

# Standardsetting innen revisjon internasjonalt og i Norge

Notat fra NKRF 30.09.09

Forfattet av Knut Erik Lie

## **Innledning**

I dette notatet gis en kortfattet oversikt over hvordan revisjonsstandardene blir utviklet. Beskrivelsen omfatter både standardsettingen internasjonalt og prosessen i Norge ved fastsettelse av RS'ene. Arbeidet med standardsetting innen offentlig revisjon omtales spesielt.

Avslutningsvis kommenteres også den utvikling vi står overfor som følge av en ventet forestående implementering av internasjonale revisjonsstandarder gjennom EUs revisjonsdirektiv.

## **Oversikt over aktørene**

Innledningsvis gis en oversikt over de forskjellige aktørene i standardsettingsprosessene.

### **International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)**

IAASB er det organ som utarbeider og fastsetter de internasjonale revisjonsstandardene (International Standards on Auditing – ISA). IAASB er en del av *International Federation of Accountants (IFAC)*<sup>1</sup>, men er ikke underlagt IFACs styrende organer i standardsettingsoppgaven. Arbeidet i IAASB overvåkes av *The Public Interest Oversight Board (PIOB)*<sup>2</sup>, som er et uavhengig organ sammensatt av medlemmer som ikke er praktiserende revisorer.

### **International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)**

INTOSAI er den internasjonale sammenslutningen av riksrevisjoner. Standardsettingsarbeidet i INTOSAI ivaretas av en særskilt oppnevnt komite, *Professional Standards Committee (PSC)* under ledelse av den danske riksrevisjonen. Under PSC<sup>3</sup> er det opprettet flere underkomiteer som står for utviklingen av standarder innen hvert sitt fagområde. I denne sammenheng nevnes spesielt *Financial Audit Subcommittee* (regnskapsrevisjon), *Compliance Audit Subcommittee* (etterlevelsesrevisjon) og *Performance Audit Subcommittee* (forvaltningsrevisjon).

### **Den norske Revisorforening**

*Revisorforeningen* fastsetter de norske standardene for revisjon og beslektede tjenester (RS-ene). RS-ene er i stor grad oversettelser av de internasjonale ISA'ene, og Revisorforeningen er underlagt til dels strenge vilkår for hvordan oversettelsen skal foretas. Arbeidet i Revisorforeningen foretas av foreningens revisjonskomite, hvor både *Riksrevisjonen* og *Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)* har observatørplass.

---

<sup>1</sup> Informasjon om IFAC og arbeidet i de underliggende organer, herunder IAASB, finnes på [www.ifac.org](http://www.ifac.org). Her ligger bl.a. alle møtedokumenter, møtereferater, høringsutkast med mottatte høringsuttalelser og endelig fastsatte standarder.

<sup>2</sup> [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org)

<sup>3</sup> Nærmere informasjon om arbeidet i PSC og underkomiteene finnes på [psc.rigsrevisionen.dk](http://psc.rigsrevisionen.dk)

## **Standardsettingsprosessen**

### **Standardsetting i IAASB<sup>4</sup>**

Standardsettingsarbeidet i IAASB er underlagt en detaljert prosessbeskrivelse som skal sikre et grundig arbeid og kvalitativt gode revisjonsstandarder ("due process").

Prioritering og godkjenning av prosjekter foretas av IAASB etter konsultasjoner med PIOB og en eget konsultasjonsgruppe (Consultative Advisory Group).

Gjennomføringen av et standardutviklingsprosjekt foretas ofte av en særskilt nedsatt arbeidsgruppe (Task Force). Arbeidsgruppens mandat følger av prosjektgodkjenningen. En arbeidsgruppe ledes av et medlem av IAASB. Dersom prosjektet er av stor prinsipiell betydning eller stor offentlig interesse, kan IAASB beslutte å sende et diskusjonsnotat (Consultation Paper) på offentlig høring. Høringsuttalelsene til dette tas med i det videre standardarbeidet.

Arbeidsgruppen legger fram forslag til høringsutkast for IAASB, som beslutter om dette skal sendes på høring. Det er ikke uvanlig at IAASB har flere behandlinger av et forslag før dette godkjennes for å sendes på offentlig høring. Høringsutkastet sendes til IFACs medlemsorganisasjoner, offentlige myndigheter og andre interessenter. Alle høringsutkastene er også tilgjengelige på internett. Et høringsutkast skal normalt ligge ute til høring i minst 90 dager. Alle interesserte har anledning til å avgi høringsuttalelser. Mottatte høringsuttalelser legges ut på internett.

Mottatte høringsuttalelser gjennomgås av arbeidsgruppen som legger sin oppsummering og vurdering av disse fram for IAASB. På bakgrunn av IAASBs behandling av høringsuttalelsene utarbeides et omarbeidet standardutkast. IAASB behandler dette og fastsetter det som en ISA. Sammen med den endelige standarden utarbeides et eget dokument som forklarer bakgrunnen for de valg som er gjort i standarden. Før en ISA kan publiseres skal PIOB godkjenne at prosessen for fastsettelse av den aktuelle standarden har vært i samsvar med de krav som stilles.

### **Standardsetting i Norge<sup>5</sup>**

Basert på internasjonale standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester, utgitt av IAASB, utarbeider DnRs Revisjonskomité standarder for kvalitetskontroll, revisjon (RS-er), attestasjon og beslektede tjenester, med tilhørende uttalelser. Revisjonskomiteen er en permanent komité underlagt styret i Den norske Revisorforening (DnR).

Det er en omfattende lovbestemt revisjonsplikt i Norge, og revisors oppgaver og plikter, herunder krav til rapportering, er følgelig i de fleste tilfeller lovregulert. Kravene i lover og forskrifter går foran enhver revisjonsstandard. Når standardene utarbeides, påses det at innholdet ikke er i konflikt med bestemmelser om revisjon gitt i lov eller med hjemmel i lov.

---

<sup>4</sup> Dette avsnittet er basert på notatet "IFAC's Standards-Setting Public Interest Activity Committees' Due Process and Working Procedures – March 2006"

<sup>5</sup> Avsnittet er basert på "Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester"

Utarbeidelsen av standardene er gjenstand for en bred komitébehandling og høringsprosedyre. Standarder sendes til høring til utøvere, en bred krets av brukere av revisors tjenester og offentlige myndigheter. Høringsfristen er vanligvis 60 til 90 dager. Tidsrommet fra utsendelse som forslag til standard til ikrafttredelse som endelig standard, vil normalt ligge innenfor ett år.

På bakgrunn av høringskommentarene bearbeides forslagene og vedtas deretter av styret i DnR som standarder.

## **Standardsetting i offentlig revisjon**

### **Kort om ivaretagelsen av offentlig sektor i revisjonsstandardene**

Hensynet til revisjon i offentlig sektor har til nå blitt ivaretatt gjennom et eget ”tillegg for offentlig sektor” tatt inn til slutt i relevante revisjonsstandarder. Disse offentlige tilleggene har i utgangspunktet vært oversettelser av tilsvarende tillegg i de internasjonale standardene. NKRF har samarbeidet med Revisorforeningen om behovet for norske tilpasninger. Med de nye versjonene av revisjonsstandardene (Clarity-versjonene), endres dette. Det vil ikke lenger være et særskilt tillegg for offentlig sektor sist i standardene. I stedet er det tatt inn egne avsnitt om ”særlige forhold knyttet til enheter i offentlig sektor”, der de tematisk sett hører hjemme i veiledningsdelen av standarden.

### **INTOSAI standardsettingsarbeid<sup>6</sup>**

INTOSAI arbeider for å harmonisere offentlig revisjon internasjonalt. Standardsetting er et viktig element i dette arbeidet. Standardsettingsarbeidet i INTOSAI ledes av PSC. PSCs oppgave er å utvikle og gjøre kjent International Standards for Supreme Audit Institutions (ISSAI) ved å utvikle praktiske retningslinjer (standarder) for regnskapsrevisjon, etterlevelserevisjon og forvaltningsrevisjon, samt andre områder av betydning for riksrevisjoner. Målet er å utvikle et samlet sett av standarder for offentlig revisjon som gir uttrykk for en internasjonalt anerkjent ”best practice”.

Under PSC er det underkomiteer for de enkelte fagområdene. Disse komiteene står for standardutviklingsarbeidet på sine respektive fagområder. INTOSAI standarder benevnes ISSAI'er. ISSAI rammeverket består av standarder på fire nivåer. De standardene vi omtaler her tilhører nivå 4 og benevnes ”Guidelines”. Høringsutkast til en ISSAI utarbeides av underkomiteen før den sendes på høring. Etter høringsrunden legges bearbeidet forslag til standard fram for PSC for godkjenning. En endelig godkjenning av ISSAI'er skal imidlertid gjøres av INTOSAI kongress (INCOSAI) som er øverste organ i INTOSAI systemet. INCOSAI møtes hvert tredje år.

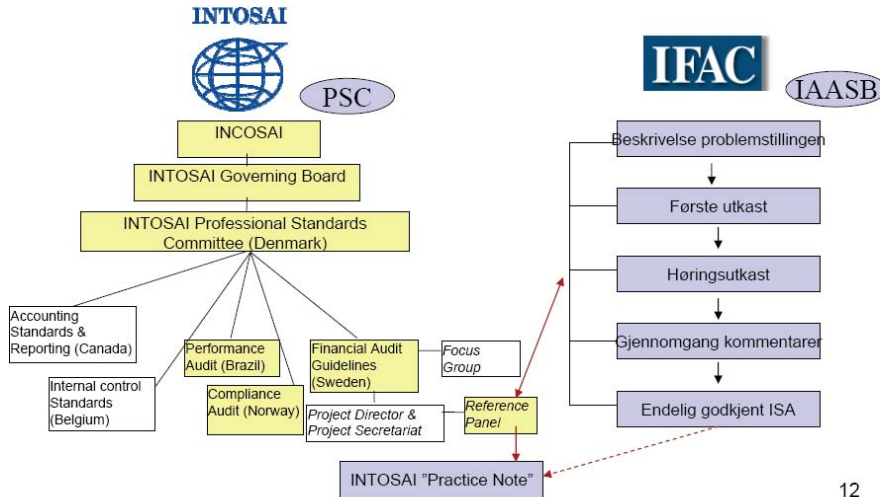
Figuren nedenfor gir en oversikt over organiseringen av standardsettingsarbeidet i INTOSAI og hvordan dette er koblet til IAASB<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Det vises til informasjon på nettsidene [www.issai.org](http://www.issai.org) og [psc.rigsrevisionen.dk](http://psc.rigsrevisionen.dk) for nærmere informasjon om standardsettingsarbeidet i regi av INTOSAI

<sup>7</sup> Figuren er hentet fra et foredrag av Kelly Ånerud på Nasjonal fagkonferanse i offentlig revisjon i 2008

## Utvikling av standarder og retningslinjer INTOSAI & IFAC



12

### Regnskapsrevisjon

Standardarbeidet innen regnskapsrevisjon ledes av Financial Audit Subcommittee (FAS), som ledes av den svenske riksrevisjonen. FAS' arbeid tar utgangspunkt i ISA'ene og består i å utarbeide såkalte "Practice Notes" (PN) til hver enkelt ISA. En PN gir veiledning med hensyn til anvendeligheten til en ISA ved revisjon i offentlig sektor og spesielle forhold ved offentlig sektor revisor må ta høyde for i revisjonsarbeidet. En ISSAI for regnskapsrevisjon er bygget opp slik:

$$\text{ISA} + \text{PN} = \text{ISSAI}$$

Som grunnlag for dette arbeidet er det inngått en avtale mellom INTOSAI og IAASB, nedfelt i et "Memorandum of Understanding"<sup>8</sup>. Som en følge av denne avtalen er INTOSAI representert med ett medlem i IAASB. Videre deltar representanter for INTOSAI (FAS) i IAASBs arbeidsgrupper ved utvikling av standarder. Representantene fra FAS har et spesielt fokus på forhold som er særskilte ved revisjon i offentlig sektor.

PN'ene fokuserer i grove trekk på særskilte forhold ved revisjon av offentlig sektor knyttet til:

- Forskjeller i måten revisorer oppnevnes/velges på
- Det utvidete mandatet ved revisjon i offentlig sektor
- Spesielle risikoforhold i offentlig sektor.

Som et ledd i et prosjekt som skal lede til implementering av ISSAI'ene, har Riksrevisjonen begynt å oversette PN'ene til norsk. Hvilken status disse "offentlige tilleggene" vil ha ved revisjon i kommunal sektor bør avklares nærmere.

<sup>8</sup> [http://psc.rigsrevisjonen.dk/media/206.1033/Memorandum\\_of\\_Understanding\\_2006.pdf](http://psc.rigsrevisjonen.dk/media/206.1033/Memorandum_of_Understanding_2006.pdf)

### *Compliance Audit/Etterlevelsesrevisjon*

Arbeidet med standardsetting innen etterlevelsesrevisjon (Compliance Audit) skjer i regi av Compliance Audit Subcommittee (CAS). CAS ledes av den norske Riksrevisjonen.

Bakgrunnen for standardsetting på dette området er at revisorer i offentlig sektor normalt har et bredere mandat enn det som følger av regnskapsbekreftelsen. Revisor i offentlig sektor skal bl.a. bidra til å sikre en troverdig, ukorrupt og effektiv offentlig sektor, påse at midlene brukes i henhold til parlamentets (Stortingets) forutsetninger, ha fokus på etterlevelse av regelverk (f.eks. anskaffelser og tilskudd) og rettssikkerhetsspørsmål.

Selv om etterlevelsesrevisjon er et vanlig element ved revisjon av offentlig sektor internasjonalt, er selve organiseringen av hvordan denne revisjonsoppgaven løses svært forskjellig. CAS har derfor utarbeidet til sammen tre standarder for etterlevelsesrevisjon for å kunne dekke hele spekteret av organisering av etterlevelsesrevisjon.

- ISSAI 4000 – Gir en generell introduksjon til etterlevelsesrevisjon
- ISSAI 4100 – Retningslinjer for etterlevelsesrevisjon når denne gjennomføres som en egen oppgave adskilt fra regnskapsrevisjonen
- ISSAI 4200 – Retningslinjer for etterlevelsesrevisjon når denne inngår som en del av regnskapsrevisjonsoppdraget.

I Norge utfører Riksrevisjonen etterlevelsesrevisjon som en del av regnskapsrevisjonsoppdraget gjennom det elementet i revisjonsarbeidet som omtales som ”kontroll av disposisjonene”.

### **Revisjonsstandardenes status fremover**

Som en følge av implementeringen av EUs revisjonsdirektiv i den norske revisorloven, vil revisjonsstandardenes status og rolle ventelig bli betydelig endret.

Med bakgrunn i at IAASB har fullført sitt clarity-prosjekt har EU-kommisjonen gjennomført en offentlig høring<sup>9</sup> for å avgjøre hvorvidt internasjonale revisjonsstandarder (ISA) bør vedtas i EU. I en pressemelding<sup>10</sup> legger kommisjonen stor vekt på å få belyst hvorvidt ISA'ene har tilstrekkelig internasjonal anerkjennelse for implementering i EU og i hvilken grad de er tilpasset revisjon av mindre virksomheter.

En vedtakelse av ISA'ene i EU vil som en følge av EØS avtalen også få virkning i Norge. Konsekvensen vil være at revisjonsstandardene vil få status som forskrifter ved revisjon etter revisorloven. En slik endring vil formelt sett ikke ha direkte betydning for revisjon i kommunal sektor, siden revisjonen i disse sektorene følger et annet regelverk. Imidlertid er revisjonen i kommunal sektor (jf. departementets henvisning til ISA'ene i merknadene til forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv) reelt sett knyttet til revisjonsstandardene. En endring av revisjonsstandardenes status til forskrifter, vil dermed innebære en endring som også revisjon av offentlig sektor vil påvirkes av. Det vil derfor være et behov for å avklare offentlig revisjons forhold til revisjonsstandardene når disse ventelig får status som forskrifter til revisorloven. Det kan synes lite rasjonelt å måtte håndtere et sett med standarder i tillegg til de som vil gjelde for statlig forvaltning og for privat sektor.

---

<sup>9</sup> Høringsdokumentene finnes på [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/2009/isa\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/isa_en.htm).

Høringsfristen var 15. september 2009

<sup>10</sup><http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/09/975&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>.

