

NKRFS REVISJONS- OG REGNSKAPSKOMITÉ OG FORVALTNINGSREVISJONS- OG EIERSKAPSKOMITÉ

Til
NKRFs medlemmer

Oslo, den 08.11.2022

INFORMASJONSSKRIV 2022 – INTERNT KVALITETSSTYRINGSSYSTEM

0. Innledning

Revisjon i kommuner og fylkeskommuner skal gjennomføres i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. For å overholde denne rettslige standarden skal revisjonsenhetene ha et internt kvalitetsstyringssystem. Det er nye internasjonale standarder på dette området, *ISQM 1 Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester* og *ISQM 2 Oppdragskontroll*, som avløser den tidligere standarden ISQC 1.

Et kvalitetsstyringssystem etter ISQM 1 er en forutsetning for at regnskapsrevisjonen skal kunne utføres i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. Også for forvaltningsrevisjonen og eierskapskontroll er det nødvendig med et kvalitetsstyringssystem, jf. *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon* og *RSK 002 Standard for eierskapskontroll* (punkt 34 i begge standarder), som krever at enheten skal dokumentere et system for kvalitetskontroll.

Dette infoskrivet illustrerer generelt de ulike elementene i kvalitetsstyring og kvalitetskontroll (punkt 1). I punkt 2 beskrives de ulike elementene i et kvalitetsstyringssystem (kvalitetsmål) med vekt på hva som er særskilt for kommunal sektor. Oppdragskontroll drøftes og beskrives i et eget punkt 3. I punkt 4 oppsummeres de vesentligste momentene. Som vedlegg til skrevet ligger veiledningsmaterieell for enhetene.

De vesentligste nyhetene i ISQM 1 og 2 sammenlignet med ISQC 1 er;

- Standardene legger mer vekt på ledelsens styring av kvalitet.
- Det er krav om risikovurderinger, og disse skal styre kvalitetsstyringssystemet.
- Det er høyere krav til dokumentasjon
- Det er et tydeligere skille mellom det løpende kvalitetsstyringssystemet og den årlige evalueringen av kvalitetsstyringssystemet.
- Kravene til oppdragskontroll er skilt ut i egen kvalitetsstandard

Standardene skal implementeres senest 15. desember 2022.

Det er fire punkter i ISQM 1 som nevner hensyn for offentlig sektor særskilt. Det gjelder håndtering av uavhengighet som omtales i A66, A129 som omhandler kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, A137 som omhandler særlige forhold rundt kvalitetsrisikoer knyttet opp mot oppdragskontroll og A201 som omtaler evaluering av prestasjoner for personer tildelt det øverste ansvaret for systemet for kvalitetsstyring mv. Forholdene omtales ytterligere under relevant punkt i dette skrevet.

I revisjonskomiteens og forvaltningsrevisjonskomiteens felles informasjonsskriv fra 2015 om internt kvalitetskontrollsystem, tok komiteene blant annet opp følgende spørsmål:

- Vil de krav som kvalitetskontrollstandardene stiller til revisjon av børsnoterte selskaper gjelde ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner?
- Hvordan kan kravene i kvalitetskontrollstandardene tilpasses kommunale revisjonsenheter som ofte er relativt små og har få, men relativt store, revisjonsoppdrag?

Når det gjelder det første kulepunktet vurderte komiteene i 2015 at selv om det kan være gode grunner til at de kravene som gjelder kvalitetsstyringssystemet ved revisjon av børsnoterte selskaper også skal gjelde ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner, er det i kommunal revisjon lagt inn andre mekanismer blant annet i form av lovkrav, som ivaretar intensjonene ved oppdragskontroll. I avsnitt 2.2, 2.5 og under punkt 3 er det pekt på tiltak som kan være mulige alternativer.

Når det gjelder det andre kulepunktet så er strukturen på de kommunale revisjonsenhetene endret siden 2015, og enhetene er nå for det meste revisjonsenheter med mer enn 20 ansatte. Problemstillingen er derfor mindre aktuell nå, men for de det gjelder vil de samme forhold fortsatt være aktuelle.

Det er ikke utarbeidet et eksempeldokument for kvalitetsstyring. Det skyldes både at det antas å være såpass ulike forhold hos de ulike revisjonsenhetene at et eksempeldokument uansett ikke kan brukes av mange, samt at intensjonen i de nye kvalitetsstyringsstandardene nettopp er at den enkelte enhet må vurdere og hensynta sine særegne risikoforhold opp mot sin virksomhet. Komiteene mener at veiledningsdokumentet gir enhetene et godt utgangspunkt for type risikoer, og at sjekklister utdypes på ulike områder, slik at den enkelte enhet står godt rustet til å utarbeide sitt kvalitetsstyringssystem.

Informasjonsskrivet gir ikke en uttømmende redegjørelse for innholdet i god kommunal revisjonsskikk på området, men er resultatet av diskusjoner i revisjons- og regnskapskomiteen og forvaltningsrevisjons- og eierskapskontrollkomiteen for å bidra til omforent innhold i god kommunal revisjonsskikk når det gjelder kvalitetsstyring.

Revisjon i kommunal sektor skal gjennomføres i samsvar med god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 24-2 andre ledd. Innholdet i god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon følger i stor grad av de internasjonale revisjonsstandardene (ISA)¹, samt *RSK 301 Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen* og *RSK 302 Forenklet etterlevelseskontroll med vesentlige budsjettavvik*. God kommunal revisjonsskikk for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll følger av standardene *RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon* og *RSK 002 Standard for eierskapskontroll*. Innholdet i god kommunal revisjonsskikk når det gjelder enhetens kvalitetskontroll kan således utledes fra følgende kilder:

¹ ISA-ene utgis av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), se www.iaasb.org

- [Kommuneloven kapittel 24](#)
- [Forskrift om kontrollutvalg og revisjon](#)
- [RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon](#)
- [RSK 002 Standard for eierskapskontroll](#)
- [ISQM 1 Kvalitetsstyring for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og begrenset revisjon av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester](#)
- [ISQM 2 Oppdragskontroll](#)

1. Generelt om kvalitetsstyring og kvalitetskontroll

1.1 Kvalitetsstyring på selskapsnivå

Revisjon i kommuner og fylkeskommuner gjennomføres i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk. For å sikre at revisjonen har den nødvendige kvaliteten, herunder at de konkrete krav som revisjonsstandardene stiller til utførelsen av revisjonen følges, er det nødvendig at revisjonsenheten har et kvalitetsstyringssystem.

ISQM 1 omhandler krav til en revisjonsenhets kvalitetsstyringssystem.

Kvalitetsstyringssystemet skal gi revisjonsenheten rimelig sikkerhet for at:

- Revisjonsenheten og personalet etterlever faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav.
- Uttalelser² som avgis av revisjonsenheten eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene.

INTOSAI standard for kvalitetskontroll, ISSAI 140, viser til prinsippene i ISQC 1 og det er planlagt et oppdateringsarbeid. Siden ISSAI 140 ikke er oppdatert i tråd med de nye kvalitetsstyringsstandardene ennå har vi ikke lagt vesentlig vekt på denne standarden i denne oppdateringen

Et kvalitetsstyringssystem som tilfredsstillende ISQM 1 er en sentral faktor for å sikre at revisjonsarbeidet gjennomføres i samsvar med god kommunal revisjonsskikk. Dette gjelder både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. For å synliggjøre revisjonsenhetens kvalitetsstyringssystem overfor kontrollutvalg og andre interessenter, kan bruk av åpenhetsrapport, slik styret i NKRF har anbefalt, være nyttig.

Et kvalitetsstyringssystem etter ISQM 1 skal omfatte retningslinjer og rutiner for følgende kvalitetsområder (kvalitetsmål):

1. Gjennomføring av risikovurderinger
2. Styring og ledelse
3. Etiske krav og uavhengighet
4. Aksept og fortsettelse av klientforhold
5. Utførelse av oppdrag
6. Ressurser
7. Informasjon og kommunikasjon

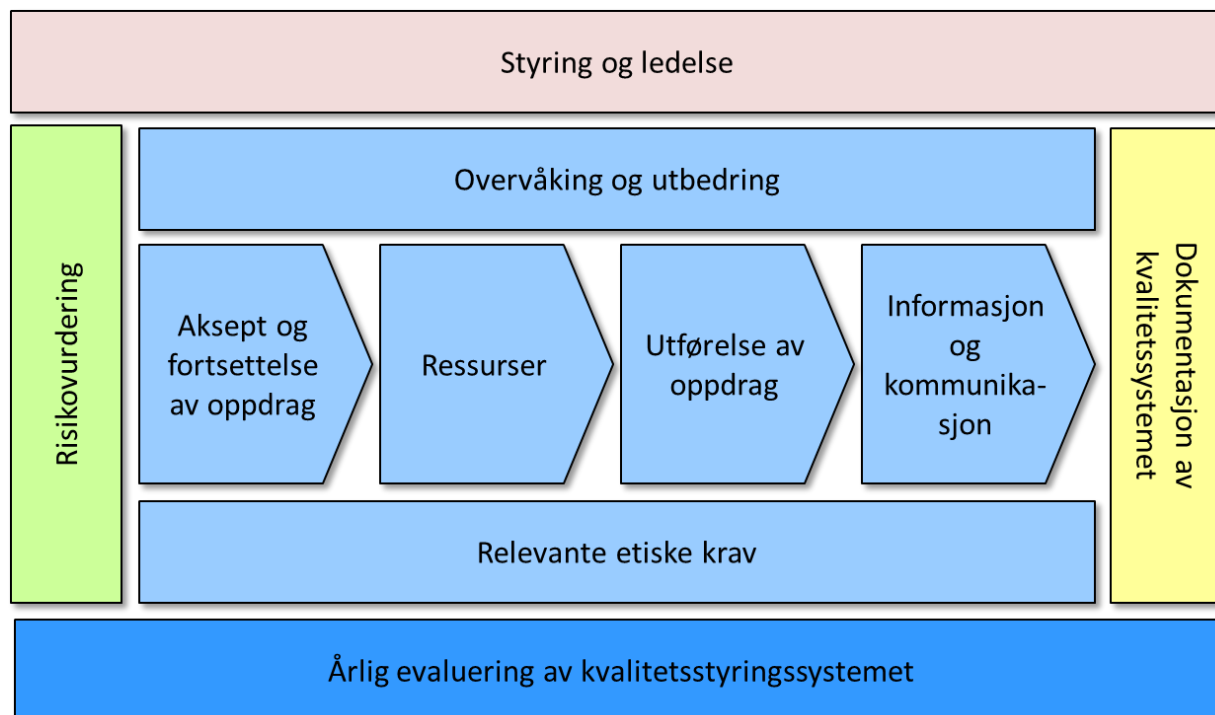
² Med «uttalelse» menes i dette informasjonsskrivet en skriftlig rapportering om revisjonsoppdraget i form av revisjonsberetning, forvaltningsrevisjonsrapport, attestasjonsuttalelser o.l., med mindre noe annet fremgår av sammenhengen.

8. Overvåking og utbedring

I tillegg krever standarden:

- Årlig evaluering av kvalitetsstyringssystemet
- Dokumentasjon av kvalitetsstyringssystemet

Disse elementene er illustrert i figur 1.



Figur 1 Elementene i et kvalitetsstyringssystem

De ulike elementene i et kvalitetsstyringssystem gjennomgås i punkt 2, med vekt på hva som er spesielt for kommunal sektor.

Standarden krever at revisjonsenhetene gjennomfører en risikovurdering, for å sikre at kvalitetsstyringssystemet er særlig rettet inn mot de største risikoene mot tilstrekkelig kvalitet i arbeidet. Verktøy for gjennomføring av en slik analyse følger som vedlegg til infoskrivet.

1.2 Kvalitetsstyring på oppdragsnivå

Mens ISQM 1 gjelder krav til etablering og vedlikehold av kvalitetsstyringssystem for revisjonsenheten, omhandler ISA 220 «Kvalitetskontroll ved revisjon av regnskaper» revisors spesifikke oppgaver og plikter knyttet til kvalitetskontrollrutiner ved revisjon av regnskaper. ISA 220 er bygget opp rundt de samme elementene som ISQM 1, men gjelder i stor grad oppdragsansvarlig revisors (OAR) rolle på det enkelte oppdrag.

For forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll stiller RSK 001 og RSK 002 krav til kvalitetssikring i punkt 32 og 33. Det er krav om at utføring av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll skal kvalitetssikres og dokumenteres. Kvalitetssikringen skal sikre at undersøkelsen og rapporten har nødvendig faglig og metodisk kvalitet, og at standardene er fulgt.

1.3 Sammenhengen mellom kvalitetsstyring på selskapsnivå og oppdragsnivå



Figur 2 Kvalitetsstyring på selskapsnivå og oppdragsnivå

I det følgende er sammenhengen mellom kvalitetsstyring på selskapsnivå og kvalitetskontroll på oppdragsnivå etter de ulike standardene for hhv regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon illustrert.

2. Elementene i et kvalitetsstyringssystem

I dette punktet omtales kvalitetsmålene som beskrevet i punkt 1.1 over kort. Der det er særskilte forhold av betydning for offentlige revisjonsheter, omtalt enten i A-punkter i ISQM 1 eller i ISQM 2, omtales disse spesielt.

Kvalitetsmål hvor komiteene anser revisjon av kommunal sektor å være ulikt revisjon i privat sektor tillegges størst vekt i omtalen. Dette gjelder særlig:

- 2.3 Ethiske krav
- 2.9 punkt B Evaluering og
- 3. Oppdragskontroll

I tillegg har standarden et A-punkt som sier noe om hvordan man kan løse spørsmålet om hvem som har overordnet ansvar når man for eksempel ikke har styrer som i aksjeselskap. Dette har komiteene sagt noe om i veiledningsdokumentet, samt også omtalt der det er naturlig i skrevet.

Et viktig utgangspunkt og forutsetning for at et kvalitetsstyringssystem skal fungere etter hensikten er at roller og oppgaver i virksomheten er tydelig definert og kjent i virksomheten. Slike dokumenter må være oppdaterte og bør inneholde noe om rollenes myndighetsområde og ansvar.

2.1 Risikovurdering

Det skal gjennomføres og dokumenteres risikovurderinger opp mot risikoen for at ikke kvalitetskravene i revisjonsstandardene etterleves samt utforme og implementere tiltak for å håndtere kvalitetsrisikoene. Risikovurderingen skal tilpasses virksomhetens art og omstendigheter rundt, og utføres minimum årlig.

2.2 Styring og ledelse

Revisjonsenhetens retningslinjer og rutiner for kvalitetsstyring skal fremme en bedriftskultur som erkjenner at kvalitet er av avgjørende betydning ved gjennomføring av oppdrag. Det øverste ansvaret for kvalitetsstyringssystemet ligger til revisjonsenhetens øverste leder, eventuelt også til styret der det er relevant. Rutinene bør angi om kvalitetsstyringssystemet bør forankres i styret, og på hvilket nivå styret skal involveres. Ledelsen skal også sørge for at de som har operasjonelt ansvar for kvalitetsstyringssystemet har tilstrekkelig og hensiktsmessig erfaring og evne og nødvendig myndighet.

Revisjonsenheten bør ha en organisasjonsstruktur og arbeidsmåter som involverer relevante medarbeidere og ledere, og som bidrar til å sikre kvalitet i revisjonen.

2.3 Relevante etiske krav

Revisjonsenheten skal ha retningslinjer og rutiner som gir rimelig sikkerhet for at enheten og de ansatte etterlever de etiske kravene som stilles til revisor, herunder uavhengighet. Relevante etiske krav for revisorer fremgår bl.a. av [«Etiske retningslinjer for NKRFs medlemmer»](#). De etiske retningslinjene skal være en rettesnor for medlemmenes daglige arbeid, deres holdninger og atferd.

Veiledningsdelen i ISQM 1 inneholder ett punkt A66, som omhandler særlige forhold knyttet til revisjonsvirksomhet som har oppdrag i offentlig sektor. Dette punktet er gjengitt i boks 1 (våre uthevninger).

Særlige forhold knyttet til revisjonsvirksomhet som har oppdrag i offentlig sektor A66. For å oppnå kvalitetsmålene i denne ISQM-en knyttet til uavhengighet, kan revisorer i offentlig sektor håndtere uavhengighet i forbindelse med mandatet og lovpålagte tiltak i offentlig sektor

Boks 1 Veiledning i ISQM 1 for revisjonsenheter i offentlig sektor - etiske krav

Intensjonen med punktet er at spørsmålet om krav til uavhengighet må sees sammen med konteksten til mandatet som er gitt revisor i den angjeldende sektoren. Hvis det f.eks i lov er angitt at revisor velges på ubestemt tid eller ved et bestemt årsmål eller annet, er det dette som er rammen, og uavhengighet må vurderes i lys av en slik ramme.

Særskilte spørsmål om uavhengighet for oppdragsansvarlig revisor og / eller medarbeidere i kommunal sektor

Det er ikke lenger et eksplisitt krav om rotasjon av oppdragsansvarlig revisor. Kravet om rotasjon av oppdragsansvarlig revisor hadde sin bakgrunn i at revisjonsoppdrag som strekker seg over mange år, kan innebære risiko for at revisor og klient får et for fortrolig forhold. Slik risiko kan fortsatt være tilstede, spesielt innenfor regnskapsrevisjon.

Den nye standarden er tydeligere på det generelle kravet om å vurdere reell uavhengighet, og det å være oppdragsansvarlig for et oppdrag eller medarbeider på et oppdrag over flere år, kan være en trussel mot uavhengigheten. Rotasjon av oppdragsansvarlig og/eller medarbeidere er, som det fremkommer i ISQM 1 pkt A63, ett av flere mulige tiltak for å redusere trusler mot revisors uavhengighet som følge av at det over tid opparbeides eller etableres for sterke bånd eller relasjoner mellom revisor og den reviderte.

I forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll er oppdragene av mer tidsavgrenset karakter og tema for revisjonen varierer. Dermed vil det også være større variasjon i hvem revisor har kontakt med i tilknytning til oppdraget, og mindre risiko for at revisor og klient får et for fortrolig forhold. Fortrolighetstrussel kan imidlertid forekomme også innen forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, og må da håndteres. RSK 001/002 punkt 3 setter krav både til å vurdere uavhengighet for hvert prosjekt, og å vurdere uavhengighet gjennom hele prosjektet.

Kompenserende tiltak/særlige forhold ved revisjon av kommuner

Egenkontrollsystemet i kommunal sektor er organisert på en annen måte enn i privat sektor, og egenkontrollen inneholder kompenserende tiltak som etter komiteenes oppfatning reduserer behovet for rotasjon av oppdragsansvarlig revisor ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner.

Et viktig tiltak er kontrollutvalgets påse-ansvar overfor revisor som innebærer at det er åpenhet om oppdraget overfor kontrollutvalget. Revisjonen og dens dokumenter er også underlagt offentlighetsloven, herunder prinsippet om meroffentlighet. Videre skal oppdragsansvarlig revisor hvert år gi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget. Ved utføring av forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll pålegger RSK 001/002 pkt. 3 revisor å gjennomføre og dokumentere en vurdering av prosjektteamets uavhengighet både ved oppstart og gjennom prosjektet.

Revisjonsenheten kan også selv iverksette tiltak som fremmer intensjonen med rotasjon av oppdragsansvarlig revisor. Dette kan være gjennomføring av oppdragskontroll, gjerne eksternt (se mer om dette nedenfor) og rullering av sentrale medarbeidere på lavere nivå enn oppdragsansvarlig.

Når det gjelder forvaltningsrevisjon kan aktuelle tiltak for å skape rotasjonsmuligheter være å fordele oppdragsansvar på flere, eventuelt å fordele oppdragsansvar utfra faglig spesialisering i stedet for etter hvilken revidert enhet oppdraget gjelder.

Tiltakene må tilpasses ut fra revisjonsenhetens størrelse og organisering. Man må ta utgangspunkt i hensikten med tiltakene, som er å begrense fortrolighetstrusselen og fremme samsvar med intensjonen i standarden med utskifting av oppdragsansvarlig revisor.

Tiltak som er iverksatt for å redusere fortrolighetstrusselen bør inngå i oppdragsansvarlig revisors skriftlige egenvurdering til kontrollutvalget. Dette gjelder spesielt for revisorer som har hatt oppdragsansvar for samme kommune i lengre tid.

2.4 Aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag

Revisjonsenheten skal ha rutiner for aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag for å sikre at revisjonsenheten har kompetanse og kapabilitet til å utføre oppdraget, kan etterleve etiske krav og har vurdert klientens integritet.

Kommunale revisjonsenheter vil som regel ikke ha mulighet til å si fra seg revisjonsoppdrag. Dette vil i alle fall gjelde kommuneoppdragene, men kan også omfatte kommunale foretak, kirkelig fellesråd, interkommunale selskaper mv., avhengig av hvordan avtalene om revisjon er innrettet. Tilsvarende er muligheten for ikke å akseptere nye oppdrag ofte begrenset. Vurderinger som vanligvis er knyttet til aksept eller fortsettelse av revisjonsoppdrag, kan likevel gi nyttig informasjon til revisor.

Muligheten til å si fra seg eller ikke akseptere revisjonsoppdrag kan være mer praktisk relevant for forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll. RSK 001/002 etablerer en frasingelsesplikt i pkt 5: *Revisor skal vurdere om kontrollutvalgets vedtak lar seg gjennomføre. Dersom revisor finner det påkrevd, må revisor avklare oppdraget med kontrollutvalget, eventuelt vurdere å si fra seg oppdraget.*

Dersom det foreligger særskilte forhold som vanligvis ville ha ført til at revisjonsenheten ikke tok på seg revisjonen eller arbeidet, må dette rapporteres. I regnskapsrevisjon bør slike forhold tas inn i nummerert brev til kontrollutvalget og eventuelt også i revisjonsberetningen eller annen uttalelse. Det vises også til at oppdragsansvarlig revisor har møte- og talerett i kontrollutvalgets møter og kan kreve sine uttalelser protokollert, jf. kommuneloven § 24-3 første ledd.

De etiske retningslinjene for NKRFs medlemmer omtaler i vedlegg 2 problemstillingene knyttet til nye revisjonsoppdrag. Dersom identifiserte trusler mot etterlevelsen av de etiske prinsippene ikke er klart ubetydelige, må en ta forholdsregler for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.

Egnede forholdsregler kan omfatte:

- *Opparbeidelse av kunnskap om og forståelse av virksomheten.*
- *Opparbeidelse av kunnskap om og forståelse av de som har overordnet ansvar for styring og kontroll.*
- *Skaffe seg sikkerhet for at virksomheten forplikter seg til å forbedre praksis eller ordne opp i ulovlige forhold.*
- *Åpenhet, for eksempel ved å redegjøre for forholdet til kontrollutvalget. Der kommunen har egen ansatt kommunerevisor er det vanskelig å se for seg at medlemmet kan si nei eller si fra seg et oppdrag. I slike tilfeller vil åpenhet om eventuelle slike trusler være særlig viktig.*

2.5 Ressurser

Revisjonsenheten skal ha retningslinjer og rutiner for å sikre at de har tilstrekkelige ressurser til at oppdrag kan gjennomføres i samsvar med faglige standarder og relevante lovmessige krav. Ressurser omfatter menneskelige ressurser i form av personale med kompetanse, kapabilitet og vilje til å etterleve etiske prinsipper, teknologiske ressurser og faglige ressurser.

2.6 Gjennomføring av oppdrag

Revisjonsenhetens retningslinjer og rutiner som skal sikre at oppdrag gjennomføres i samsvar med relevante krav. Sjekkliste 1 gir eksempler på dette. For øvrig gjelder ISA 220, RSK 001, RSK 002 for kvalitetssikring på oppdragsnivå.

2.7 Informasjon og kommunikasjon

Revisjonsenheten skal sikre seg at kvalitetsstyringssystemet blant annet vektlegger og bidrar til tidsriktig og pålitelig kommunikasjon og informasjon, som bidrar til å sikre kvalitetsmål i revisjonen.

2.8 Overvåkning og utbedring

Revisjonsenheten skal etablere en overvåkings- og utbedringsprosess som er utformet for å gi rimelig sikkerhet for at kvalitetsstyringssystemet er relevant og fungerer som forutsatt. Denne prosessen skal omfattende en løpende overvåking av revisjonsenhetens kvalitetsstyringssystem, inklusive vurdering av eventuelle avdekkede svakheter og hvordan disse håndteres. I kommentarene til RSK 001 og RSK 002 anbefales det at ISQM 1 følges for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll så langt det passer. Kvalitetsstyringssystemet skal derfor omfatte også disse revisjonstypene.

Overvåkings- og utbedringsprosess skal bidra til å sikre både relevant, pålitelig og tidsriktig informasjon om utformingen og gjennomføringen av kvalitetsstyringssystemet og at identifiserte svakheter håndteres rettidig.

Som et ledd i overvåkingsprosessen skal det foretas en syklisk inspeksjon av fullførte oppdrag, jf ISQM 1 punkt 38. Det skal fastsettes hvilke oppdrag og oppdragsansvarlige revisorer som skal velges ut, og standarden angir eksempler på forhold som skal/kan hensyntas i den forbindelse, som for eksempel risikoen ved oppdrag, om det er gjennomført oppdragskontroll og om virksomheten har annen ekstern kontroll. Medlemmer av NKRF er for eksempel underlagt forbundsbasert kvalitetskontroll. Revisjonsenheten kan i sin fastsettelse av overvåkingsprosess og inspeksjonens omfang ta hensyn til omfang og konklusjoner fra slik kvalitetskontroll. ved fastsettelse av inspeksjonens omfang. Ekstern kvalitetskontroll kan imidlertid ikke erstatte revisjonsenhetens eget interne overvåkingssystem.

Kravet til å ha et overvåkingssystem, herunder kravet om syklisk inspeksjon, gjelder alle revisorer, uavhengig av hvor store både revisjonsenheten og revisjonsklienten er.

For mindre revisjonsenheter kan det være utfordrende å organisere et internt overvåkningssystem i tråd med objektivitetskravene i ISQM 1 pkt 39. ISQM 1 pkt. A156 peker i slike tilfeller på muligheten til å bruke nettverkstjenester eller en tjenesteleverandør til å utføre overvåkingsaktiviteten.

2.9 Ytterligere krav i kvalitetsstyringsstandarden

ISQM 1 har krav til oppdragsdokumentasjon og årlig evaluering, som kommer i tillegg til kvalitetsmålene og som omtales i pkt A og B under. Kravene og vurderinger rundt oppdragskontroll omtales i et eget punkt 3.

A. Oppdragsdokumentasjon

Dokumentasjonen for revisjonsoppdraget skal være ferdig sammenstilt innen rimelig tid etter at revisjonsberetning er avgitt, jf. ISA 230 punkt 14. RSK 001/002 punkt 29 krever at forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll ... *skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å gi en totalforståelse av utførelsen av prosjektet, og til å underbygge revisors vurderinger og konklusjoner.* Veiledningsmaterialet beskriver risikoer mv ytterligere.

B. Årlig evaluering av kvalitetsstyringssystem

Den nye standarden er tydeligere på skillet mellom kvalitetsstyringssystemet slik det skal fungere i revisjonsenheten i det daglige, og den evalueringen enheten skal gjøre av om kvalitetsstyringssystemet fungerer. En slik evaluering skal utføres på et bestemt angitt tidspunkt og utføres minst årlig. Det er personen(e) som er tildelt det øverste ansvaret for kvalitetsstyring som skal gjennomføre evalueringen.

Rutinene for kvalitetsstyringssystem bør angi hvordan og om styret eller kontrollutvalget skal informeres om resultat av årlig evaluering.

3. ISQM 2 Oppdragskontroll

ISQM 1 angir kriterier for oppdragskontroll og ISQM 2 angir hva som skal ivaretas når det først er besluttet oppdragskontroll.

Kriteriene for oppdragskontroll er listet opp i ISQM 1 punkt 34 bokstav f. Det gjelder tre tilfeller. Det første gjelder regnskapsrevisjon av børsnoterte selskap. Det andre der oppdragskontroll er pålagt ved lov eller forskrift. Det tredje er der revisjonsenheten finner at oppdragskontroll er et adekvat tiltak for å håndtere én eller flere kvalitetsrisikoer. Det vil antakelig særlig være ISQM 1 punkt 34 (f) (iii) som gjør at revisjonsenheten beslutter å gjennomføre oppdragskontroll på enkelte av sine oppdrag – at det er vurdert at det finnes en eller flere kvalitetsrisikoer man vil redusere / kompensere med oppdragskontroll før revisjonen avsluttes og rapport /beretning avgis.

Oppdragskontroll gjennomføres av en revisor med tilstrekkelig kompetanse til å kunne være oppdragsansvarlig revisor på det aktuelle oppdraget, men som ikke er involvert i oppdraget i det aktuelle tidsrommet.

Veiledningsmaterialet angir nærmere kriterier for når og hvordan oppdragskontroll skal gjennomføres.

For kommunal sektor er i tillegg ISQM 1 pkt A 137 som er relevant.

Særlige forhold knyttet til revisjonsvirksomhet som har oppdrag i offentlig sektor A137. Typen og omstendighetene ved enheter i offentlig sektor (for eksempel på bakgrunn av størrelse og kompleksitet, spekteret av interessegrupper eller typen tjenester de leverer) kan gi opphav til kvalitetsrisikoer. Under disse omstendighetene kan revisjonsforetaket fastsette at en oppdragskontroll er et egnet tiltak for å håndtere slike kvalitetsrisikoer. Lov eller forskrift kan fastsette ytterligere rapporteringskrav for revisorer av enheter i offentlig sektor (for eksempel en egen uttalelse om forekomster av manglende etterlevelse av lov eller forskrift til lovgivende myndighet eller annet styringsorgan, eller kommunikasjon av slike forekomster i revisjonsberetningen til regnskapet). I slike tilfeller kan revisjonsforetaket også vurdere kompleksiteten av slik rapportering, og viktigheten for brukere, for å fastsette om en oppdragskontroll er et egnet tiltak..

Boks 2 Veiledning i ISQM 1 for revisjonsenheter i offentlig sektor - oppdragskontroll

Implementering av ISQM 2 ved revisjon i kommunal sektor

Lov og forskrift stiller ikke krav om at revisjon av kommuner og fylkeskommuner skal underlegges samme krav som børsnoterte selskaper. Oppdragskontroll er heller ikke pålagt ved lov eller forskrift for kommunal revisjon og kontroll.

Hverken regnskapsrevisjon eller forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll faller derfor inn under noen av de to første tilfellene som er listet opp i ISQM 1 punkt 34 (f).

Det tredje punktet vil etter komiteenes vurdering kunne være aktuelt i enkelte tilfeller. Virksomhetens risikovurdering bør angi om det er aktuelt med oppdragskontroll i enkelte tilfeller.

Normalt vil slik risiko standarden er opptatt av bli ivaretatt gjennom kravene til kvalitetssikring i RSK 001/002 og ISA 220. I forvaltningsrevisjon/eierskapskontroll vil vanskelige vurderinger behandles og dokumenteres som del av gjennomføringen og kvalitetssikringen, og slike drøftelser og vurderinger er gjerne synlige i rapporten. Dette reduserer etter komiteenes vurdering behovet for oppdragskontroll i de fleste tilfeller.

Kontrollutvalget har et påse-ansvar overfor revisor, jf. kontrollutvalgsforskriften § 6 og § 9. God kommunikasjon mellom revisor og kontrollutvalget om vesentlige og skjønnsmessige vurderinger i revisjonsarbeidet er viktig for at kontrollutvalget skal kunne ivareta påse-ansvaret på en god måte. NKRFs veiledere vedrørende kontrollutvalgets påse-ansvar for hhv. [regnskapsrevisjon](#) og [forvaltningsrevisjon](#), fremhever viktigheten av den gode dialogen. God kommunikasjon bidrar indirekte til å sikre god kvalitet på revisjonsarbeidet, noe som også kan redusere behovet for oppdragskontroll ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner. Kontrollutvalgene kan imidlertid ikke anses som en profesjonell part. I visse tilfeller kan det derfor likevel være behov for oppdragskontroll i kommunal sektor.

Revisjonsenheten skal ha retningslinjer for når det skal gjennomføres oppdragskontroll. Oppdragskontrollen er spesielt rettet inn mot håndteringen av vanskelige spørsmål som

vrderes i revisjonen, og er som det fremkommer foran, mest relevant for regnskapsrevisjonen og i situasjoner hvor det kreves stor grad av skjønnsmessige vurderinger. Retningslinjene for gjennomføring av oppdragskontroll, bør derfor kreve vurdering av behovet for oppdragskontroll når revisor identifiserer slik risiko, f.eks. ved forbehold i revisjonsberetningen, vesentlige endringer i organiseringen av kommunens virksomhet, herunder samarbeid med private eller andre offentlige organisasjoner eller dersom en forvaltningsrevisjon for eksempel viser seg å få langt større oppmerksomhet enn opprinnelig antatt, eller kan få alvorlige følger for ansvarlige.

For mindre revisjonsenheter, eller revisjonsenheter med relativt få oppdrag, kan det være vanskelig å tilfredsstille kravet om at oppdragskontrolløren skal være en som kunne vært oppdragsansvarlig, men som ikke er på teamet. For å ivareta formålet med oppdragskontroll, dvs. å få en ekstra vurdering av vanskelige spørsmål fra en som ikke har vurdert spørsmålene fra før, kan det derfor være aktuelt med alternative handlinger.

Slike alternative handlinger kan omfatte:

- Utvidete krav til diskusjon i revisjonsteamet og bruk av konsultasjoner med eksterne.
- Bruke en annen erfaren revisor som ikke er på teamet til å gjennomføre oppdragskontroll.
- Inngå avtale med en annen revisjonsenhet om gjennomføring av oppdragskontroll (f.eks. en «bytteavtale»).

4. Oppsummering

De nye standardene vektlegger ledelsens styring i større grad enn de tidligere, samt at det er kommet et nytt krav om risikovurderinger som skal styre kvalitetsstyringssystemet. Standarden krever at de ulike roller i kvalitetsstyringssystemet tillegges utpekte personer. Overvåking, læring og jevnlig evaluering omtales som viktige elementer i systemet. Kvalitetsstyringssystemet inklusive risikovurderinger skal være dokumentert.

På noen områder er mekanismene i kommunal sektor annerledes enn for privat sektor og det kan være grunn til at det ikke nødvendigvis legges opp til tilsvarende krav. Dette ligger både i A-punktene som omhandler forhold særskilt for offentlig sektor og kan også være noe av det man legger i forståelsen av »så langt det passer» i RSK 001 og 002.

Det vil antakelig ligge noe arbeid hos enhetene for å få et kvalitetsstyringssystem i tråd med nye standarder på plass. Det er imidlertid også viktig at det særlig er på noen områder det er nyheter, slik at mye av det man allerede har i tråd med gammel standard skal kunne benyttes.

Komiteene vil evaluere materialet som er utarbeidet etter det har vært i bruk ett drøyt års tid.

Med hilsen

NKRFs revisjons- og regnskapskomite og forvaltningsrevisjon -og eierskapskontrollkomite

Unn H. Aarvold
leder revisjons -og regnskapskomiteen

Tor Arne Stubbe
leder forvaltningsrevisjon – og
eierskapskontrollkomiteen

Vedlegg:

1. Veiledning for retningslinjer og risikovurderinger for kvalitetssystem iht. ISQM 1 for en kommunal revisjonsenhet
2. Sjekkliste for ISQM 1
3. Sjekkliste for ISQM 2
4. Mal for retningslinjer og risikovurdering