette kravet. Utvalget er basert på vurderinger av risiko og vesentlighet. Utvalgte virksomheter forvalter samlet omtrent 90 % av statsbudsjettet.

Internrevisjonens oppgave er å vurdere og komme med forslag til forbedringer av virksomhetenes intern styring og kontroll, samt å gi råd og støtte til virksomhetsleder. Det påpekes at internrevisjonsarbeidet skal skje selvstendig, for å sikre objektivitet i det arbeidet man foretar seg.

#### **Förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll**

Denne forordningen gjelder for de virksomhetene som er omfattet av internrevisjonsforordningen. Den krever at virksomhetene må formalisere sitt arbeid for å oppfylle kravene om intern styring og kontroll. Grunntanken er at virksomhetene må planlegge, styre og følge opp gjennom å bruke risikoanalyser, gjennomføre kontrolltiltak og følge opp at dette fungerer. Det stilles også krav til at arbeidet skal dokumenteres. I tilknytning til denne forordningen har ESV utarbeidet en veileder i intern styring og kontroll (Handledning - Intern styrning och kontroll 2008:13) som bygger på COSO-rammeverket. Denne veilederen kan også brukes av virksomheter som ikke omfattes av denne forordningen.

## **Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag**

Ledelsen i virksomheter som omfattes av forordningen om intern styring og kontroll skal sammen med ansvarlig for årsregnskapet, gjøre en vurdering av hvorvidt den interne styringen og kontrollen er tilfredsstillende. Hvis denne ikke er tilfredsstillende skal de aktuelle svakhetene spesifiseres punktvis.

## **3.2 Danmark**

### **3.2.1 Historikk**

I Danmark er det ikke krav om internrevisjon i statlige virksomheter, men det er anledning til å opprette en slik funksjon. Rigsrevisorloven av 1997 regulerer adgangen til opprettelse av internrevisjon.

Per februar 2008 er det totalt 44 virksomheter og/eller ministerier som har en enhet for internrevisjon. Flere av internrevisjonene har eksistert i mange tiår, lenge før lov om Rigsrevisionen ble vedtatt i 1997. Det har blitt opprettet flere internrevisjoner også i nyere tid, deriblant hos Forsvaret, Politiet og i Finansministeriet.

Internrevisjon er mest utbredt i større organisasjoner med omfattende tilskuddsforvaltning.

### **3.2.2 Hvordan er internrevisjon regulert av myndighetene?**

Adgangen til å opprette internrevisjon i statlige virksomheter er regulert av Rigsrevisorlovens § 9. Avtale inngås mellom Rigsrevisionen og den enkelte minister. I selvstendige forvaltningssubjekter utenfor statsforvaltningen, for eksempel Danmarks Radio, inngås avtale mellom Rigsrevisionen og virksomheten direkte. Det innledes så et nærmere fastlagt samarbeid mellom Rigsrevisor og internrevisjonen om hvilke oppgaver internrevisjonen skal utføre. Rigsrevisor Henrik Otbo beskriver dette som *"i princippet en udlistering af Rigsrevisionens revisionsopgaver"*. En slik organisering gir inntrykk av at oppgaveløsningen er delegert og skjer på vegne av Rigsrevisionen. Likevel fastsettes budsjettet til enheten av virksomheten selv, og lederen ansettes av virksomhetsledelsen. Rigsrevisionen har dessuten ingen instruksjonsmyndighet overfor internrevisjonene. Videre mottar både virksomhetens ledelse og Rigsrevisionen rapporter fra enheten.

Internrevisjonen skal ha den nødvendige uavhengighet og kompetanse til å foreta kontroll av regnskapene på Rigsrevisionens vegne. Rigsrevisionen har allikevel fortsatt ansvaret for den samlede revisjonen av virksomheten, og fører tilsyn med internrevisjonen. Internrevisjonenes rapporter benyttes derfor ikke direkte i Rigsrevisionens rapportering til Folketinget. Arbeidsdelingen innebærer at Rigsrevisionens ressursinnsats avpasses etter internrevisjonens aktiviteter. Samordningen kommer klart til uttrykk gjennom at Folketinget i stor grad justerer Rigsrevisionens budsjett opp eller ned dersom det nedlegges eller opprettes internrevisjoner.

Utviklingssjef Rolf Elm-Larsen i Rigsrevisionen opplyser at internrevisorene bygger arbeidet sitt på revisjonsstandarder fra Rigsrevisionen. *"God offentlig revisionskikk"* inneholder standarder både for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Det er ingenting i veien for at internrevisjonene kan utføre operasjonell revisjon eller forvaltningsrevisjon, men det er finansiell revisjon som utføres i hovedsak. Det vises til at dette har historiske årsaker. IIA-standardene blir ikke benyttet av internrevisjonene, ettersom disse standardene er mer rettet mot operasjonell revisjon. Dessuten mener utviklingssjefen at IIA-standardene er mer tilpasset privat sektor.

### **3.2.3 Organisering internrevisjon**

Det er valgt ulik organisering av internrevisjonene. Deler av organiseringen er historisk betinget, ved at man har valgt å ta utgangspunkt i etablerte internrevisjonsmiljøer i den enkelte virksomhet. Et eksempel på dette er at Nationalbankens revisjon har ansvar for revisjon av fem virksomheter underlagt Finansministeriet. Andre enheter er organisert etter en konsernmodell. Et eksempel på dette er at Finansministeriet har etablert en internrevisjon, med arbeidsplass i ministeriet, som reviderer Finansministeriet, Økonomistyrelsen, Personalstyrelsen og Slots- og ejendomsstyrelsen. Enkelte av internrevisjonene er dessuten satt ut på anbud til private revisjonsfirma, for eksempel ved alle de 12 universitetene.

Det er Rigsrevisionen som organiserer årlige sammenkomster for lederne av internrevisjonene for å drive erfaringsutveksling og knytte kontakter for videre samarbeid.

### **3.2.4 Organisering intern kontroll**

I Danmark har de valgt å utvikle rollen ”controller” som statens verktøy til arbeid med intern styring og kontroll. Økonomistyrelsen definerer controller som en medarbeider eller funksjon i virksomheten som:

- Overvåker hvordan det går med å realisere mål og resultater
- Kvalitetssikrer intern kontroll og resultatoppfølging
- Sikrer kvaliteten på resultatinformasjon til ledelsen

En controllerfunksjon skal være en ledelsesorientert hjelpefunksjon. Controllerens rolle er å være et bindeledd mellom virksomhetsledelsen og de faglige lederne.

Finansministeriet i Danmark utarbeidet i 1997 en publikasjon som veileder statlige virksomheter i arbeid med intern kontroll. I dokumentet presenteres internrevisjon som et supplement til Controllerfunksjonen. Dokumentet trekker opp prinsipielle skillelinjer ved å vektlegge at en controllerfunksjon er en del av organisasjonen som utfører intern kontroll, i motsetning til internrevisjon som ikke kan regnes som en del av organisasjonens interne kontrollsystem.

Finansministeriet arbeider med en publikasjon som skal erstatte ”Controlling i staten”. Det nye dokumentet toner ned bruken av begrepet ”controlling”, og vil ha tittelen ”Intern kontroll og oppfølging.” Fokus vil fortsatt være intern kontroll, men begrepsapparatet er fornyet. Dokumentet vil også ha fokus på hvordan oppfølging og kontroll skal utføres i samarbeid med det planlagte nye administrative servicesenteret (ASC), som skal utføre lønns- og regnskapstjenester for alle statlige virksomheter i framtiden. Økonomistyrelsen drifter et økonomistyringsforum som vil fungere som en møteplass for medarbeidere som arbeider med intern kontroll.

## **3.3 Sammenligning av Sverige og Danmark**

Finansdepartementene i Sverige og Danmark har valgt ulike reguleringer i arbeidet med intern kontroll.

Svenskene har valgt internrevisjon som ett viktig tiltak for å styrke kvaliteten i intern kontroll i virksomhetene. I Sverige er det fire forordninger som til sammen hovedsakelig utgjør regelverket for intern styring og kontroll, deriblant en forordning om internrevisjon. Alle virksomheter reguleres av Myndighetsforordningen og forordningen om årsredovisning och budgetunderlag. I tillegg gjelder forordningene om internrevisjon og intern styrning och kontroll 56 statlige virksomheter.

Dansk bruk av internrevisjon skiller seg fra svensk praksis. De enhetene i dansk statsforvaltning som benytter navnet internrevisjon, arbeider innenfor andre områder enn internrevisjoner i Sverige. I tillegg skiller rollen seg vesentlig fra rollen i Sverige ved at enhetene kan betraktes som redskaper for Rigsrevisionens arbeid med finansiell revisjon. Rigsrevisionen oppgir på sine nettsider at internrevisjon er en selvstendig og uavhengig del av virksomheten, og dermed ikke en del av virksomhetens intern kontroll.

## 4 Kartlegging av internrevisjon i statlige virksomheter

I dette kapittelet beskriver vi først funnene fra spørreundersøkelsen om internrevisjon. Deretter presenterer vi hvordan virksomhetslederne så på rollen og nytteverdien til internrevisjonen, slik det fremkommer i intervjuene med 6 virksomhetsledere.

### 4.1 Innledning

Med utgangspunkt i formålet med kartleggingen av internrevisjon i statlige forvaltningsorganer ble det utarbeidet et spørreskjema som skulle gi svar på sentrale forhold rundt dagens praksis knyttet til internrevisjon. Spørsmålene tar utgangspunkt i IIA-standardene omtalt i kapittel 2. Spørreskjemaet er gjengitt i vedlegg 1.

Spørreskjemaet ble sendt elektronisk til 12 statlige forvaltningsorganer<sup>11</sup> som vi på forhånd var kjent med hadde en internrevisjonsenhet. Mulige utelatte virksomheter med en internrevisjonsenhet skulle fanges opp i en spørreundersøkelse rettet mot intern kontroll (se kapittel 5). Det ble ikke avdekket andre virksomheter med internrevisjon i den undersøkelsen. Det betyr at internrevisjon ikke er særlig utbredt når bare 5 % av statlige virksomheter har en slik enhet. Mottakere var virksomhetenes internrevisjonsledere. For detaljer om disse virksomhetene, se tabell 4.1.

Antall	Virksomhetens navn	Fagdepartement	Organisasjonsform	Styre
1	NAV	AID	forvaltningsorgan	nei
2	Utlendingsdirektoratet	AID	forvaltningsorgan	nei
3	Statsbygg	FAD	forvaltningsorgan med særskilte fullmakter	nei
4	Forsvarsbygg	FD	forvaltningsorgan med særskilte fullmakter	ja
5	Forsvaret	FD	forvaltningsorgan	nei
6	Skatteetaten	FIN	forvaltningsorgan	nei
7	Toll- og avgiftsetaten	FIN	forvaltningsorgan	nei
8	Universitetet i Oslo	KD	forvaltningsorgan med særskilte fullmakter	ja
9	Universitetet i Bergen	KD	forvaltningsorgan med særskilte fullmakter	ja
10	Norges forskningsråd	KD	forvaltningsorgan med særskilte fullmakter	ja
11	Statens vegvesen	SD	forvaltningsorgan	nei
12	Jernbaneverket	SD	forvaltningsorgan	nei

Tabell 4.1: Virksomheter med internrevisjon fordelt på fagdepartement, organisasjonsform og om de har styre.

Av de 12 virksomhetene som mottok internrevisjonsundersøkelsen, besvarte 9 virksomheter denne, det vil si en svarprosent på 75.

<sup>11</sup> Syv av virksomhetene er ordinære forvaltningsorganer. Fem er forvaltningsorganer med særskilte fullmakter. Av disse er tre nettobudsjetterte på 50-post, og to er forvaltningsbedrifter som får bevilgning på 24-post.

## 4.2 Resultater - internrevisjon

Strukturen på kapittelet er inndelt i følgende områder:

- generell informasjon
- ansvar og myndighet
- uavhengighet og objektivitet i utøvelsen
- kompetanse og erfaring
- kvalitetssikring
- innretning på revisjonen
- ledelse/styring av internrevisjonen
- rapportering
- oppfølging

### 4.2.1 Generell informasjon om internrevisjonene

Internrevisjonene har eksistert i ulikt antall år. Som tabell 4.2 viser, er det 3 virksomheter som har etablert en internrevisjon i løpet av de siste 4 årene, for 2 virksomheter har internrevisjonen eksistert i mellom 5 og 10 år, mens det er 4 internrevisjoner som har eksistert i 11 år eller mer.

Spørsmål:	Alder på internrevisjonen(år)			Antall årsverk internrevisjon				Kjøp av internrevisjonstjenester	
	0-4	5-10	11>	0-1	2-4	5-10	11>	Ja	Nei
<b>Svaralternativer</b>	0-4	5-10	11>	0-1	2-4	5-10	11>	Ja	Nei
<b>Antall</b>	3	2	4	1	5	2	1	6	3
<b>Andel</b>	34 %	22 %	44 %	11 %	56 %	22 %	11 %	66 %	34 %

Tabell 4.2: Internrevisjonenes alder, årsverk og kjøp av internrevisjonstjenester fra andre

Antall årsverk internrevisjonene disponerer varierer. Ut i fra tabell 4.2 ser vi at 1 virksomhet har kun 1 årsverk, 5 virksomheter har 2-4 årsverk, 2 virksomheter har 5-10 årsverk, mens det er 1 virksomhet med 11 årsverk eller mer. I tillegg fremgår det at 6 av 9 internrevisjoner kjøper internrevisjonstjenester fra andre tilbydere i tillegg til at de har egen internrevisjon.

Det ble undersøkt om det er en sammenheng mellom antall årsverk i internrevisjonene og hvem av disse som kjøper eller ikke kjøper internrevisjonstjenester. Det ble ikke funnet en slik sammenheng.

### 4.2.2 Ansvar og myndighet

Alle virksomhetene oppgir at de har en egen instruks for hvordan internrevisjonen skal utføres basert på egenskapsstandard 1000. Virksomhetsleder fastsetter instruksene i 6 virksomheter. I de 3 virksomhetene som har et styre, fastsetter styret instruksene.

Spørsmål:	Er det en utarbeidet en instruks?		Hvem fastsetter instruksene?			Krav om standarder i instruks?	
	Ja	Nei	Dep.	Styre	Virksomhetsleder	Ja	Nei
<b>Svaralternativer</b>	Ja	Nei	Dep.	Styre	Virksomhetsleder	Ja	Nei
<b>Antall</b>	9	0	0	3	6	8	0
<b>Andel</b>	100 %	0	0	33 %	67 %	100 %	0

Tabell 4.3: Hvor mange har en instruks for internrevisjonen, hvem fastsetter den og krav om bestemte standarder



Åtte<sup>12</sup> respondenter oppgir at det i instruksen stilles krav om bruk av bestemte internasjonale standarder for internrevisjon. Seks nevner IIA-standardene, en virksomhet opplyser at instruksen ikke angir IIA-standardene direkte, mens 1 virksomhet bruker COSO og alminnelige retningslinjer for internrevisjon fastsatt av NIRF.

Disse resultatene er i tråd med IIA-standardene.

#### 4.2.3 Uavhengighet og objektivitet

Uavhengighet og objektivitet som er omtalt i egenskapsstandard 1100, ble dekket av 4 ulike spørsmål som i stor grad berører uavhengighet, se tabell 4.4. Tre respondenter svarer at det er departementet som har initiert ordningen, 1 svarer styret, mens 5 svarer virksomhetsleder. To respondenter oppgir at styret fastsetter budsjettet for internrevisjonen, mens de resterende 7 svarer virksomhetsleder. Tilsvarende svarfordeling fikk vi for spørsmålet om hvem som tilsetter lederen for internrevisjonen.

Spørsmål:	Hvem har initiert ordningen?	Hvem fastsetter budsjettet?	Hvem tilsetter leder?	Hvor er enheten administrativt organisert
<b>Overordnet departement</b>	3	0	0	0
<b>Styret</b>	1	2	2	1
<b>Virksomhetsleder</b>	5	7	7	8

Tabell 4.4: Initierting av ordningen, fastsettelse av budsjettet, tilsettelse av leder for internrevisjonen og organisering

Hovedinntrykket er altså at det er virksomhetsleder som både initierer ordningene, fastsetter budsjettene og tilsetter lederne av enhetene. Fire respondenter svarer likt på alle spørsmålene, mens det varierte mer for de andre. Der vi ser størst variasjon er hvem som har initiert ordningen. I en virksomhet er det for eksempel departementet som har initiert ordningen, styret som fastsetter budsjettet og virksomhetsleder som tilsetter lederen for internrevisjonen.

Det siste spørsmålet gjelder organisering. Som det fremgår av tabell 4.4, svarer 8 respondenter at internrevisjonen er organisert direkte under virksomhetsleder, mens 1 respondent svarer at den er direkte organisert under styret.

Med utgangspunkt i våre spørsmål vedrørende denne IIA-standard er det ikke noe som tyder på internrevisjonene avviker fra disse. Det er imidlertid ikke en ensartet praksis på området. Både departementer, styret og virksomhetsledere opptrer med ulike roller og ansvar i forhold bruk av internrevisjon.

#### 4.2.4 Kompetanse og erfaring

Vi har ikke innhentet informasjon i spørreundersøkelsen om hvilken kompetanse internrevisjonene besitter, det vil si egenskapsstandard 1200.

Vi spurte imidlertid leder av internrevisjonen om det er utarbeidet utviklings-/kompetanseplaner for alle medarbeiderne i internrevisjonen slik at man vedlikeholder og utvikler kompetanse og erfaring. Her svarer 6 av 9 respondenter at de har utarbeidet dette.

<sup>12</sup> En respondent svarte ikke på dette spørsmålet

IIA-standarden stiller krav om faglig dyktighet og nødvendig faglig aktsomhet. Ut i fra det ene spørsmålet som ble stilt er det vanskelig å gi en vurdering om de imøtekommer denne IIA-standarden eller ei. Det spørsmålet vi stilte viser likevel at det er varierende hvordan det arbeides med kompetanse hos internevisjonene.

#### 4.2.5 Kvalitetssikring

IIA-standarden stiller krav om at internrevisjonen skal ha et program for kvalitetssikring og forbedring. Knyttet til egenskapsstandard 1300 undersøkte vi om internrevisjonen har etablert rutiner for interne og eksterne kvalitetskontroller. Som vist i tabell 4.5, svarer 6 av 9 respondenter at de har etablert rutiner for interne kvalitetskontroller. Tre respondenter oppgir at internrevisjonen har blitt evaluert av eksterne i løpet av de siste 5 år. De 6 internrevisjonene som oppgir at de ikke er evaluert av eksterne de siste 5 årene, har heller ingen avtale om en slik evaluering i løpet av kommende 12 måneder.

Spørsmål:	Er det etablert rutiner for interne kvalitetskontroller?		Har internrevisjonen blitt evaluert av eksterne i de siste 5 årene?	
Svaralternativer	Ja	Nei	Ja	Nei
Antall	6	3	3	6
Andel	67 %	33 %	33 %	67 %

Tabell 4.5: Rutiner for interne kvalitetskontroller og ekstern evaluering

De tre revisjonsenhetene som var blitt evaluert *ekstern* fikk i tillegg et spørsmål om hvem som mottok informasjon om resultatene fra evalueringen. På dette spørsmålet svarer de tre respondentene at virksomhetsleder har mottatt evalueringen. To av disse er virksomheter med styre. Av disse mottar ett styre evalueringen.

Kobler vi resultatene om den interne kvalitetskontrollen opp mot ekstern evaluering, er det 2 internrevisjoner som både har interne rutiner for kvalitetssikring og har hatt en ekstern evaluering, mens det er 2 internrevisjoner som ikke har/utfører noen av delene. Det er 4 internrevisjoner som kun har interne rutiner for kvalitetskontroller, mens 1 internrevisjon kun har hatt ekstern evaluering.

Kvalitetssikring ble også koblet opp mot hvor lenge internrevisjonen har eksistert og dens størrelse. Det kan være at de yngste virksomhetene ennå ikke har gjennomført ekstern kvalitetssikring, ettersom IIA-standarden stiller krav om at dette skal gjennomføres minst en gang hvert femte år. Dataene viser at det ikke er noen sammenhenger mellom kvalitetssikring, alder og størrelse.

Ulik praksis for kvalitetssikring og evalueringer må ses opp mot størrelsen på internrevisjonen og hvor lenge den har eksistert.

#### 4.2.6 Ledelse/styring av internrevisjonen

IIA-standarden stiller krav om en årlig revisjonsplan som skal baseres på risikovurderinger og inneholde både bekreftelses- og rådgivningsoppdrag. Ledelse/styring av internrevisjon beskrives i utøvelsesstandard 2000. På spørsmål om internrevisjonen har utarbeidet en årlig revisjonsplan opplyser 8 av 9 respondenter at internrevisjonen har laget en slik plan, se tabell 4.6. Av de 8 som

har utarbeidet en revisjonsplan, svarer 7 at denne planen er basert på risikovurderinger av hele virksomheten. Tre av 8 virksomheter har ikke nedfelt rådgivningsoppdragene i den årlige revisjonsplanen.

	Ja	Nei
Har internrevisjonen utarbeidet en årlig revisjonsplan?	8	1
Er den årlige revisjonsplanen basert på risikovurderinger av hele virksomheter?	Ja	Nei
	7	1
Er rådgivningsoppdrag nedfelt i årlig revisjonsplan?	5	3

Tabell 4.6: Har internrevisjonen utarbeidet årlig revisjonsplan, er den basert på risikovurderinger og er rådgivningsoppdrag nedfelt i planen

Seks av de som utarbeider årlig revisjonsplan svarer at det er virksomhetsleder som fastsetter og godkjenner årlige revisjonsplaner, se tabell 4.7. De 2 øvrige oppgir at det er styret som gjør dette.

Svaralternativer	Departement	Styret	Virksomhetsleder
Sum svar	0	2	6

Tabell 4.7: Hvem fastsetter og godkjenner de årlige revisjonsplanene

Alle de 9 respondentene opplyser at de utfører rådgivningsoppdrag i tillegg til bekreftelsesoppdrag. Samlet sett brukes ca 77 % av ressursene på bekreftelsesoppdrag og resten på rådgivningsoppdrag, se tabell 4.8. Det er imidlertid store variasjoner mellom virksomhetene. Eksempelvis har en virksomhet 95 % på bekreftelsesoppdrag og 5 % på rådgivningsoppdrag, mens en annen virksomhet har 50 % på bekreftelsesoppdrag og 50 % på rådgivningsoppdrag.

Virksomhet 1-9	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Snitt
Bekreftelses versus rådgivning i %	80/20	95/5	70/30	70/30	70/30	90/10	90/10	Ikke svart	50/50	77/23

Tabell 4.8: Anslått fordeling ressursbruk bekreftelses- versus rådgivningsoppdrag

Vi undersøkte om internrevisjonen deler informasjon og samordner aktiviteter med andre interne og eksterne aktører med bekreftelses- og rådgivningsoppdrag. Samtlige virksomheter svarer at de deler informasjon og samordner aktiviteter med Riksrevisjonen, 8 av 9 svarer at de deler dette med enheter som arbeider med intern kontroll, mens 5 virksomheter svarer at de deler dette med konsulenter som er innleid.

Ser vi funnene opp mot IIA-standardene er det 1 internrevisjon som avviker fra standarden ved at de ikke utarbeider årlig revisjonsplan og videre 1 internrevisjon som oppgir at de utarbeider plan, men ikke baserer planen på risikovurderinger. I tillegg er det varierende praksis knyttet til om rådgivningsoppdrag nedfelles i årsplanen til internrevisjonene.

#### 4.2.7 Innretning på revisjonen

IIAs utøvelsesstandard 2100 om arbeidets art, beskriver hva som er internrevisjonenes sentrale arbeidsområder.

Internrevisjonslederne ble spurt om hvilke områder internrevisjonen arbeider innenfor og hvilke roller de har når disse arbeidsoppgavene utføres. Disse spørsmålene svarer ikke direkte på standard 2100, men kartlegger hva internrevisjonene arbeider med. På den måten kan vi sammenligne resultatene med hvilke områder lignende funksjoner arbeider med.

Samtlige respondenter opplyser at de arbeider både innenfor området med regelverksetterlevelse og tiltak mot misligheter, samt med kontroller og analyser av rutiner og systemer, se tabell 4.9.

Arbeidsområde	Antall (x av 9)	Andel
Finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter	5	56 %
Kontroller og analyser av rutiner og systemer (typisk IKT, saksbehandling)	9	100 %
Mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier	8	89 %
Regelverksetterlevelse (compliance) og tiltak mot misligheter	9	100 %

Tabell 4.9: Arbeidsområder internrevisjonen arbeider innenfor (flere alternativer kunne krysses)

Videre svarer 8 respondenter at deres internrevisjon arbeider innenfor området mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier. Det er kun 5 respondenter som svarer at internrevisjonen arbeider innenfor området finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter. Svarene viser at internrevisjonene arbeider med et bredt spekter av områder, men finansiell resultatsoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter er mindre i fokus enn de resterende arbeidsområdene. Dette samsvarer med den faglige retningen internrevisjonen har beveget seg de siste årene – fra finansiell revisjon til mer komplekse analyser og vurderinger av aktiviteter og virkemåte, det vil si operasjonell og strategisk revisjon.

Vi undersøkte hvilke roller som internrevisjonene mente at best beskrev deres aktiviteter. De fikk her åtte svaralternativer. Svaralternativene kan deles inn i tre grupperinger alt etter hvilke roller internrevisjonen *kan ha*, hvilke roller internrevisjonen *kan vurdere å ha med forbehold* og hvilke roller internrevisjonen *ikke kan påta seg*, se tabell 4.10.

Rolle	Antall (andel)	Gruppering av rolle
a. Beslutter	1 (11 %)	<i>Utfører</i> (kan ikke påta seg)
b. Iverksetter	2 (22 %)	
c. Tilrettelegger	3 (33 %)	<i>Rådgiver</i> (kan vurdere å gjøre med forbehold)
d. Utvikler	5 (56 %)	
e. Pådriver	8 (89 %)	
f. Koordinator	6 (67 %)	
g. Evaluator	8 (89 %)	<i>Kontrollør</i> (kan gjøre)
h. Kontrollør	9 (100 %)	

Tabell 4.10: Roller internrevisjonen har (flere alternativer kunne krysses av) (utvalg 9)

Nesten alle respondentene beskriver at internrevisjonen både er en kontrollør og evaluator (gruppering *kontrollør*). I gruppering *rådgiver* varierer det litt mer. De fleste (8) oppgir at de har en rolle som pådriver, mens litt over halvparten oppgir at de har en utvikler- og koordinator rolle (hhv. 5 og 6 av i alt 9). Kun 3 respondenter oppgir at internrevisjonen har en rolle som tilrettelegger. I gruppering *utfører* er det 2 respondenter som svarer at internrevisjonen har en rolle som iverksetter og 1 svarer beslutter.

Rollen som utfører er ikke i tråd med IIA-standardene. IIA Standardene understreker at internrevisjonen i slike tilfeller ikke er ansvarlig for beslutningene – det er ledelsen som må stå ansvarlig for beslutningene. Internrevisor skal bistå med råd, og utfordre eller støtte ledelsens beslutninger.

#### 4.2.8 Rapportering

Rapportering er omtalt i utøvelsesstandard 2400. Åtte av 9 internrevisjoner utarbeider en årlig rapport for gjennomførte oppdrag/revisjoner, se tabell 4.11. Av de 8 som utarbeidet en årlig rapport, svarer alle respondentene at virksomhetslederne får rapporten, Riksrevisjonen får den fra 6 av 8 internrevisjoner, mens overordnet departement får den fra 5 av 8.

	Overordnet departement	Styret (utvalg 3)	Virksomhetsleder	Riksrevisjonen
Hvem mottar en årlig rapport for gjennomførte oppdrag (utvalg 8)?	5	3	8	6
Hvem mottar rapport for hvert enkelt oppdrag (utvalg 9)?	2	1	9	6

Tabell 4.11: Hvem mottar årlig rapport og hvem mottar rapport for hvert enkelt oppdrag

Alle respondentene opplyser at de utarbeidet rapporter etter hvert oppdrag og alle sender disse til sin virksomhetsleder. Seks av 9 sender rapportene til Riksrevisjonen, 2 av 9 sender rapportene til sitt overordnede departement, mens av de 3 virksomhetene med styre får 1 styre tilsendt disse rapportene.

Sammenligner vi hvem som mottar årlig rapport og rapportene fra hvert enkelt oppdrag, mottar både virksomhetsleder og Riksrevisjonen begge typer rapporter i like stort omfang, mens dette varierer litt mer for departementene og styrene. De to sistnevnte mottar i større grad årlig rapport enn rapport fra hvert enkelt oppdrag.

IIA-standardene understreker at internrevisjonen skal kommunisere resultatene fra oppdraget. Denne undersøkelsen viser at internrevisjonene gjør dette. Rapporteringslinjene varierer imidlertid.

#### 4.2.9 *Oppfølging*

Oppfølging er behandlet i utøvelsesstandard 2500. Åtte av 9 internrevisjoner hadde en prosess for å følge opp om anbefalingene fra tidligere revisjoner er blitt iverksatt på en tilfredsstillende måte. Like mange internrevisjoner hadde rutiner for hvem de henvendte seg til hvis denne oppfølgingen i virksomheten uteblir.

IIA-standardene påpeker at internrevisjonen skal opprettholde et system for å overvåke hvordan resultatene som er meddelt ledelsen blir håndtert. Undersøkelsen viser at de fleste virksomhetene har slike systemer.

#### 4.2.10 *Internrevisjonens utfordringer*

Til slutt i spørreundersøkelsen stilte vi et generelt spørsmål om hva internrevisjonen opplevde som deres største utfordring. Tre respondenter oppgir at den største utfordringen er at *virksomhetslederen ikke ser nytten av det arbeidet internrevisjonen utfører*. Fire svarer at den største utfordringen er å *finne en god balanse mellom bekreftelses- og rådgivningsoppdrag*.

En virksomhet opplevde at uklare avgrensninger og retningslinjer for hvilke oppgaver som skal utføres er den største utfordringen.

En annen virksomhet beskriver deres største utfordring som følger:

*Responser er god hos toppledelsen, men det er en utfordring at vi ikke har et felles rammeverk for intern kontroll og således ikke en felles oppfatning av hva som skal til for å sikre god kontroll og styring.*

I tillegg opplyser respondenten at det er mange i virksomheten som misforstår begrepet intern kontroll og tror at dette handler mer om kontroll enn om styring. Intern kontroll oppfattes dermed som en motsetning til andre prinsipper for styring.

### **4.3 Nytteverdi av internrevisjonen sett fra virksomhetslederne**

I tillegg til spørreundersøkelsen til internrevisjonslederne gjennomførte vi intervjuer med 6 virksomhetsledere som har internrevisjon i virksomhetene. Virksomhetsledere ble valgt slik at de representerte forskjellige fagdepartement, ulike organisasjonsformer og med og uten styre. De viktigste temaene vi ønsket å få vite mer om var; opprettelsen av internrevisjonen, hvilken rolle internrevisjonen hadde og nytteverdien til internrevisjonen.

Når det gjaldt initiativtaker og opprettelsen av internrevisjonen varierte dette mellom virksomhetene. Virksomhetslederne svarte at både virksomhetsleder og styre (hvis det var etablert) hadde hatt sentrale roller i dette arbeidet. Det var imidlertid en del uklarhet i forhold til hvilken rolle departementet har hatt i dette arbeidet. I noen av internrevisjonsinstruksene som er utarbeidet av virksomhetene, blir departementet trukket inn som en aktør som skal kunne kommentere revisjonsplaner og motta rapporter. Flere virksomhetsledere påpekte at departementene egentlig ikke hadde en reell rolle i dette arbeidet. Departementene var mer passive mottakere og kom ikke med kommentarer verken på planer eller rapporter.

Internrevisjonens relasjon til Riksrevisjonen varierte. Noen sendte rapportene løpende etter avtale med Riksrevisjonen. Enkelte virksomhetslederne påpekte at de hadde et godt samarbeid med Riksrevisjonen og at man utfylte hverandre. Det ble imidlertid understreket at internrevisjonen var virksomhetsleders verktøy og ikke Riksrevisjonens. Et par virksomhetsledere svarte at de ikke sendte rapportene til Riksrevisjonen. Dette er i tråd med resultatene i spørreundersøkelsen.

Flere av virksomhetslederne sa at de med tiden var blitt mer bevisst på rollen til internrevisjonen og hvilken nytteverdi den har. De så etter hvert at internrevisjonen er et verktøy for virksomhetsleder og ikke for departementet eller Riksrevisjonen. Flere virksomhetsledere har rendyrket rollen til internrevisjonen som verktøy for virksomhetsleder. Samtlige ledere mener internrevisjonen er et nyttig verktøy som følger en felles metodikk gjennom IIA-standardene. Hovedparten av virksomhetslederne svarer at internrevisjonen besitter bred kompetanse og har en moderne og profesjonell tilnærming til intern kontroll.

Enkelte av virksomhetslederne ser imidlertid utfordringer med internrevisjonens uavhengighet, ved at de som virksomhetsleder blant annet har en mulighet til å overprøve internrevisjonens planer og rapporter. De mener ut i fra dette at kravet om uavhengighet ikke kunne tilfredsstilles fullt ut i statlige forvaltningsorganer. En av virksomhetslederne viste til at deres internrevisjon ønsket å være selvstendig og uavhengig fra virksomhetsleder. Virksomhetsleder var imidlertid helt klar på at dette ikke er mulig ettersom oppdragsgiver og revisjonsobjekt da blir den samme.

Vi stilte videre spørsmål om etableringen av et styre i forvaltningsorganene ryddet plass for en uavhengig internrevisjon. Både ledere av virksomheter med og uten et styre fastslo at dette ikke lot seg gjøre. De påpekte at styrer i forvaltningsorganer reelt ikke har fullt ansvar ettersom de er underlagt instruksjonsrett fra sitt overordnede departement.

Et par av virksomhetslederne viste til at de har andre ressurser som arbeidet med intern kontroll, men tilnærmingen til deres arbeid var ulik internrevisjonenes. Innretningen på arbeidet var mer personavhengig og ikke spesielt strukturert etter en metodikk/standarder. Det ble dermed litt tilfeldig hva man fikk ut av disse ressursene/personene. Det ble understreket at internrevisjonens strukturerte arbeidsform ga virksomhetslederen et bedre verktøy for å følge opp sitt ansvar for intern kontroll i virksomhetene. Det ble også trukket fram at internrevisjonsenhetene hadde etterspurt kompetanse, og ble brukt til opplæring av andre enheter. Ved en virksomhet hospiterte også ansatte hos internrevisjonen. Dette var et populært tiltak ettersom man her raskt lærer organisasjonen å kjenne.

Flere av lederne oppfattet dermed internrevisjonen som en profesjonell controller eller stabsfunksjon som arbeidet med intern kontroll og som er underlagt direktør. For virksomhetslederne var navnet på enheten ikke viktig, men kompetansen og metodikken til internrevisorene.

#### 4.4 Oppsummering - internrevisjon

- Internrevisjonene er oftest i størrelsen to til fire årsverk, og mest vanlig alder på enheten er 11 år eller mer. Flertallet av internrevisjonene kjøper tjenester eksternt.
- Alle internrevisjonene har instruks, som fastsettes av virksomhetsleder eller styre. Alle instruksene stiller krav om bruk av internasjonale standarder for internrevisjon.
- Internrevisjonen er i de fleste tilfeller administrativt organisert under virksomhetsleder. Virksomhetsleder er også vanligvis den aktøren som initierer ordningen med internrevisjon, fastsetter budsjett og tilsetter leder for internrevisjon. Det er imidlertid ikke en ensartet praksis på området. Både departementer, styrer og virksomhetsledere inntar ulike roller og ansvar i forhold til internrevisjon.
- Seks av internrevisjonene har interne rutiner for kvalitetskontroller, men bare 3 har blitt kvalitetssikret med ekstern evaluering i løpet av de siste 5 årene. To av disse er virksomheter med styre. At det er ulik praksis på dette området må ses opp mot størrelsen på internrevisjonen og hvor lenge den har eksistert. Når det gjelder rapportering av resultatene fra den eksterne evalueringen, er det relativt lik praksis ved at alle 3 internrevisjonene rapporter til virksomhetsleder. For de 2 virksomhetene med styre mottar ett av styrene evalueringen.
- Totalt 8 av 9 internrevisjoner utarbeider årlig revisjonsplan. Syv av 8 baserer denne på risikovurderinger av hele virksomheten. Det er ulik praksis for hvem som fastsetter og godkjenner revisjonsplanene. Ikke alle nedfeller rådgivingsoppdrag i revisjonsplanen.
- Nesten alle internrevisjonene arbeider innen områdene analyser av kontroller og analyser av rutiner og systemer (typisk IKT, saksbehandling), mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier, regelverksetterlevelse (compliance) og tiltak mot misligheter. Omtrent halvparten arbeider med finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter.
- De mest vanlige rollene er kontrollør, evaluator og pådriver. Det er verdt å merke seg at enkelte internrevisjoner også opplyser at de har en rolle som beslutter og iverksetter. I følge IIA-standardene skal ikke internrevisjonen påta seg denne type roller.
- Den største utfordringen er å finne rett balanse mellom bekreftelses- og rådgivningsoppdrag. Ressursbruken på rådgivningsoppdrag varierer fra 5 % til 50 % av totale ressurser. Andre påpeker at deres største utfordring er at virksomhetsleder ser nytten av internrevisjonens arbeid.
- Informasjonen fra intervjuene med virksomhetslederne belyser også noen av de samme problemstillingene som kom frem i spørreundersøkelsen. Flere virksomhetsledere hadde vært usikre på hvem som egentlig var internrevisjonens oppdragsgiver. Over tid hadde det



imidlertid utviklet en bevissthet om at internrevisjonen var virksomhetsleders verktøy, og stod i et linjeforhold til virksomhetsleder.

- Virksomhetslederne gav uttrykk for at internrevisjonen hadde stor nytteverdi ettersom det var et godt verktøy for virksomhetsleders ansvar og arbeid med intern kontroll. Hovedparten av lederne oppfattet dermed internrevisjonen som en profesjonell controller eller intern kontrollenhet som er underlagt direktør, og som bistår med alle oppgaver som inngår i intern kontroll.

## 5 Andre funksjoner med dedikerte ressurser til arbeid med intern kontroll

### 5.1 Innledning

I dette kapitlet presenterer vi data fra spørreundersøkelsen om intern kontroll. Funnene presenteres etter en struktur som er sammenlignbar med tilsvarende punkter i kapittel 4 om internrevisjon. Når vi nedunder bruker betegnelsen arbeid med intern kontroll, menes funksjoner med dedikerte ressurser til arbeidet med virksomhetens interne kontroll. Disse funksjonene vil ha en rolle som f. eks. tilrettelegger, rådgiver, kontrollør, beslutter eller pådriver for implementering og forbedring av et system for intern kontroll.

Vi vil gjøre leseren oppmerksom på at flere av virksomhetene som har deltatt i denne delen av undersøkelsen, også har deltatt i undersøkelsen for internrevisjon. Det vil imidlertid være ulike respondenter fra virksomheten som har besvart spørsmålene. Det kan ligge en feilkilde i at respondenter fra andre enheter som arbeider med intern kontroll kan ha tolket og besvart spørsmålene på vegne av hele virksomheten eller på internrevisjonens vegne.

Spørreskjemaet som er benyttet i denne undersøkelsen er gjengitt i vedlegg 2.

### 5.2 Resultater – intern kontroll

#### 5.2.1 *Omfang*

Det var 105 av 200 virksomheter som besvarte denne undersøkelsen, det vil si en svarandel på 53 %. I utvalget finner vi stor variasjon av virksomheter med alt fra en håndfull ansatte, f. eks. Husleietvistutvalget, til meget store etater som Politietaten og Arbeids- og velferdsetaten.

Tabellen nedenfor viser at det er flest virksomheter med mer enn 100 ansatte som har svart. Vi utførte en rimelighetskontroll mot data fra en tidligere undersøkelse SSØ har gjennomført.<sup>13</sup> Vår kontroll indikerer at virksomhetene er representative i forhold til normal fordeling med tanke på antall ansatte i virksomhetene.

Ansatte	Antall	Andel
1-19	12	11 %
20-49	15	14 %
50-99	15	14 %
100-250	31	30 %
250 -	32	30 %
Sum	105	100 %

Tabell 5.1: Antall ansatte i virksomhetene som besvarte undersøkelsen

<sup>13</sup> Rapport 7/2008 "Elektronisk faktura i staten"

I tabellen under ser vi at nesten halvparten av virksomhetene som deltok i undersøkelsen har et styre.

	Styre med eksterne	Internrevisjon	Verken eller
Antall (x av 95 <sup>14</sup> )	44	12	29
Andel	46 %	13 %	31 %

Tabell 5.2: Styre og/eller internrevisjon i virksomhetene.

### 5.2.2 Organisering av arbeidet med intern kontroll

For å kartlegge hvordan virksomhetene arbeider med intern kontroll, ble svaralternativene konstruert slik at de speiler de antatt mest vanlige måtene å organisere dette arbeidet på. Vi benyttet disse tre svaralternativene:

- I. IK-stab:** Funksjonen er lagt til en organisatorisk enhet (kan være én person) i for eksempel økonomistaben i virksomheten
- II. IK-leder:** Funksjonen er lagt til en enhet (kan være én person) med rapportering direkte til virksomhetsleder
- III. IK-spredd:** Arbeidet med intern kontroll utgjør ikke en egen organisatorisk enhet, verken i eller utenfor staben, men inngår som en del av enkelte stillingers arbeidsoppgaver.

IK-stab og IK-leder er organisert nær ledelsen, men forskjellen består i om enheten er selvstendig eller tilknyttet staben. IK-spredd er klart forskjellig fra de to første. Her er arbeidet med intern kontroll ikke organisert som en egen funksjon, men inngår som en del av flere stillingers/ansattes arbeidsoppgaver.

	IK-stab	IK-leder	IK-spredd
Antall (x av 105)	12	19	74
Andel	11 %	18 %	70 %

Tabell 5.3: Organisering av intern kontroll

Ut i fra tabellen ovenfor kan vi se at det er mest vanlig å organisere arbeidet med intern kontroll som IK-spredd (70 %). Disse virksomhetene har ikke opprettet en egen enhet som er dedikert til arbeidet med intern kontroll. Svarfordelingen for IK-stab og IK-leder er henholdsvis 11 % og 18 %. Det betyr at nesten 1/3 av virksomhetene har valgt å opprette en egen enhet tilknyttet enten staben eller direkte under virksomhetsleder. Vi spurte videre om hvilke navn disse 31 enhetene har.

	Controller	Intern kontroll	Annet	Vet ikke
Antall (x av 31)	4	12	13	2
Andel	13 %	39 %	42 %	6 %

Tabell 5.4: Navn på enhet

Hele 12 virksomheter benytter navnet intern kontroll, mens 4 benytter controller, se tabell 5.4. Det var videre 13 som svarte "annet", og bak dette alternativet skjuler det seg mange varianter. Fem enheter benytter ulike varianter av stab/administrasjon og 4 enheter bruker ulike varianter av

<sup>14</sup> I dette spørsmålet er utvalget 95, og ikke 105, pga en feil i spørreskjemaet da de først 10 svarte.

økonomi/personal/IKT – det vil si typiske navn på stabsfunksjoner. Det er også 1 enhet som kaller seg strategisk sikkerhet. En enhet kaller seg internrevisjon.

Antall ansatte i virksomhetene fordelt på alternativene				
Alternativ Ansatte	IK-stab	IK-leder	IK-spredd	IK-stab og IK-leder (samlet)
1-19	0 (0 %)	2 (11 %)	10 (14 %)	2 (6 %)
20-49	1 (8 %)	1 (5 %)	13 (18 %)	2 (6 %)
50-99	3 (25 %)	3 (16 %)	9 (12 %)	6 (19 %)
100-250	4 (33 %)	2 (11 %)	25 (34 %)	16 (19 %)
250 -	4 (33 %)	11 (58 %)	17 (23 %)	15 (48 %)
Sum	12 (100 %)	19 (100 %)	74 (100 %)	31(100 %)

Tabell 5.5: Virksomhetenes størrelse i ansatte per alternativ for organisering intern kontroll (utvalg 105)

Vi kan se fra tabellen ovenfor at IK-stab og IK-leder er mest vanlig i virksomheter med 100 ansatte eller flere. Videre kan det observeres at det er IK-leder som er mest brukt i virksomheter med 250 ansatte eller flere. IK-spredd er omtrent like vanlig blant virksomheter i alle størrelser. Dette i motsetning til IK-stab og IK-leder, som nesten ikke blir benyttet i virksomheter med færre enn 100 ansatte.

Vi vil i det følgende redegjøre for resten av svarene vi har mottatt fra spørreundersøkelsen. Spørreundersøkelsen ble utformet etter hvordan virksomhetene har organisert sitt arbeid med intern kontroll. Vi vil her først redegjøre for de som har IK-stab og IK-leder og deretter IK-spredd. Vi vil gjøre leseren oppmerksom på at undersøkelsen ikke gir et fullstendig bilde av virksomhetenes arbeid med intern kontroll. Dette fordi det også skjer internkontrollaktiviteter utenfor IK-stab eller IK-leder. Videre er det for virksomheter med IK-spredd en betydelig usikkerhet knyttet til bl.a. årsverksanslag siden dette er spredd rundt i virksomheten.

IK-spredd svarer på litt andre spørsmål enn de med egen enhet. Vi vil likevel presentere dataene med like overskrifter og nokså sammenlignbart innhold. Dette danner så grunnlaget for en sammenligning med svarene fra internrevisjonene i kapittel 4.

## 5.3 Resultater – IK-stab og IK-leder

### 5.3.1 Innledning - årsverk

Som det fremgår av tabell 5.6 er de fleste enhetene relativt små. Det er 14 enheter som kun har 0-1 årsverk og 13 enheter med 2-4 årsverk. Det er kun 3 virksomheter som har mer enn 5 årsverk tilknyttet disse enhetene. To av disse enhetene er organisert som IK-leder.

Spørsmål:	Antall årsverk i enhetene					Kjøp av tjenester		
	0-1	2-4	5-10	11>	Vet ikke	Ja	Nei	Vet ikke
Svaralternativer								
Antall (x av 31)	14	13	2	1	1	11	19	1
Andel	45 %	42 %	6 %	3 %	3 %	35 %	61 %	3 %

Tabell 5.6: Antall årsverk og eventuelt kjøp av intern kontrolltjenester

På toppen av disponible årsverk til arbeid med intern kontroll, benyttes ekstern bistand til dette arbeidet. Det er 11 av 31 respondenter som oppgir at deres virksomhet kjøper slike tjenester.

**5.3.2 Ressurstildeling og styringsrett**

Hovedparten av de 31 respondentene oppgir at det er virksomhetsleder som vedtar budsjettet samt har styringsrett i forhold til hvilke oppgaver som gjøres i enheten, se tabell 5.7.

Spørsmål/Svaralternativ	Virksomhetsleder	Linjeleder	Annet	Vet ikke
Styringsrett oppgaver	18 (58 %)	8 (26 %)	5 (16 %)	0
Vedtar budsjett	23 (74 %)	3 (10 %)	5 (16 %)	0

Tabell 5.7: Styringsrett og budsjettfastsettelse for enheten (utvalg 31)

Det kan videre se ut til at noen virksomhetsledere vedtar budsjettet for enheten, men har delegert det å bestemme arbeidsoppgaver til underordnede linjeledere. Det er 5 som svarer alternativet annet på begge spørsmålene. Her oppgir de ulike nyanseringer, men det er i realiteten virksomhetsleder som fastsetter budsjett og bestemmer arbeidsoppgaver. En respondent oppgir for øvrig at styret fastsatte budsjett, mens en annen oppgir at departementet bestemmer arbeidsoppgavene.

**5.3.3 Innretning av arbeid med intern kontroll**

	Instruks/policy	Årlig arbeidsplan
Ja	19 (61 %)	25 (81 %)
Nei	11 (35 %)	5 (16 %)
Vet ikke	1 (3 %)	1 (3 %)
Sum	31 (100 %)	31 (100 %)

Tabell 5.8: Instruks/policy og årlig arbeidsplan (utvalg 31)

Flertallet av enhetene (19) forholder seg til en instruks, se tabell 5.8. Det er også normal praksis å utarbeide en arbeidsplan for året. 25 av 31 av enhetene opplyser at de utarbeider dette.

Type standard eller verktøy	Antall (x av 31)	Andel
Metodikk for revisjon – IIA-standardene	6	19 %
Rammeverk for intern kontroll – eksempelvis COSO, COCO	11	35 %
Rammeverk for intern kontroll for IKT – eksempelvis ISACA, ITIL	7	23 %
Kvalitetssikringssystemer – eksempelvis TQM, EFQM, BSC, ISO	6	19 %
Vet ikke	13	42 %

Tabell 5.9: Standarder og/eller verktøy (flere alternativer kunne krysses)

Ut i fra tabell 5.9 er det 6 enheter som opplyser at de benytter IIA-standardene i sitt arbeid. Rammeverk for intern kontroll benyttes av 11 enheter og rammeverk IKT for 7 enheter. Det er også en del som benytter andre systemer i sitt arbeid (6). Hele 13 respondenter oppgir at de ikke vet hvilke standarder og verktøy enheten benytter.

Vi kan se fra tabellen på neste side at det er *mål- og resultatstyring*, *risikostyring*, *virksomhetsplaner og strategier* som er det mest vanlige arbeidsområdet blant enhetene som arbeider med intern kontroll. Det som er minst vanlig å jobbe med er finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter.

Andre funksjoner med dedikerte ressurser til arbeid med intern kontroll

Arbeidsområde	Antall (x av 31)	Andel
Finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter	15	48 %
Kontroller og analyser av rutiner og systemer (typisk IKT, saksbehandling)	18	58 %
Mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier	27	87 %
Regelverksetterlevelse (compliance) og tiltak mot misligheter	21	68 %

Tabell 5.10: Arbeidsområdene enhetene arbeider innenfor (flere alternativer kunne krysses)

I tabell 5.11 kan vi observere at de mest vanlige rollene de inntar i forhold til arbeidsbeskrivelsene er kontrollør, pådriver og iverksetter. Mer enn halvparten av respondentene har svart at de tar rollen som koordinator i sitt arbeid. De minst vanlige rollene er beslutter, evaluator, utvikler og tilrettelegger.

Rolle	Antall (andel)	Gruppering av rolle
a. Beslutter	8 (26 %)	<i>Utfører</i>
b. Iverksetter	18 (58 %)	
c. Tilrettelegger	13 (42 %)	<i>Rådgiver</i>
d. Utvikler	12 (39 %)	
e. Pådriver	21 (68 %)	
f. Koordinator	16 (52 %)	
g. Evaluator	12 (39 %)	<i>Kontrollør</i>
h. Kontrollør	24 (77 %)	

Tabell 5.11: Rolleutøvelse i arbeidet med intern kontroll (flere alternativer kunne krysses)

### 5.3.4 Rapportering

Tabell 5.12 viser at det i 23 tilfeller er virksomhetsleder som er primærmottaker av rapportering fra enheten som arbeider med intern kontroll. Tre respondenter svarer at departementet er primærmottaker av rapportering fra enheten. Det framkommer videre av tabellen at 4 enheter har linjeleder som primærmottaker av rapportering. Kun 1 respondent svarer at enheten har styret som primærmottak av rapportering.

Mottaker	Antall (x av 31)	Andel
Overordnet departement	3	10 %
Eventuelt styre	1	3 %
Virksomhetsleder	23	74 %
Linjeleder	4	13 %
Vet ikke	0	0 %

Tabell 5.12: Primærmottaker av rapportering på arbeidet med intern kontroll (kun ett kryss mulig) (utvalg 31)

I tillegg til primærmottaker ser vi av tabellen under at det også rapporteres relativt omfattende til andre aktører. Dette gjelder særlig til departement, linjeleder og Riksrevisjonen.

	Antall (x av 31)	Andel
Overordnet departement	11	35 %
Eventuelt styre	7	23 %
Virksomhetsleder	7	23 %
Linjeleder	13	42 %
Riksrevisjonen	12	39 %
Vet ikke	3	10 %

Tabell 5.13: Hvem andre enn primærmottaker får rapporter fra enheten (flere alternativer kunne krysses)

Vi spurte også med hvilken frekvens enhetene rapporterer. Tabellen under viser at hovedparten av respondentene rapporterer dette i årsrapporten, mens ca halvparten rapporterer dette periodisk og/eller ved alvorlige mangler og avvik. I tillegg rapporterer flere muntlig i virksomhetens beslutningsorganer. Det fremgår ikke av spørreundersøkelsen hvem som er mottaker av de ulike typene rapportering.

Type rapportering	Årsrapport	Periodisk hyppigere enn årlig	Rapport ved alvorlige mangler og avvik	Muntlig i beslutningsorganer	Vet ikke
Antall (x av 31)	24	14	17	10	1
Andel	77 %	45 %	55 %	32 %	3 %

Tabell 5.14: Hvordan rapporterer enheten arbeidet med intern kontroll (flere alternativer kunne krysses)

### 5.3.5 *Største utfordringer*

Til slutt i undersøkelsen stilte vi et åpent spørsmål om hva de ser som det mest krevende ved arbeidet med intern kontroll. Vi har oppsummert svarene i følgende punkter:

- Mange ulike forståelser av intern kontroll
- Kompetanse og informasjon
- Å integrere intern kontroll i ordinære styringssystemer
- At ledergruppen ikke er interessert i intern kontroll
- Motstand mot intern kontroll i virksomheten
- Identifisering av risikoområder
- Å bestemme omfang av intern kontroll slik at den er tilpasset risiko
- Dokumentasjon av rutiner og systemer -ajourhold
- Oppfølging av tidligere tiltak
- Rapportering eller rapporteringsverktøy
- Regelverksetterlevelse
- Å ha nok ressurser

## 5.4 Oppsummering – IK-stab og IK-leder

- Enhetene som arbeider med intern kontroll er relativt små, med de fleste i størrelsen fra null til fire årsverk. To tredjedeler kjøper ikke tjenester eksternt.
- Det er i hovedsak virksomhetsleder som vedtar budsjett for enheten og har styringsrett for hvilke oppgaver som skal utføres.
- Flertallet har både instruks og utarbeider årlig arbeidsplan.
- Omtrent 1/5 benytter IIA-standarder og over halvparten bruker kjente rammeverk for intern kontroll.
- Det mest vanlige arbeidsområdet er mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier (87 %). Det som er minst vanlig å jobbe med er finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter (48 %).
- De vanligste rollene er kontrollør, pådriver og iverksetter. De minst vanlige rollene er beslutter, evaluator, utvikler og tilrettelegger.
- I hovedsak er det virksomhetsleder som mottar rapportering fra enhetene som arbeider med virksomhetens intern kontroll.
- Mange enheter rapporterer i tillegg til overordnet departement, linjeleder og Riksrevisjonen.
- Årsrapport er mest brukte rapporteringsform, men flere rapporterer oftere.
- Respondentene viser til et bredt spekter når det gjelder utfordringer i forhold til arbeidet med intern kontroll.

## 5.5 Resultater – IK-spredd

### 5.5.1 Innledning - årsverk

Vi ba respondentene anslå hvor mange årsverk virksomheten disponerer i arbeid med intern kontroll. Det er 25 virksomheter som har 0-1 årsverk og 26 med 2-4 årsverk. Det er kun 8 virksomheter som har mer enn 5 årsverk tilknyttet disse oppgavene. Videre ser vi at hele 15 svarer at de ikke vet hvor mange årsverk som disponeres til dette området. Generelt vil det være vanskelig å anslå ressursbruk knyttet til arbeid med intern kontroll som foregår spredd i virksomheten. Anslagene må derfor anses som usikre.

Spørsmål:	Antall årsverk					Kjøp av tjenester		
	0-1	2-4	5-10	11>	Vet ikke	Ja	Nei	Vet ikke
<b>Svaralternativer</b>	0-1	2-4	5-10	11>	Vet ikke	Ja	Nei	Vet ikke
<b>Antall (x av 74)</b>	25	26	4	4	15	12	58	4
<b>Andel</b>	34 %	35 %	5 %	5 %	20 %	16 %	78 %	5 %

Tabell 5.15: Årsverk og eventuelt kjøp av intern kontrolltjenester

Tabell 5.15 viser at 12 virksomheter kjøper tjenester knyttet til intern kontroll av eksterne, mens 58 svarer nei og 4 svarer vet ikke.

### 5.5.2 Ressurstildeling og styringsrett

Til forskjell fra de virksomhetene som har en enhet med dedikerte ressurser til arbeid med intern kontroll, har vi ikke i denne delen av undersøkelsen stilt spørsmålene; *hvem som bestemmer arbeidsoppgavene, hvem som fastsetter budsjettet og om det er fastsatt en instruks/policy*, ettersom det ikke er mulig å gi eksakte svar på disse spørsmålene så lenge man ikke har en egen enhet. Vi har imidlertid spurt om virksomheten lager en årlig arbeidsplan for arbeidet med intern kontroll. Her svarer 26 respondenter at virksomheten deres utarbeider arbeidsplan, mens 44 svarer at de ikke gjør dette og 4 svarer vet ikke.



**5.5.3 Innretning av arbeid med intern kontroll**

Ut i fra tabell 5.16 er det 1 respondent som svarer at de benytter IIA-standardene i sitt arbeid, mens 11 benytter rammeverk for intern kontroll som COSO og COCO, 7 bruker ulike rammeverk for IKT og 6 benytter seg av ulike kvalitetssikringssystemer. De fleste respondentene svarer imidlertid at de benytter andre standarder/verktøy i sitt arbeid, mens 19 oppgir at de ikke vet hvilke standarder/verktøy de bruker.

Type standard eller verktøy	Antall (x av 74)	Andel
Metodikk for revisjon – IIA-standardene	1	1 %
Rammeverk for intern kontroll – eksempelvis COSO, COCO	11	15 %
Rammeverk for intern kontroll for IKT – eksempelvis ISACA, ITIL	7	9 %
Kvalitetssikringssystemer – eksempelvis TQM, EFQM, BSC, ISO	6	8 %
Annet	42	57 %
Vet ikke	19	26 %

Tabell 5.16: Bruk av standarder og verktøy (flere alternativer kunne krysses)

I tabell 5.17 ser vi at flesteparten av respondentene (67) arbeider med mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier. Deretter følger finansiell resultatoppfølging m.v. (59), kontroller og analyser av rutiner og systemer (52) og regelverksetterlevelse (49).

Arbeidsområde	Antall (x av 74)	Andel
Finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter	59	80 %
Kontroller og analyser av rutiner og systemer (typisk IKT, saksbehandling)	52	70 %
Mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier	67	91 %
Regelverksetterlevelse (compliance) og tiltak mot misligheter	49	66 %

Tabell 5.17: Arbeidsområdene IK-spreddt arbeider innenfor intern kontroll (flere alternativer kunne krysses)

Angående hvilke rolle de ansatte innehar når de arbeider med intern kontroll, så viser undersøkelsen jevn fordeling, se tabell 5.18. Det er altså ikke noen roller som skiller seg ut, kanskje med unntak av "evaluator" som får en relativ lav svarprosent. De resterende rollene ligger et sted mellom 50 og 70 %. I tillegg oppgir 15 % at de ikke vet hvilken rolle de har.

Andre funksjoner med dedikerte ressurser til arbeid med intern kontroll

Rolle	Antall (andel)	Gruppering av rolle
a. Beslutter	40 (54 %)	Utfører
b. Iverksetter	48 (65 %)	
c. Tilrettelegger	49 (66 %)	Rådgiver
d. Utvikler	42 (57 %)	
e. Pådriver	39 (53 %)	
f. Koordinator	41 (55 %)	
g. Evaluator	23 (31 %)	Kontrollør
h. Kontrollør	43 (58 %)	

Tabell 5.18: Rolleutøvelse i arbeidet med intern kontroll (flere alternativer kunne krysses) (utvalg 74)

#### 5.5.4 Rapportering

De fleste respondentene opplyser at IK-spredd rapporterer til virksomhetsleder, se tabell 5.19. Videre er det relativt jevnt fordelt på henholdsvis linjeleder, styre og departement.

Spørsmål:	Rapportering om arbeidet med intern kontroll				
Svaralternativer	Departement	Styre	Virksomhetsleder	Linjeleder	Vet ikke
Antall (x av 74)	30	32	61	41	3
Andel	41 %	43 %	82 %	55 %	4 %

Tabell 5.19: Rapportering av intern kontroll (flere alternativer kunne krysses)

De fleste rapporterer arbeidet med intern kontroll i årsrapporten, mens muntlige orienteringer er overraskende mye benyttet, se tabell 5.20.

Spørsmål:	Type rapportering om intern kontroll				
Svaralternativer	Årsrapport	Periodisk	Enkelt saker/rapporter ved alvorlige mangler/avvik	Muntlige orienteringer	Vet ikke
Antall (x av 74)	51	38	49	43	1
Andel	69 %	58 %	66 %	58 %	1 %

Tabell 5.20: Rapportering av intern kontroll (flere alternativer kunne krysses)

I likhet med undersøkelsen rettet mot IK-stab og IK-leder fremgår det ikke i spørreundersøkelsen hvilken sammenheng og hva slags rapportering som sendes til de ulike rapportmottakerne.

#### 5.5.5 Største utfordringer

Avslutningsvis oppgav respondentene hva de vurderte som det mest krevende i forbindelse med intern kontroll. Disse oppsummeres i følgende hovedpunkter:

- Meningsfullt for de ansatte – ikke kun proforma papirarbeid.
- Skape forståelsen/interessen av viktigheten med intern kontroll – ofte brannslukking
- Skille rollen når man besitter ulike funksjoner
- Hva er intern kontroll? – mange ulike forståelser

- Hvordan komme i gang?
- Tilpassede verktøy som benyttes
- Hvordan dokumentere intern kontrollen?
- Utarbeide gode rutiner
- Oppdatere intern kontrollen
- Integre intern kontroll i de ordinære styringsprosessene
- Koordinere arbeidet med intern kontroll
- Forankring og oppfølging
- Manglende kapasitet ressurser/tid
- Finne en riktig balanse i forhold til risiko og vesentlighet
- Kost/nytte – hva er godt nok?
- Effektiv organisering av arbeidet med intern kontroll
- Helhetlig tilnærming

## 5.6 Oppsummering - IK-spredd

- Flertallet av virksomhetene under IK-spredd utarbeider ikke årlige arbeidsplaner for arbeidet med intern kontroll.
- Spørsmålene om bruk av standarder og verktøy som benyttes ga ingen klare mønstre blant virksomhetene i utvalget. En stor andel svarte alternativene ”annet” og ”vet ikke”.
- De fleste virksomhetene arbeider med alle arbeidsområdene, men mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier hadde høyest svarprosent.
- De mest vanlige rollene i arbeidet med intern kontroll er som tilrettelegger og iverksetter.
- De fleste i utvalget rapporterer til virksomhetsleder. Også linjeleder, styre og departement mottar rapportering.
- Det er ingen klare mønstre for hva som er mest vanlig rapporteringsform.
- Respondentene viser til et bredt spekter når det gjelder utfordringer i forhold arbeidet med intern kontroll.

## **6 Sammenligning av internrevisjon og andre funksjoner med dedikerte ressurser til arbeid med intern kontroll**

I dette kapitlet vil vi gjennomgå noen viktige områder hvor vi ser på likheter og ulikheter mellom internrevisjonene og de kartlagte funksjonene som arbeider med intern kontroll. Det er i hovedsak de to typene IK-stab og IK-leder som er relativt sammenlignbare med internrevisjon. Vi vil heretter omtale IK-stab og IK-leder som IK-sentralt for å forenkle. Det er færre områder der det er mulig og/eller hensiktsmessig å sammenligne internrevisjon med IK-spredd, men vi sammenligner likevel der det kan gi bedre innsikt.

### **6.1 Styringsrett**

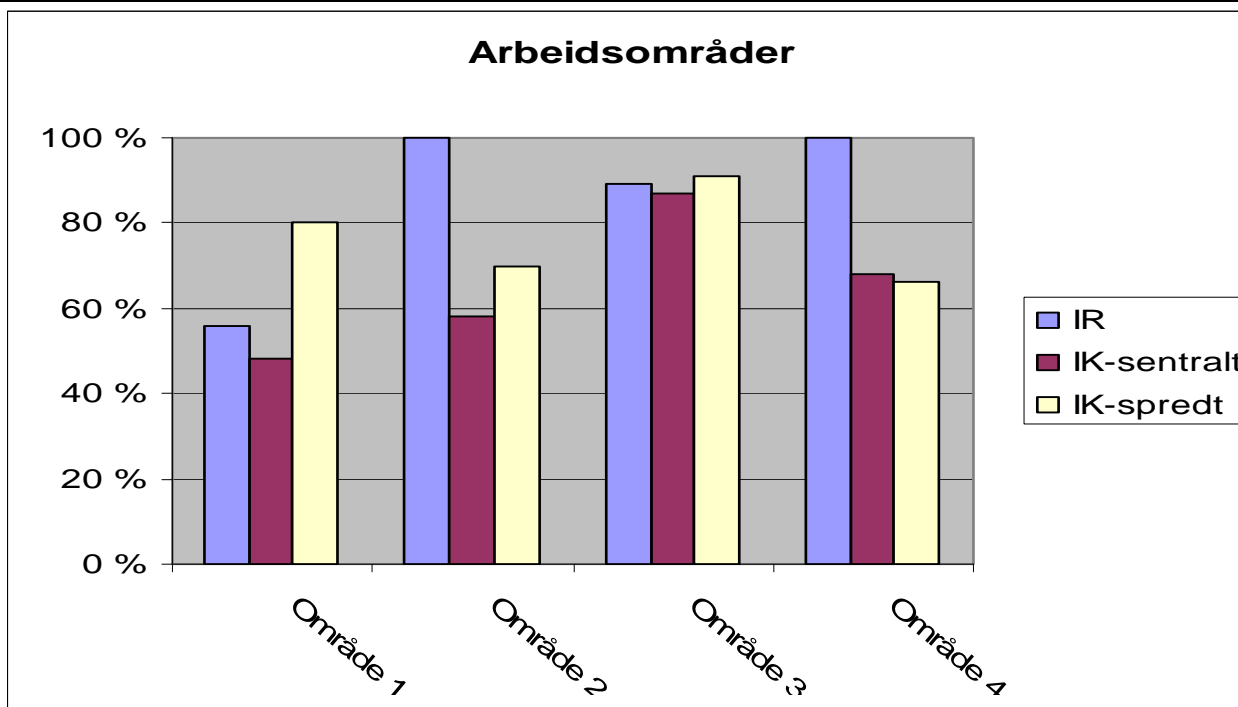
Flertallet av internrevisjonene og IK-sentralt svarte at det er virksomhetsleder som fastsetter budsjettet. Det er i hovedsak virksomhetsleder som bestemmer arbeidsoppgavene i årlig revisjonsplan. For IK-sentralt svarer vel halvparten at det er virksomhetsleder som fastsetter årlig arbeidsplan.

### **6.2 Innretning av arbeidet**

Undersøkelsene viser at 2/3 av IK-sentralt utarbeider instruks eller policy og at alle internrevisjonene har dette.

Alle internrevisjonene svarte at de benyttet metodikk fra IIA-standardene i sitt arbeid, mens tilsvarende tall for IK-sentralt er 1/5. Det er kun 1 virksomhet i IK-spredd som svarer at de benytter IIA-standardene. I tillegg svarte mange i undersøkelsen rettet mot intern kontroll (IK-sentralt og IK-spredd) at andre kjente verktøy og rammeverk for intern kontroll blir benyttet. Imidlertid oppgir 32 av respondentene i undersøkelsen mot intern kontroll at de ikke visste hvilken metodikk som blir benyttet i virksomhetene.

Ved sammenligning av hvilke områder de arbeider innenfor ser vi at internrevisjonene, IK-sentralt og IK-spredd, arbeider alle i omtrent like stor grad med område: mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier, se figur 6.1.

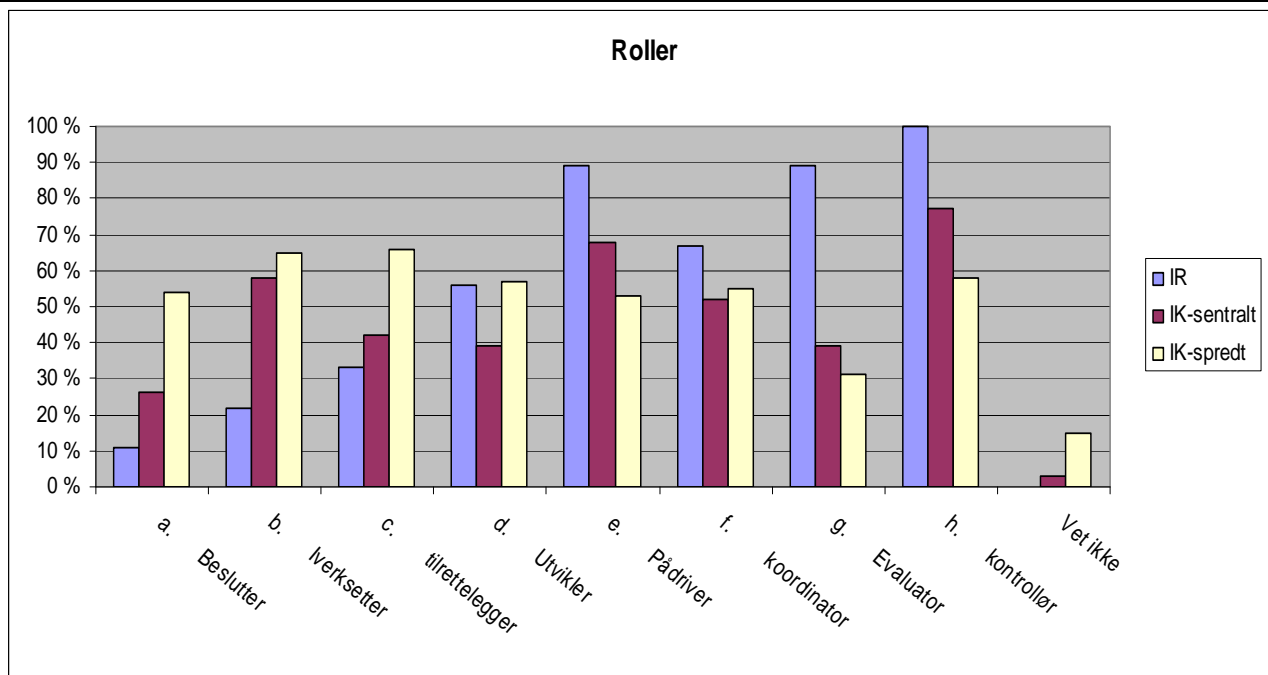


Område 1	Finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter
Område 2	Kontroller og analyser av rutiner og systemer (typisk IKT, saksbehandling)
Område 3	Mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier
Område 4	Regelverksetterlevelse (compliance) og tiltak mot misligheter

Figur 6.1: Sammenligning av arbeidsområder for Internrevisjon (IR), IK-sentralt og IK-spredt.

IK-spredt skiller seg fra de andre, ved at de i større grad enn internrevisjonene og IK-sentralt arbeider med finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter. Blant internrevisjonene arbeider alle innenfor områdene regelverksetterlevelse og tiltak mot misligheter, og kontroller og analyser av rutiner og systemer.

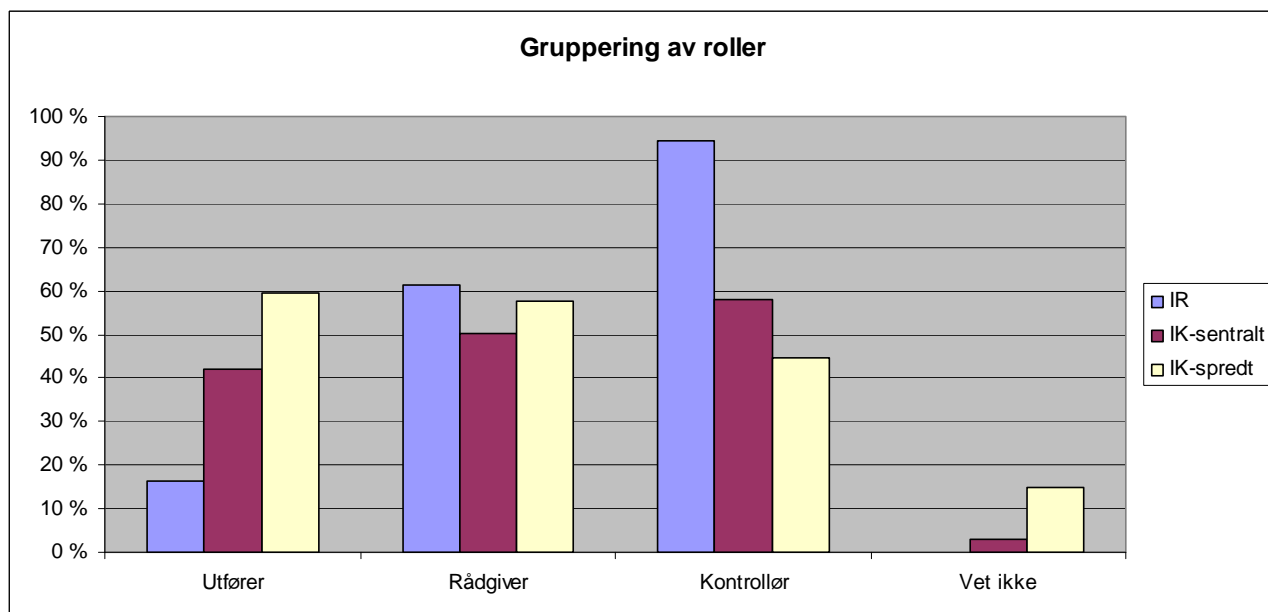
Fra figur 6.2 om roller i arbeidet kan vi observere at det er små forskjeller mellom internrevisjon og IK-sentralt og IK-spredt for rollene utvikler og koordinator. Det er større forskjeller mellom internrevisjon, IK-sentralt og IK-spredt innen alle de andre rollene.



Figur 6.2: Roller i arbeidet

De åtte rollene ble delt inn i tre hovedgrupperinger etter hvilke roller internrevisjonen *kan ha*, hvilke roller internrevisjonen *kan vurdere å ha med forbehold* og hvilke roller internrevisjonen *ikke kan påta seg*. Grunnet for sammenligning tok utgangspunkt i standarder for internrevisjon.

Fra figur 6.3 på neste side om roller i arbeidet, ser vi at både internrevisorer, IK-sentralt og IK-spredd i nesten like stor grad svarte at de har en rolle som rådgiver. Det er klart færre internrevisjoner som svarer at de har en rolle som utfører. Vi finner motsatt tendens i rollen som kontrollør. Her svarer nesten samtlige internrevisjoner at de har en slik rolle. Oppsummert kan vi si at det er mest markerte forskjeller i rolleutøvelse mellom internrevisjonsenhetene og IK-spredd.



Figur 6.3: Roller i arbeidet

Det er viktig å merke seg at forskjellen mellom internrevisjonene, IK-sentralt og IK-spredt kommer bedre til syne ved sammenligning av roller enn ved sammenligning av hvilke områder de arbeider innenfor.

### **6.3 Rapportering**

For internrevisjon, IK-sentralt og IK-spredt er virksomhetsleder den viktigste mottakeren av rapportering. Ved siden av virksomhetsleder mottar ofte både departement og eventuelt styre rapportering. Blant internrevisjonene og IK-sentralt er det vanlig å rapportere også til Riksrevisjonen. Den mest vanlige rapporteringskanalen for alle er årsrapporten.

### **6.4 Noen viktige observasjoner basert på sammenligning**

Den kanskje viktigste observasjonen i sammenstillingen er at arbeidsområdene for internrevisjon og IK-sentralt er relativt like, men at rollene de har varierer mer. I utgangspunktet arbeider både enheter for internrevisjon og IK-sentralt innenfor samme arbeidsområder, men med ulik tilnærming.

Den viktigste forskjellen er at internrevisorer må følge gitte standarder. Dette kommer også frem i spørreundersøkelsen ved at internrevisjonene følger samme metodikk i sitt arbeid, noe som kan observeres ut i fra svarene om instruksjer, planer, kjøp av tjenester, bruk av standarder m.v. Intervjuene med virksomhetslederne bekrefter denne observasjonen. Flere virksomhetsledere påpekte at internrevisjonen arbeidet med intern kontroll på en mer strukturert måte. Videre ble det opplyst at internrevisjonen hadde et bredere fokus på intern kontroll sammenlignet mer tradisjonelle funksjoner som eksempelvis stabsenheter og controllere. Disse hadde fokus rettet mot enkelte utvalgte arbeidsområder, og virksomhetslederne hadde inntrykk av at det var personavhengig for hvilke områder disse enhetene hadde mest fokus på og/eller hvilke metoder som ble benyttet.

Enkelte av virksomhetslederne har uttrykt at rollen til internrevisjonen ikke framstår særlig forskjellig fra en stabsfunksjon eller controller i praksis. Virksomhetslederne oppfattet at den største forskjellen var at internrevisjonene hadde en mer systematisk og ensartet tilnærming i sitt arbeid, og derfor ble oppfattet å være en ”profesjonell controller” (i et bredt perspektiv). Revisjonsmetodikken bidro til at virksomhetsleder fikk et større utbytte av enheten som støtte i sitt ansvar for virksomhetens intern kontroll.

Svarene fra undersøkelsene rettet mot intern kontroll viser stor variasjon i organisering. Rundt  $\frac{2}{3}$  av virksomhetene har ikke egen enhet med dedikerte ressurser til arbeid med intern kontroll (IK-spredt). Hovedfunnet er at IK-spredt i langt mindre grad enn virksomheter med IK-sentralt, følger en bestemt metodikk og/eller standarder. Det varierer også noe hvilke arbeidsområder de to gruppene har fokus på.

## 7 Oppsummering

Det er ledelsen som har ansvaret for god intern kontroll i statlige virksomheter. Intern kontroll er, som nevnt i kapittel 2, de prosesser som er iscenesatt og gjennomført av virksomhetens styre, ledelse og ansatte for å gi rimelig sikkerhet om måloppnåelse. Internrevisjonen er ledelsens verktøy for å følge opp og vurdere virksomhetens intern kontroll, men den inngår likevel ikke i virksomhetens intern kontroll.

### 7.1 Hovedfunn fra kartleggingen

#### Internrevisjonsenhetene

Det er kun 12 statlige forvaltningsorganer (ca. 5 % av alle virksomheter) som har opprettet en internrevisjon. Ni av disse svarte på spørreundersøkelsen. Det fremgår av svarene at internrevisjonene i hovedsak følger standardene fra IIA. Det er imidlertid ett viktig unntak som det er verdt å merke seg, og det er at enkelte internrevisjoner opplyser at de har en rolle som beslutter og iverksetter. I følge IIA-standardene skal ikke internrevisjonen påta seg denne type roller.

Flere internrevisjonsledere påpeker at den største utfordringen er å finne rett balanse mellom bekreftelses- og rådgivningsoppdrag. Andre påpeker at deres største utfordring er at virksomhetsleder ikke ser nytten av internrevisjonens arbeid.

Alle virksomhetslederne som ble intervjuet gav uttrykk for at internrevisjonen er et viktig ledelsesverktøy knyttet til deres ansvar for intern kontroll. Dette skyldes internrevisjonens høye kompetanse på intern kontroll og deres metodiske tilnærming.

Det fremkommer både fra svarene i spørreundersøkelsen, i instruksene til internrevisjonene og gjennom intervjuene med virksomhetslederne, at det er uklarerhet rundt hvem som er oppdragsgiver for internrevisjonene. Noen av de samme utfordringene rundt hvem som er oppdragsgiver finner vi igjen i Sverige og Danmark.

Enkelte av virksomhetslederne ser utfordringer rundt kravet om en uavhengig internrevisjon i forvaltningsorganer med og uten styre. De påpeker at der virksomhetsledere er internrevisjonens oppdragsgivere vil ikke internrevisjonen være uavhengig fra virksomheten, men stå i et linjeforhold til virksomhetsleder. Internrevisjonen vil imidlertid være uavhengig fra nivåene under virksomhetsleder. Virksomhetslederne uttrykte videre at etableringen av et styre i forvaltningsorganer heller ikke ryddet plass for en uavhengig internrevisjon. De påpekte at styrer i forvaltningsorganer reelt ikke har fullt ansvar ettersom de er underlagt instruksjonsrett fra sitt overordnede departement.

Enkelte av virksomhetslederne ga uttrykk for at rollen til internrevisjonen ikke framstår særlig forskjellig fra en stabsfunksjon eller controller i praksis. Forskjellen besto i at internrevisorene hadde en mer systematisk og ensartet tilnærming for planlegging og rapportering, mens det var mer personavhengig av hva controllerne valgte å jobbe med. De oppfattet dermed internrevisjonen til å være en "profesjonell controller" ved at revisjonsmetodikken bidro til at virksomhetsleder fikk et større utbytte av enheten som et støtteverktøy i sitt ansvar for virksomhetens intern kontroll.

#### Funksjoner som arbeider med intern kontroll

Kartleggingen viser stor variasjon i virksomhetenes organisering av arbeidet med intern kontroll. En tredjedel av virksomhetene har etablert en egen enhet (IK-stab og IK-leder) til støtte for



virksomhetsleders ansvar for intern kontroll, mens  $\frac{2}{3}$  av respondentene har ikke en egen enhet for dette arbeidet (IK-spredt).

Vi ser av spørreundersøkelsen og intervjuene at enhetene som arbeider med intern kontroll er relativt like internrevisjonene både i arbeidsområder og rolle. De arbeider i mindre grad enn internrevisorene etter IIA-standarder, men flere følger dem og benytter seg i tillegg av de samme metodiske rammeverk som internrevisorene. Både enheter som arbeider med intern kontroll og internrevisjonsenheter er underlagt virksomhetsledelsen.

Virksomheter som ikke har organisert en egen enhet til arbeid med intern kontroll arbeider i langt mindre grad etter standarder og metodikk. De arbeider innenfor flere ulike arbeidsområder, men en tendens er at de i større grad arbeider med finansiell resultatsoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter.

Mange respondenter påpeker at intern kontroll ikke oppfattes entydig i virksomhetene. Det kommer også frem at det er problemer med liten interesse for intern kontroll, forankring i ledelsen, at det blir papirarbeid og det er manglende kompetanse på området.

## Litteraturliste

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 1992:** Internal control – Integrated Framework. NIRF oversatte denne i 1996 med tittelen; Intern kontroll – et integrert rammeverk.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2004:** Enterprise Risk Management – Integrated Framework, september 2004
- Direktoratet for forvaltning og IKT (DIFI) 2008:** Kartlegging av statlige, fylkeskommunale og kommunale virksomheter – brudd på anskaffelsesregelverket og mulige årsaker til disse bruddene.
- Økonomistyringsverket (ESV) 2008:** Håndledning – Intern styrning och kontroll (2008:13)
- Finansdepartement i Sverige 2003:** SOU 2003:93. Internrevisjon i staten
- Finansdepartement i Sverige 2006:** Departementsserien (DS) 2006/15 – Intern styrning och kontroll i staten
- Finansdepartementet 1996:** Økonomireglement for staten
- Finansdepartementet 2003:** Økonomireglement for staten
- Finansministeriet Danmark 1997:** ”Controlling i staten”
- Fornyings- og Administrasjon Departementet (FAD) 2006:** Styrer i staten. Veileder
- International Monetary Fund (IMF) 2007:** Code of Good Practices on Fiscal Transparency
- Kredittilsynet 2002:** Utredning om internrevisjon og innføring av krav om slike funksjoner i staten
- Kredittilsynet 2003:** Veiledning til "internkontrollforskriften" (Rundskriv 16/2003)
- Norges Interne Revisors Forening (NIRF) 1997:** Forvaltning styring og kontroll, CoCo-rapporten. Norsk oversettelse av ”Guidance of Control”, The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995. Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.
- Norges Interne Revisors Forening (NIRF) 2004/2006:**
- PricewaterhouseCoopers (PWC) 2008:** Fremtidens internrevisjon. Mentor nr. 4 - 08
- Ruud, Flemming 2005:** ”Analyse av forenligheten av COSO-ERM med Regelverket for Økonomistyring i Staten”.
- Senter for statlig økonomistyring (SSØ) 2005:** Risikostyring i staten – håndtering av risiko i mål- og resultatstyringen.
- Senter for statlig økonomistyring (SSØ) 2007:** Hvordan få en god start på risikostyring i statlige virksomheter.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) 2004 og 2007:** The Professional Practices Framework
- The Institute of Internal Auditors (IIA) 2004:** The Role of Internal Audit in Enterprise-wide Risk Management
- The Institute of Internal Auditors (IIA) 2006:** *”The Role of Auditing in Public Sector Governance*

## Sentrale webadresser

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO):** [www.coso.org](http://www.coso.org)
- Institute of Internal Auditors:** [www.iaa.org](http://www.iaa.org)
- International Organisation of Supreme Audit Institutions:** [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- Norges Interne Revisor Forening (NIRF):** [www.nirf.org](http://www.nirf.org)
- Norges Revisorforening:** [www.revisorforeningen.no](http://www.revisorforeningen.no)
- Økonomistyringsverket (ESV) i Sverige:** [www.esv.se](http://www.esv.se)
- Økonomistyrelsen i Danmark:** [www.oes.dk](http://www.oes.dk)
- Finansministeriet Danmark 2008:** ”Økonomisk administrativ vejledning” <http://www.oav.dk/>
- Rigsrevisionen i Danmark:** [www.rigsrevisionen.dk/](http://www.rigsrevisionen.dk/)

## Vedlegg 1 – Utsendte spørreskjema

### Spørreskjema - internrevisjon

<p><b>1. Hvem har initiert ordningen?</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Overordnet departement</li><li>• Eventuelt styre, herunder eventuell revisjonskomité</li><li>• Virksomhetsleder</li></ul>
<p><b>2. Hvor lenge har enheten eksistert?</b></p> <p>0-4 år, 5-10 år, 11 år eller mer</p>
<p><b>3. Ressurstilgang</b></p> <p>a) Hvor mange årsverk disponerer enheten til arbeid med internrevisjon?</p> <p>0-1 årsverk, 2-4 årsverk, 5-10 årsverk, 11 årsverk eller mer</p> <p>b) Kjøper enheten i tillegg eksterne tjenester?</p> <p>ja)            nei)</p>
<p><b>4. Hvem fastsetter budsjettet for internrevisjonen?</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Overordnet departement</li><li>• Eventuelt styre, herunder eventuell revisjonskomité</li><li>• Virksomhetsleder</li></ul>
<p><b>5. Hvem er det som tilsetter lederen for internrevisjonen?</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Overordnet departement</li><li>• Eventuelt styre, herunder eventuell revisjonskomité</li><li>• Virksomhetsleder</li></ul>
<p><b>6. Hvor er enheten administrativt organisert?</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Direkte under virksomhetsleder</li><li>• Direkte under styret, herunder eventuell revisjonskomité</li></ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Annet - beskriv</li> </ul>
<p><b>7. Har enheten en egen instruks for hvordan intern revisjonen skal utføres?</b> Ja)        nei )</p>
<p><b>8. Hvem fastsetter instruksen?</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Overordnet departement</li> <li>• Eventuelt styre, herunder eventuell revisjonskomité</li> <li>• Virksomhetsleder</li> </ul>
<p><b>9. Har instruksen krav om bruk av bestemte standarder?</b></p> <p>Ja/nei</p> <p>Hvis ja – oppgi hvilke(n)</p>
<p><b>10. Har internrevisjonen utarbeidet en årlig revisjonsplan?</b></p> <p>Ja)        nei)</p>
<p><b>11. Hvis ja - er revisjonsplanen basert på risikovurderinger av hele virksomheten?</b></p> <p>Ja)        nei)</p>
<p><b>12. Hvis ja til spm. 10– hvem fastsetter og godkjenner årlige revisjonsplaner?</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Overordnet departement</li> <li>b. Eventuelt styre, herunder eventuell revisjonskomité</li> <li>c. Virksomhetsleder</li> </ul>
<p><b>13. Har internrevisjonen delt informasjon og samordnet aktiviteter med andre interne og eksterne aktører med bekreftelses- og rådgivningsoppgaver?</b></p> <p>Ja/nei</p> <p><b>Hvis ja – kryss av for en eller flere</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enheter i virksomheten som arbeider med intern kontroll</li> <li>• Konsulenter (innleid av dep./styre/virksomhetsleder)</li> <li>• Riksrevisjonen</li> </ul>
<p><b>14. Innenfor hvilke av følgende områder arbeider enheten? kryss av for en eller flere områder</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter</li> </ul>

- Kontroller og analyser av rutiner og systemer (typisk IKT, saksbehandling)
- Mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier
- Regelverksetterlevelse (compliance) og tiltak mot misligheter
- Annet – beskriv.....

**15. Hvilke beskrivelser passer til rollen enheten har? Kryss av for en eller flere funksjoner**

- a. Beslutter
- b. Iverksetter
- c. Tilrettelegger
- d. Utvikler
- e. Pådriver
- f. Koordinator
- g. Evaluator
- h. Kontrollør

**16. Utfører internrevisjonen ved siden av bekreftelsesoppdrag også rådgivningsoppdrag?**

Ja)      nei)

**17. Dersom internrevisjonen har årlig revisjonsplan, er rådgivningsoppdrag nedfelt i denne planen?**

ja)      nei)      har ikke årlig revisjonsplan)

**18. Anslå fordeling av ressursbruk på bekreftelse- versus rådgivningsaktiviteter?**

Bekreftelses (skala prosent)

Rådgivning (skala prosent)

**19. Utarbeider internrevisjonen en årlig rapport for gjennomførte oppdrag/revisjoner?**

Ja)      nei)

**Hvis ja – hvem mottar en slik årlig rapport? (kan kryse av flere)**

- a. Overordnet departement
- b. Eventuelt styre, herunder eventuell revisjonskomité
- c. Virksomhetsleder
- d. Riksrevisjonen

**20. Utarbeider internrevisjonen en rapport for hvert enkelt oppdrag?**

**Hvis ja – hvem mottar disse rapportene? (kan krysse av flere)**

- a. Overordnet departement
- b. Virksomhetsleder
- c. Eventuelt Styre, herunder eventuell revisjonskomité
- d. Riksrevisjonen

**21. Oppfølging av påpekte avvik eller avgitte råd**

i) Har internrevisjonen opprettet en prosess for å følge opp at anbefalingene fra tidligere revisjoner er blitt fulgt opp på en tilfredsstillende måte?

Ja)        Nei)

ii) Dersom oppfølging i virksomheten uteblir, er det etablert rutiner for hvem internrevisjonen henvender seg til?

Ja)        Nei)

**22. Er det utarbeidet utviklings-/kompetanseplaner for alle medarbeiderne i enheten?**

Ja)        Nei)

**23. Har internrevisjonen etablert rutiner for interne kvalitetskontroller?**

Ja)        Nei)

**24. Har internrevisjonen blitt evaluert av eksterne i løpet av de siste 5 år?**

Ja)        Nei)

**Hvis nei:** Er det avtalt ekstern evaluering i løpet kommende 12 måneder?

**Hvis ja:** Hvem fikk informasjon om resultatene fra evalueringen?

- Overordnet departement
- Eventuelt Styre, herunder eventuell revisjonskomité
- Virksomhetsleder

**25. Hva opplever internrevisjonen som deres største utfordring?**

- Tilgang til informasjon ved gjennomføring av revisjonsoppdrag
- At virksomhetsledelsen ser nytten av internrevisjonen
- Finne en god balanse mellom bekreftelses- og rådgivningsoppdrag
- Annet – beskriv

## Spørreskjema - intern kontroll

Hvor mange ansatte er det i virksomheten du arbeider i? (kryss av):

- 1-19
- 20-49
- 50-99
- 100-250
- Over 250

Er det i din virksomhet etablert (kryss av):

- Et styre med eksterne representanter?
- En enhet for internrevisjon?

### 1. Hvordan har din virksomhet organisert arbeid med intern kontroll?

- I. Funksjonen er en organisatorisk enhet (kan være én person) i for eksempel økonomistaben i virksomheten
- II. Funksjonen er en enhet (kan være én person) med rapportering direkte til virksomhetsleder
- III. Intern kontroll utgjør ikke en egen organisatorisk enhet, verken i eller utenfor staben, men inngår som en del av enkelte stillingers arbeidsoppgaver.

**Dersom respondent svarte svaralternativ III – vil de bli rutet til spørsmål til slutt.**

**Dersom respondent svarte svaralternativ I eller II – vil de få følgende spørsmål under)**

**Hva slags navn har enheten?**

- Controller(-enhet)
- Internkontroll(-enhet)
- Annet – hva kalles i så fall denne:
- Vet ikke

**2. Hvem bestemmer arbeidsoppgavene til de som jobber med intern kontroll?**

- Virksomhetsleder
- Linjeleder
- Enheten selv
- Andre – oppgi i så fall hvem:
- Vet ikke

**3. Hvem fastsetter enhetens budsjett?**

- Virksomhetsleder
- Linjeleder
- Andre – oppgi i så fall hvem:
- Vet ikke

**4. Ressurstilgang**

**a) Hvor mange årsverk disponerer enheten til arbeid med intern kontroll?**

0-1 årsverk, 2-4 årsverk, 5-10 årsverk, 11 årsverk eller mer, Vet ikke

**b) Kjøper enheten i tillegg eksterne tjenester?**

ja)                      nei)                      vet ikke)

**5. Innenfor hvilke av følgende områder arbeider enheten? kryss av for en eller flere områder**

- Finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter
- Kontroller og analyser av rutiner og systemer (typisk IKT, saksbehandling)
- Mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier
- Regelverksetterlevelse (compliance) og tiltak mot misligheter
- Annet – beskriv...



<p><b>6. Hvilke beskrivelser passer til rollen enheten har i tilknytning til arbeidsområdene fra forrige spørsmål? Kryss av for en eller flere funksjoner</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>a. Beslutter</li><li>b. iverksetter</li><li>c. tilrettelegger</li><li>d. utvikler</li><li>e. pådriver</li><li>f. koordinator</li><li>g. evaluator</li><li>h. Kontrollør</li><li>i. vet ikke</li></ul>
<p><b>7. Er det fastsatt en instruks (policy) som regulerer dens funksjon?</b></p> <p>ja)                      nei)                      vet ikke)</p>
<p><b>8. Har enheten utarbeidet en årlig arbeidsplan?</b></p> <p>ja)                      nei)                      vet ikke)</p>
<p><b>9. Hvilke av følgende standarder og verktøy benytter enheten? Kryss av for en eller flere</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Metodikk for revisjon – IIA-standardene</li><li>• Rammeverk for intern kontroll – eksempelvis COSO, COCO</li><li>• Rammeverk for intern kontroll for IKT – eksempelvis ISACA, ITIL</li><li>• Kvalitetssikringssystemer – eksempelvis TQM, EFQM, BSC, ISO</li><li>• Vet ikke</li></ul>
<p><b>10. Hvem er primærmottaker av rapportering på intern kontroll fra enheten?</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Overordnet departement</li><li>• Eventuelt styre</li><li>• Virksomhetsleder</li><li>• Linjeleder</li></ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Vet ikke</b></li> </ul>
<p><b>11. Mottar andre enn primærmottaker rapporter fra enheten? Kryss av for en eller flere</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Overordnet departement</b></li> <li>• <b>Eventuelt styre</b></li> <li>• <b>Virksomhetsleder</b></li> <li>• <b>Riksrevisjonen</b></li> <li>• <b>Vet ikke</b></li> </ul>
<p><b>12. Hvordan rapporteres det? Kryss av på en eller flere</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Årsrapport</b></li> <li>• <b>Periodisk (for eksempel månedlig, tertialvis, halvårlig)</b></li> <li>• <b>Rapporter ved alvorlige mangler og avvik</b></li> <li>• <b>Muntlige orienteringer i beslutningsorganer</b></li> <li>• <b>Vet ikke</b></li> </ul>
<p><b>13. Hva vurderer du er det mest krevende ved arbeid med intern kontroll?</b></p>

**Her skal respondenten rutes dersom de som svarte alternativ III på spørsmål 1**

<p><b>1. Hvor mange årsverk disponerer virksomheten totalt i arbeid med intern kontroll?</b></p> <p>0-1 årsverk, 2-4 årsverk, 5-10 årsverk, 11 årsverk eller mer, Vet ikke</p>
<p><b>2. Kjøper virksomheten i tillegg ekstern bistand i arbeidet med intern kontroll?</b></p> <p>ja)                    nei)                    vet ikke)</p>
<p><b>3. Innenfor hvilke av følgende områder arbeider virksomheten med intern kontroll? kryss av for en eller flere områder</b></p>

- Finansiell resultatoppfølging, analyse og kontrollaktiviteter
- Kontroller og analyser av rutiner og systemer (typisk IKT, saksbehandling)
- Mål- og resultatstyring, risikostyring, virksomhetsplaner og strategier
- Regelverksetterlevelse (compliance) og tiltak mot misligheter
- Annet – beskriv...
- Vet ikke

**4. Hvilke beskrivelser passer til rollen de ansatte har i tilknytning til arbeidsområdene fra forrige spørsmål? Kryss av for en eller flere funksjoner**

- a. beslutter
- b. iverksetter
- c. tilrettelegger
- d. utvikler
- e. pådriver
- f. koordinator
- g. evaluator
- h. kontrollør
- i. vet ikke

**5. Har virksomheten utarbeidet en årlig arbeidsplan for arbeidet med intern kontroll?  
ja)                      nei)                      vet ikke)**

**6. Hvilke av følgende standarder og verktøy benytter virksomheten? Kryss av for en eller flere**

- Metodikk for revisjon – IIA-standardene
- Rammeverk for intern kontroll – eksempelvis COSO, COCO
- Rammeverk for intern kontroll for IKT – eksempelvis ISACA, ITIL
- Kvalitetssikringssystemer – eksempelvis TQM, EFQM, BSC, ISO

<ul style="list-style-type: none"><li>• Annet</li><li>• Vet ikke</li></ul>
<p><b>7. Hvem mottar normalt rapportering fra ansatte som arbeider med intern kontroll?</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Overordnet departement</li><li>• Eventuelt styre</li><li>• Virksomhetsleder</li><li>• Linjeleder</li><li>• Vet ikke</li></ul>
<p><b>8. Hvordan rapporteres virksomheten arbeidet med intern kontroll? Kryss av på en eller flere</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Årsrapport</li><li>• Periodisk (for eksempel månedlig, tertialvis, halvårlig)</li><li>• Enkelt saker/rapporter ved alvorlige mangler og avvik</li><li>• Muntlige orienteringer i beslutningsorganer</li><li>• Vet ikke</li></ul>
<p><b>9. Hva vurderer du er det mest krevende ved arbeid med intern kontroll?</b></p>

## **Vedlegg 2 – Forespørsel om intervju virksomhetsledere**

Senter for statlig økonomistyring (SSØ) har nylig gjennomført en spørreundersøkelse om internrevisjon og intern kontroll, der respondentene svarte anonymt. Se vedlagt orienteringsbrev fra Finansdepartementet til departementene, av 17. september 2008.

Vi ønsker i den anledning en kort samtale med deg, fordi din virksomhet har etablert en internrevisjon. Fokus i samtalen vil være dine tanker og erfaringer om punktene på temalisten under. Vi ønsker ikke at internrevisjonen deltar på møtet. Tilsvarende intervjuer vil bli gjennomført i andre virksomheter som har internrevisjon. Samtalene vil inngå (anonymisert) i grunnlaget for å vurdere hvilken rolle og nytteverdi internrevisjoner har i statlige virksomheter.

De viktigste temaene vi ønsker å få vite mer om er:

- Årsak til opprettelse av internrevisjon
- Din rolle overfor internrevisjonen
- Ressurstildeling og rapportering
- Nytteverdi av internrevisjon som virkemiddel i intern kontroll

Vi hadde satt pris på om du kan foreslå et ledig tidspunkt for besøk i uke 46 eller 47 (i perioden f.o.m. 10. november t.o.m. 21. november).