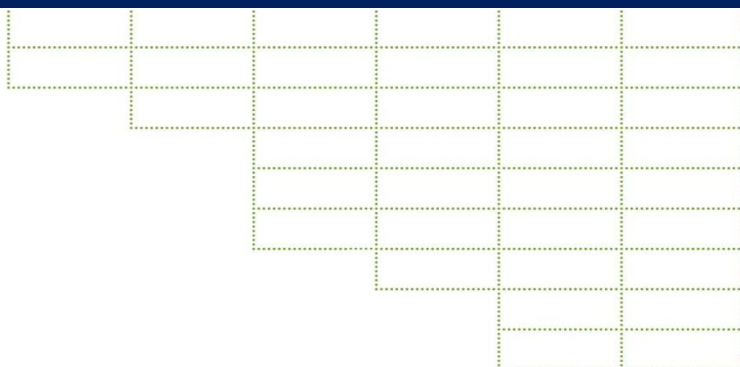




Status og oppsummering av statlige virksomheters
vurdering av behovet for internrevisjon 2016 - 2020

Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ), 17. mars. 2021



Innhold

Sammendrag.....	3
1 Bakgrunn og formål med oppsummeringen.....	7
2 Fakta og tallgrunnlag	8
2.1 Populasjon.....	8
2.2 DFØ mangler vurderinger.....	9
2.2.1 Søknader om utsatt frist og andre unntak.....	10
2.2.2 Mottatte fellesvurderinger.....	10
2.3 Konklusjoner mottatte vurderinger	10
2.3.1 Involvering av departementene	11
3 Sammenstilling og vurdering	12
3.1 Omtale av vurderingskriterier i R-117	12
3.1.1 Omtale av vurderingskriteriene størrelse, kompleksitet, risiko og vesentlighet.....	13
3.1.2 Omtale av vurderinger av kvalitet og modenhet på styring og kontroll	13
3.1.3 Omtale av kost/nytte i vurderingene	13
3.2 «Nye» internrevisjoner i staten siden 2016.....	14
3.2.1 Planer for videre arbeid med å etablere internrevisjon og valg av modeller	15
3.3 Internrevisjoner i staten totalt - eksisterende og nye internrevisjonsfunksjoner i staten ...	16
3.4 Virksomheter som konkluderer med <i>ikke</i> å etablere internrevisjon.....	18
3.4.1 Avgjørende kriterier for negativ konklusjon.....	19
3.4.2 Internrevisjonslignende ordninger som er i bruk blant virksomheter som har konkludert med ikke å etablere en internrevisjon	20
3.4.3 Plan for videre arbeid med styring og kontroll	21
3.5 Bruk av DFØs veiledningsmateriell.....	21
4 Avsluttende kommentarer	23
4.1 Blir formålet med reguleringen oppnådd? Avsluttende kommentarer.....	23

Sammendrag

Det er i 2020 gått fire år siden statlige virksomheter for første gang var pålagt å vurdere bruk av internrevisjon i henhold til Finansdepartementets rundskriv R-117. Kravet i rundskrivet kapittel 4 andre avsnitt sier at «*Vurderingen av om virksomheten bør bruke internrevisjon, skal gjøres regelmessig og minst hvert fjerde år. Ved vesentlige endringer i risikobildet eller i virksomheten for øvrig, skal en ny vurdering gjøres.*»

Kravet om å vurdere bruk av internrevisjon gjelder for alle statlige virksomheter som har samlede utgifter eller samlede inntekter over 300 mill. kroner i henhold til siste publiserte årsrapport. Vurderingen skal gjennomføres innen utgangen av året etter vedkommende regnskapsår.

Det er 48 virksomheter som er pålagt å vurdere bruk av internrevisjon for første gang eller på nytt siden forrige vurdering i 2016 etter DFØs oversikt¹ basert på 2019-tall. Dette er altså virksomheter som har over 300 mill. kroner i inntekter eller utgifter og som ikke har etablert internrevisjon fra tidligere av.

Virksomhetens vurdering av bruk av internrevisjon skal sendes overordnet departement til orientering, med kopi til Riksrevisjonen og til Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) som forvalter kravene i rundskriv R-117 på vegne av Finansdepartementet. DFØ har mottatt kopi fra 29 av disse 48 virksomhetene per 31.12. 2020.

Det er DFØs hovedinntrykk at det har vært gode prosesser og gjort gode vurderinger opp mot vurderingskriteriene. Flere har satt ned arbeidsgrupper som har involvert bredt og gjort grundige vurderinger av behovet for internrevisjon.

Gjennomgangen av mottatte vurderinger viser at det kun er fire nye virksomheter som siden 2016 har vurdert og konkludert med å etablere en internrevisjon etter kravene i R-117. Disse fire virksomhetene er;

- Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon (DSS) (2017)
- Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (2018)
- Petroleumstilsynet (2019) foreløpig «prøveordning»
- Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (2020)

Per 31.12.2020 er det totalt 46² statlige virksomheter som har etablert, eller skal etablere internrevisjon.

Tabellen under viser internrevisjoner i staten per 10.02.2021 fordelt per departement.

¹ Kilde bruttobudsjetterte virksomheter: Statsregnskapet utgifter eller inntekter over 300 mill. kroner per 31.12.2019. Kilde nettobudsjetterte virksomheter: Statsregnskapet utgifter over 300 mill. kroner per 31.12.2019.

² Tallet var også 45 virksomheter i 2016 rapporten «Oppsummering av statlige virksomheters vurdering av behovet for internrevisjon», men Jernbaneverket eksisterer ikke lengre. Garantiinstituttet for eksportkreditt har blitt et statlig AS og Norad har ombestemt seg etter vurderingen fra 2016. Forvaltningsorganet for Opplysningsvesenets fond, underlagt Kulturdepartementet, har under 300 mnok i utgifter eller inntekter men har også en internrevisjon.

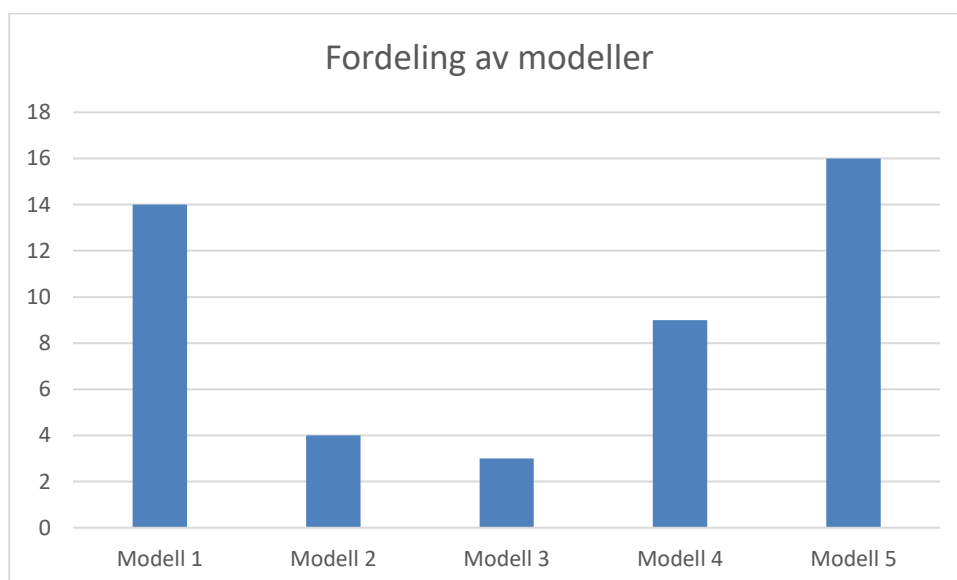
Fagdepartement	Virksomhet
Arbeids- og sosialdepartementet	Arbeids- og velferdsetaten (NAV) Petroleumstilsynet Statens pensjonskasse
Barne- og familiedepartementet	Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet
Finansdepartementet	Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) Skatteetaten Tolletaten
Forsvarsdepartementet	Forsvaret Forsvarsbygg Forsvarsdepartementet Forsvarsmateriell
Helse- og omsorgsdepartementet	Direktoratet for E-helse Folkehelseinstituttet Helsedirektoratet
Justis- og beredskapsdepartementet	Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB) Kriminalomsorgsdirektoratet Nasjonal sikkerhetsmyndighet (NSM) Politi- og lensmannsetaten Utlendingsdirektoratet
Kommunal- og moderniseringsdepartementet	Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon (DSS) Statens kartverk Statsbygg
Kunnskapsdepartementet	Forsvarets forskningsinstitutt Høgskolen i Østfold Høgskulen på Vestlandet (HIB) Nord universitetet Norges forskningsråd Norges miljø- og biovitenskapelige universitet Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet (NTNU) Norsk institutt for bioøkonomi (NIBIO) OsloMet - storbyuniversitetet Statped Universitetet i Agder Universitetet i Bergen Universitetet i Oslo Universitetet i Stavanger Universitetet i Sørøst-Norge Universitetet i Tromsø - Norges arktiske universitet Veterinærinstituttet
Landbruks- og matdepartementet	Mattilsynet
Nærings- og fiskeridepartementet	Fiskeridirektoratet Havforskningsinstituttet Sjøfartsdirektoratet
Samferdselsdepartementet	Kystverket Statens vegvesen
Kulturdepartementet	Forvaltningsorganet for opplysningsvesenets fond

Tabell 1 Oversikt over statlige internrevisjoner per departement.

Det er ulikt hvordan virksomhetene velger å anskaffe og organisere sine internrevisjoner. I den ene enden har vi virksomheter som har egne interne interrevisjonsfunksjoner med flere ansatte, med unntak av Mattilsynet som kun har en ansatt, i den andre enden virksomheter som ikke har noen ansatte i internrevisjonen, men som kjøper både internrevisjonsfunksjonen og internrevisjonstjenestene eksternt. Det finnes ulike hybrider mellom disse to modellene. Det har siden DFØs første veileder fra 2011 blitt omtalt fem alternative hovedmodeller som også i dag praktiseres.

De største virksomhetene ut fra totale utgifter velger modell 1 – Egen enhet med fast ansatte internrevisorer, mens mindre virksomheter ofte velger modell 2 – Ansatt revisjonssjef med team fra egen virksomhet, modell 3 – Ansatt internrevisjonssjef med kjøp av eksterne tjenester, modell 4 – Felles internrevisjon på tvers av likeartede virksomheter eller modell 5 – Full outsourcing.

Figuren under viser fordelingen mellom valgte modeller for internrevisjon blant de totalt 46 virksomhetene i staten som har etablert, eller skal etablere, internrevisjon.



Figur 1 Oversikt over hvilke modeller for organisering av internrevisjon som er i bruk blant internrevisjoner i staten per 10.02.2021.

Det er 14 virksomheter med totale utgifter eller inntekter på over 1 mrd. kroner som ikke har en internrevisjon. De to største virksomhetene med hensyn til totale utgifter, har samtidig vesentlige inntekter (Statens lånekasse for utdanning og Husbanken).

35 av de 46 statlige virksomhetene med internrevisjonene har over 1 mrd. kroner i totale utgifter, og således har de fleste av de største virksomhetene, målt etter utgifter, etablert en internrevisjon. Samtidig mangler DFØ vurderinger fra åtte av virksomhetene med over 1 mrd. kroner i totale utgifter, det betyr ikke nødvendigvis at disse virksomhetene ikke har gjennomført en vurdering, men at kopi av vurderingene ikke er sendt til DFØ.

Punkt 4 i rundskriv R-117 stiller krav til at virksomhetene skal vurdere bruk av internrevisjon ut fra fastsatte vurderingskriterier som størrelse, kompleksitet, risiko, vesentlighet og virksomhetens kvalitet og modenhet på styring og kontroll. Videre skal virksomheten vurdere nytten og fordelene som etablering av en internrevisjon gir, opp mot kostnadene ved tiltaket.

Vurderingskriteriene er godt ivaretatt i mottatte vurderinger. De aller fleste virksomhetene har omtalt vurderingskriteriene i sine vurderinger og benyttet DFØs veiledningsmaterieell og sjekkliste som støtte i vurderingen.

Det er hovedsakelig tre kategorier av argumenter som går igjen blant virksomhetene som har gjennomført vurdering og som konkluderer negativt, altså ikke ønsker å etablere en internrevisjon:

1. Virksomhetene bruker allerede internrevisjonslignende gjennomganger som kan minne om internrevisjon, men som ikke tilfredsstillende kravene til innretning av en internrevisjon i punkt 5 i R-117 (mellomting mellom en 2. og 3. linjefunksjon) eller de kjøper internrevisjoner fra eksterne ad hoc ved behov.
2. Virksomhetene har et pågående forbedringsarbeid knyttet styring og kontroll til 1. eller 2. linjen³, eller har etter en vurdering identifisert forbedringsområder de ønsker å arbeide målrettet med i 1. eller 2. linjen. Virksomhetene argumenterer således med at det er hensiktsmessig å fortsette med, eller avslutte forbedringsaktivitetene, *før* de evt. ser det hensiktsmessig med en objektiv og uavhengig 3. linje funksjon i form av internrevisjon.
3. Virksomhetene vurderer at de ikke scorer spesielt høyt på de mer objektive vurderingskriteriene størrelse, kompleksitet, risiko og vesentlig, eller har tilfredsstillende kvalitet og modenhet på styring og kontroll.

Kategoriene av argumenter kombineres ofte med at virksomhetene mener kostnaden med å etablere en internrevisjon ikke kan forsvares i forhold til nytten ved heller å bruke ressursene på styrking av styring og kontroll i 1. eller 2. linjen.

Det er få av de mottatte vurderingene som beskriver kost/nytte. DFØ har imidlertid ikke grunnlag for å fastslå at det ikke har vært gjort kost/nytte-vurderinger selv om dette ikke fremkommer i selve vurderingsdokumentet. Det blir en viktig oppgave for DFØ fremover og de eksisterende internrevisjonene i staten å synliggjøre og kommunisere hvilke kostnader som er forbundet med en internrevisjon og hvilke gevinster/nytte internrevisjonene kan gi, og dele disse erfaringene med virksomheter som vurderer å etablere en internrevisjon.

Det er DFØs inntrykk at det har blitt en større modenhet og forståelse for hva internrevisjon er og hvilken merverdi en slik funksjon kan gi i statsforvaltningen etter reguleringen. Samtidig så viser kartlegginger DFØ har gjennomført og dialogen med statlige virksomheter at potensialet for samarbeid og deling blant de statlige internrevisjonene kan bli større for å få mer ut av knappe internrevisjonsressurser.

DFØ vil sammen med IIA Norge, som er det norske instituttet for den internasjonale internrevisjonsforeningen, fortsette arbeidet med å kople sammen og oppfordre statlige virksomheters internrevisjoner til å samarbeide og dele kunnskap og erfaringer.

³ For nærmere omtale av 1., 2. og 3. linjefunksjoner se DFØs veiledning *Trenger vi en internrevisjon?* <https://dfo.no/fagomrader/internrevisjon/veileder-trenger-vi-internrevisjon/hva-er-internrevisjon-i-en-statlig-sammenheng/hva-er-internrevisjon>

1 Bakgrunn og formål med oppsummeringen

Finansdepartementet (FIN) fastsatte 20. mai 2015 rundskriv R-117 *Internrevisjon i statlige virksomheter* med retningslinjer for internrevisjon i statlige virksomheter. Formålet med de nye kravene var å etablere mer forutsigbare rammer for internrevisjon i staten og tilrettelegge for økt bruk av internrevisjon, i hovedsak basert på den enkelte virksomhets vurdering av eget behov. Retningslinjene i rundskrivet gjaldt fra 1. juni 2015, rundskrivet ble oppdatert i 2016 og sist oppdatert 11. desember 2020.

Virksomhetens vurdering av bruk av internrevisjon skal sendes overordnet departement til orientering, med kopi til Riksrevisjonen og til Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) som forvalter av kravene i rundskrivet (jf. punkt 4 i rundskrivet).

Formålet med denne statusoppsummeringen er å vise en oversikt over hvilke internrevisjoner vi har i staten per 31.12.2020 og hvilke virksomheter som i 2020 var omfattet av kravet om å vurdere bruk av internrevisjon for første gang, eller på nytt etter første vurdering gjennomført i 2016. Videre oppsummere hvilke vurderinger DFØ har fått kopi av siden 2016 og hva som overordnet er konklusjonene og begrunnelsene i disse vurderingene. Dette er informasjon som DFØ får spørsmål om fra ulike interessenter og som det er hensiktsmessig å tilgjengeliggjøre på dfo.no. DFØ vedlikeholder en oversikt over statlige internrevisjoner med valgt modell og kontaktpersoner på dfo.no⁴ som supplement til oppsummeringen som ble gjort etter de første vurderingene i 2016⁵ og denne rapporten.

⁴ <https://dfo.no/fagomrader/internrevisjon/oversikt-over-statlige-virksomheter-med-internrevisjon>

⁵ DFØ skrev en oppsummering per juni 2016 etter nytt rundskriv R-117 og første runde med vurderinger; Oppsummering av statlige virksomheters vurdering av behovet for internrevisjon:

<https://dfo.no/filer/Fagomr%C3%A5der/Rapporter/2016/R0216-Oppsummering-av-statlige-virksomheters-vurdering-av-behovet-for-internrevisjon.pdf>

2 Fakta og tallgrunnlag

2.1 Populasjon

DFØ har utarbeidet en oversikt over virksomheter som er omfattet av kravet til å vurdere bruk av internrevisjon basert tall per 31. 12. 2019. Kilde for bruttobudsjetterte og nettobudsjetterte virksomheter er tall fra statsregnskapet for virksomheter med samlede utgifter eller samlede inntekter over 300 mill. kroner.

Oversikten i tabell 2 viser at det er 48⁶ statlige virksomheter som har over 300 mill. kroner i inntekter eller utgifter og som ikke har internrevisjon fra før basert på tall per 31.12.2019. Disse var dermed pålagt å vurdere bruk av internrevisjon for første gang eller på nytt i henhold til punkt 4 i R-117 i løpet av 2020. Oversikten viser også hvilket departement disse virksomhetene er underlagt.

Fagdepartement	Virksomhet
Arbeids- og sosialdepartementet	Arbeidstilsynet
Barne- og familiedepartementet	Fylkesnemndene for barnevern og sosiale saker
Finansdepartementet	Direktoratet for økonomistyring (DFØ) Finanstilsynet Statistisk sentralbyrå
Helse- og omsorgsdepartementet	Norsk pasientskadeerstatning Statens legemiddelverk
Justis- og beredskapsdepartementet	Domstolene i Norge
Klima- og miljødepartementet	Miljødirektoratet Norsk Polarinstitut Riksantikvaren
Kommunal- og moderniseringsdepartementet	Direktoratet for forvaltning og IKT (DIFI) Fylkesmannen i Aust- og Vest-Agder Fylkesmannen i Innlandet Fylkesmannen i Møre og Romsdal Fylkesmannen i Nordland Fylkesmannen i Oslo og Viken Fylkesmannen i Rogaland Fylkesmannen i Troms og Finnmark Fylkesmannen i Trøndelag Fylkesmannen i Vestfold og Telemark Fylkesmannen i Vestland Husbanken Nasjonal kommunikasjonsmyndighet
Kulturdepartementet	Arkivverket Lotteri- og stiftelsestilsynet Medietilsynet Nasjonalbiblioteket Norsk filminstitut Norsk kulturråd
Kunnskapsdepartementet	Høgskolen i Innlandet

⁶ DSB, DSS og Petroleurstilsynet vurdere bruk av internrevisjon før 2020.

	Høgskulen i Volda Integrerings- og mangfoldsdirektoratet Kompetanse Norge Kunsthøgskolen i Oslo Meteorologisk institutt Norges Handelshøyskole Norges musikkhøgskole Statens lånekasse for utdanning Unit - Direktoratet for IKT og fellestjenester Utdanningsdirektoratet
Landbruks- og matdepartementet	Landbruksdirektoratet
Nærings- og fiskeridepartementet	Konkurransetilsynet Registerenheten i Brønnøysund
Olje- og energidepartementet	Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) Oljedirektoratet
Samferdselsdepartementet	Jernbanedirektoratet
Utenriksdepartementet	Direktoratet for utviklingssamarbeid-NORAD

Tabell 2 Oversikt over virksomheter som er omfattet av kravet om å vurdere bruk av internrevisjon basert på 2019 tall.

2.2 DFØ mangler vurderinger

Per 10.02.2020 har DFØ mottatt kopi fra 29 av virksomhetene i tabell 2 over. Oversikten i tabell 3 under viser hvilke 19 virksomheter DFØ ikke har mottatt kopi fra da denne rapporten ble skrevet, men som var underlagt kravet om å vurdere bruk av internrevisjon, enten for første gang eller på nytt, i løpet av 2020. DFØ har ikke vært i kontakt med disse virksomhetene⁷.

Fagdepartement	Virksomhet
Arbeids- og sosialdepartementet	Arbeidstilsynet
Barne- og familiedepartementet	Fylkesnemndene for barnevern og sosiale saker
Helse- og omsorgsdepartementet	Norsk pasientskadeerstatning Statens legemiddelverk
Kommunal- og moderniseringsdepartementet	Nasjonal kommunikasjonsmyndighet
Kulturdepartementet	Lotteri- og stiftelsestilsynet Medietilsynet Nasjonalbiblioteket Norsk filminstitutt Norsk kulturråd
Kunnskapsdepartementet	Høgskolen i Innlandet Integrerings- og mangfoldsdirektoratet Kunsthøgskolen i Oslo Norges Handelshøyskole Norges musikkhøgskole

⁷ Påminnelse om kravet om å vurdere bruk av internrevisjon har vært kommunisert i Etatsstyringsnettverket til Finansdepartementet, på DFØs sosiale medie-kanaler og DFØs nettsider, samt i DFØs nyhetsbrev. Det ble våren 2020 gjennomført et webinar «Trenger vi en internrevisjon?» som omhandlet hva er internrevisjon og hvordan vurdere bruk av internrevisjon. Invitasjon til webinarer ble sendt til postmottak til virksomheter omfattet av kravet om å vurdere. Et e-læringskurs om samme tema ble også publisert på dfo.no/internrevisjon i juni 2020.

	Unit - Direktoratet for IKT og fellestjenester
Nærings- og fiskeridepartementet	Konkurransetilsynet
Olje- og energidepartementet	Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) Oljedirektoratet

Tabell 3 Oversikt over virksomheter DFØ ikke har mottatt kopi av vurdering fra (per 10.01.2020).

Ser vi på utgifter og inntekter knyttet til disse virksomhetene er det fem virksomheter som har utgifter over en mrd. kroner. Tabellen under er sortert på totale utgifter.

Virksomhet (T)	Totale utg.	Beløp 01-29	Beløp 30-99	Inntekter
Integrerings- og mangfoldsdirektoratet	13 433 715 915	325 430 451	13 108 285 464	43 295 169
Lotteri- og stiftelsestilsynet	1 981 378 639	102 130 588	1 879 248 051	98 805 303
Norsk kulturråd	1 655 057 182	235 409 331	1 419 647 851	67 996 297
Høgskolen i Innlandet	1 379 103 969			
Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE)	1 307 407 168	1 248 996 838	58 410 330	440 898 913
Norsk filminstitutt	751 175 500	133 224 896	617 950 604	32 466 925
Nasjonalbiblioteket	701 381 586	616 365 812	85 015 774	69 201 109
Arbeidstilsynet	696 037 596	690 300 152	5 737 444	99 590 413
Medietilsynet	596 125 143	64 871 771	531 253 372	15 110 470
Norges Handelshøyskole	592 096 144			
Nasjonal kommunikasjonsmyndighet	591 896 358	227 986 552	363 909 806	363 528 269
Oljedirektoratet	539 068 373	539 068 373		7 046 385 589
Statens legemiddelverk	426 590 197	375 486 237	51 103 960	409 319 852
Fylkesnemndene for barnevern og sosiale saker	410 395 215	405 840 215	4 555 000	19 587 384
Kunsthøgskolen i Oslo	370 111 232			
Unit - Direktoratet for IKT og fellestjenester	358 124 793			
Norsk pasientskadeerstatning	328 150 927	228 518 121	99 632 806	61 327 734
Norges musikkhøgskole	307 572 983			
Konkurransetilsynet	126 839 081	126 839 081		478 584 355

Tabell 4 Oversikt over utgifter og inntekter virksomheter DFØ ikke har mottatt kopi av vurdering fra (per 10.01.2020).

2.2.1 Søknader om utsatt frist og andre unntak

DFØ har ikke mottatt søknader om utsatt frist for vurdering.

2.2.2 Mottatte fellesvurderinger

10 av fylkesmannsembeter som var pålagt å vurdere internrevisjon, valgte å gjøre en felles vurdering og innsendelse tilsvarende som i 2016.

2.3 Konklusjoner mottatte vurderinger

Av virksomhetene som er pålagt å vurdere bruk av internrevisjon for første gang eller på nytt siden 2016, er det;

- fire som har vurdert og konkludert med å etablere en internrevisjon siden 2016

- 28 konkluderer med at de ikke ønsker å etablere internrevisjon på nåværende tidspunkt (Fylkesmannen har levert en vurdering som gjelder for 10 av embetene)
- 19 som DFØ per 10. februar 2021 ikke har mottatt vurdering fra (jf. omtale i 2.2)

I kap. 3.2 går vi nærmere inn på innholdet i mottatte vurderinger.

2.3.1 Involvering av departementene

Henvisninger i de mottatte vurderingene viser at departementene ofte har omtalt rundskriv R-117 og krav om å vurdere bruk av internrevisjon i styringsdialogen til sine underliggende virksomheter.

3 Sammenstilling og vurdering

I dette kapitlet har vi oppsummert i hvilken grad vurderingene omfatter en beskrivelse av vurderingskriteriene og vurdering av kost/nytte, jf. krav i punkt 4 i rundskriv R-117.

Videre har vi sett nærmere på hvilke virksomheter som har konkludert «Ja» og hvilke som har konkludert «Nei». For virksomheter som har konkludert med å etablere en internrevisjon ser vi på valg av modell.

For virksomheter som konkluderer med ikke å etablere en internrevisjon, har vi forsøkt å gi et inntrykk av hvilke argumenter som har vært avgjørende for virksomhetene.

3.1 Omtale av vurderingskriterier i R-117

I vurderingen av behovet for internrevisjon skal følgende vurderingskriterier inngå:

1. Virksomhetens kompleksitet og størrelse (inkludert samlete utgifter og inntekter)
2. Virksomhetens risiko og vesentlighet
3. Kvaliteten og modenheten på virksomhetens styring og kontroll

Virksomheten skal vurdere nytten og fordelene som etablering av en internrevisjon gir, opp mot kostnadene ved tiltaket.

Det er en gjennomgående trend at virksomhetene som har konkludert med å etablere en internrevisjon, vurderer at de scorer høyt på en eller flere av de mer objektive kriteriene størrelse, kompleksitet, risiko og vesentlighet. Flere peker i tillegg på utfordringer med kvaliteten og modenheten på styring og kontroll, men ingen vurderer dette som et avgjørende kriterium alene for opprettelse av internrevisjon.

Det bør presiseres at i hvilken grad virksomhetene har gjort en vurdering i henhold til vurderingskriteriene i punkt 4 i R-117, er en tolkning DFØ har gjort basert på gjennomlesning av vurderingene i 2016 og 2020. Det er fullt mulig at virksomhetene har underlagsmateriale/dokumentasjon for vurdering av vurderingskriterier og kost-nytte som ikke er medtatt og omtalt i vurderingen som er sendt til departementet med kopi til DFØ.

Det kan også nevnes at de mottatte vurderingene er svært varierende med hensyn til lengde og innhold. Prosessen med å gjennomføre vurderingen i den enkelte virksomhet, argumenter, vurderinger mv, er ikke nødvendigvis gjenspeilt i brevet med vurdering sendt til departementet. Det er således vanskelig å avgjøre i hvilken grad den enkelte virksomhet har hatt en tilstrekkelig forankret og god prosess i forbindelse med vurderingen, utelukkende utfra innholdet i de enkelte vurderingene. Det er likevel DFØs hovedinntrykk at det har vært gode prosesser og gjort gode vurderinger opp mot vurderingskriteriene. Flere har satt ned arbeidsgrupper som har involvert bredt og gjort grundige vurderinger av behovet. Det blir vist til DFØs veiledningsmaterieell og sjekklister i de fleste vurderingene.

Under følger en nærmere oppsummering av vurderingene knyttet til vurderingskriteriene.

3.1.1 Omtale av vurderingskriteriene størrelse, kompleksitet, risiko og vesentlighet

Vurderingskriteriene størrelse, kompleksitet, risiko og vesentlighet knytter seg til mer eller mindre «objektive» kriterier. Behovet for en internrevisjon er normalt større, jo større og mer kompleks, risikoutsatt og vesentlig virksomheten er, fordi kravene og utfordringene knyttet til styring og kontroll da er betydelig høyere. Uavhengige og objektive bekreftelser og råd fra internrevisjonen vil være nyttige for virksomhetslederen i slike virksomheter. Virksomhetens størrelse vil også kunne forsvare kostnaden med å opprette en slik funksjon.

Alle av de mottatte vurderingene omtaler disse vurderingskriteriene.

Virksomhetene som har besluttet å etablere en internrevisjon har alle vurdert seg til høy eller svært høy knyttet til ett eller flere av de objektive kriteriene.

3.1.2 Omtale av vurderinger av kvalitet og modenhet på styring og kontroll

Kvaliteten og modenheten på virksomhetens styring og kontroll er det minst objektive av vurderingskriteriene.

Det er trolig ingen entydig sammenheng mellom en virksomhets behov for internrevisjon og modenheten og kvaliteten på styring og kontroll, ettersom internrevisjon er et nyttig verktøy både for virksomheter med en moden styring og kontroll (stor bruk av bekreftelsesrevisjoner) og virksomheter med umoden styring og kontroll (stor grad av rådgivning). Det er derfor nødvendig å se virksomhetenes vurdering av kvalitet og modenhet på styring og kontroll i sammenheng med de mer objektive kriteriene omtalt over og status på virksomhetens styring og kontroll i 1. og 2. linjen.

En stor andel av virksomhetene som har vurdert, har vurdert at deres kvalitet og modenhet på styring og kontroll har forbedringspotensial, men at ikke nødvendigvis internrevisjon er rett tiltak for å bøte på dette.

3.1.3 Omtale av kost/nytte i vurderingene

Bestemmelsene om økonomistyring punkt 2.4, fastsetter at ved etablering av kontrolltiltak skal virksomhetens ledelse vurdere hvilke kostnader tiltaket medfører, målt opp mot den nytte og de fordeler som kan oppnås. Rundskriv R-117 inneholder et eksplisitt krav til å vurdere nytte og fordeler som etablering av internrevisjon gir, opp mot kostnader ved tiltaket.

I de fleste mottatte vurderingene i 2016 (52 av 61) fremkom det eksplisitt at virksomheten hadde vurdert kostnaden med å opprette en internrevisjon opp mot nytten/merverdien en slik funksjon kan gi. I de resterende manglet det en beskrivelse av kost/nytte. Dette kriteriet er «tynnest» omtalt i vurderinger mottatt også etter 2016 og frem til 2020.

Dette kan indikere at det er utfordrende å kvantifisere både kostnads- og nyttesiden ved å etablere en internrevisjon. Det er noe enklere å kvantifisere kostnadssiden sammenlignet med nyttesiden, men det er likevel store variasjoner og mye usikkerhet knyttet til hva internrevisjon koster. Dette avhenger blant annet av valg av modell og antallet internrevisjonsprosjekter den enkelte virksomhet vil ha bruk for. Utfordringer med å kvantifisere kost/nytte var også en erkjennelse fra arbeidet i arbeidsgruppen som utredet bruk av internrevisjon i staten.

I DFØs veiledning *Trenger vi en internrevisjon*, inngår en sjekklister hvor vurderingskriteriene størrelse, kompleksitet, risiko og vesentlighet, samt kvalitet og modenhet på styring og kontroll er eksemplifisert og operasjonalisert. Dette har vært til god støtte for virksomhetene i vurderingen. Det

er ikke på samme måte gitt et verktøy til kost/nyttevurderinger i veiledningsmateriellet til DFØ (for ytterligere omtale av bruk av DFØs veiledningsmaterieill, se punkt 3.5).

Vårt inntrykk er at vurderinger knyttet til kost/nytte av en internrevisjon har vært sentrale spørsmål virksomhetene har diskutert og vurdert, selv om beregninger ikke eksplisitt fremkommer i vurderingene. Det blir en viktig oppgave for DFØ og de eksisterende internrevisjonene i staten å synliggjøre og kommunisere hvilke kostnader som er forbundet med en internrevisjon og hvilke gevinster/nytte internrevisjonene kan gi, og dele disse erfaringene med virksomheter som vurderer å etablere en internrevisjon.

3.2 «Nye» internrevisjoner i staten siden 2016

Det er etablert få nye internrevisjoner i staten siden 2016-vurderingen. Mens det i 2016 var 22 virksomheter som vurderte og konkluderte med å etablere en internrevisjon, er det siden 2016 kun DSS, DSB, Petroleumstilsynet og DFØ som har valgt å etablere internrevisjon.

Oversikten under viser hvilke 22 virksomheter som i 2016 konkludert med å etablere en internrevisjon og modell for organisering. Disse har fått en særlig oppfølging av DFØ etter 2016 med hensyn til kartlegging av kompetansebehov og tilbud om kurs.

Virksomhetene er sortert etter størrelse på utgifter per 31.12.2015. Tallene er i hele 1000 kroner.⁸

Virksomhet	Totale utg.	Beløp 01-29	Beløp 30-99	Inntekter	Modell
Politi- og lensmannsetaten	16 062 635	16 033 455	29 180	2 423 364	Modell 1
Helsedirektoratet	14 031 135	1 866 834	12 164 301	244 654	Modell 1
Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet	9 294 412	6 995 037	2 299 375	1 674 633	Modell 1
Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet	7 932 038	7 261 570	670 468	-	Modell 5
Direktoratet for utviklingssamarbeid-NORAD	4 740 280	335 245	4 405 035	111 691	Ikke avklart
Kriminalomsorgsdirektoratet	4 381 980	4 256 803	125 178	437 921	Modell 2
Universitetet i Tromsø - Norges arktiske universitet	3 646 842	3 335 648	311 194	-	Modell 5
Kystverket	2 793 559	1 978 990	814 569	966 188	Modell 1
Høgskolen i Sørøst-Norge	1 892 177	1 806 525	85 652	-	Modell 5
Norges miljø- og biovitenskapelige universitet	1 731 967	1 419 454	312 513	-	Modell 5
Nasjonalt folkehelseinstitutt	1 682 211	1 647 198	35 013	611 129	Modell 1
Universitetet i Stavanger	1 647 338	1 563 048	84 290	-	Modell 4
Nord universitet	1 236 514	1 204 542	31 972	-	Modell 4
Universitetet i Agder	1 206 939	1 174 027	32 912	-	Modell 4
Høgskolen i Bergen	1 121 438	1 065 033	56 405	-	Modell 4
Norsk institutt for bioøkonomi	753 301	693 337	59 964	-	Modell 5

⁸ Tabellen er hentet fra rapporten Oppsummering av statlige virksomheters vurderinger i 2016. Direktoratet for e-helse og Forsvarsmaterieill ble opprettet 1.1.2016. Vi hadde dermed ingen 2015-tall for disse to virksomhetene. Videre hadde vi ikke tall på inntekter for nettobudsjetterte virksomheter. Norad har ikke etablert internrevisjon som planlagt etter vurderingen i 2016, men melder om at de vil heller komme tilbake med ny vurdering av etablering av internrevisjon i 2021.

Sammenstilling og vurdering

Statped (Statlig spesialpedagogisk støttesystem)	664 778	658 153	6 625	115 226	Modell 5
Høgskolen i Østfold	618 668	602 697	15 971	-	Modell 5
Fiskeridirektoratet	479 656	432 042	47 614	598 307	Modell 5
Veterinærinstituttet	347 013	347 013	-	-	Modell 5
Forsvarsmateriell	-	-	-	-	Modell 4
Direktoratet for e-helse	-	-	-	-	Modell 5

Tabell 5 Oversikt over virksomheter som i 2016 vurderingen konkluderte med å etablere en internrevisjon. Tabell hentet fra rapporten Oppsummering av statlige virksomheters vurdering av internrevisjon i 2016.

3.2.1 Planer for videre arbeid med å etablere internrevisjon og valg av modeller

I DFØs veiledningsmateriell *Trenger vi en internrevisjon?* har vi omtalt fem modeller knyttet til organisering av en internrevisjon.

Under følger en kort oppsummering av valgte modeller.

Modell 1 - Egen organisatorisk enhet med fast ansatte revisorer

Det er per 31.12.2020 14 virksomheter med denne modellen. Alle disse med unntak av Mattilsynet har flere ansatte internrevisorer.

Det er ingen av virksomhetene som har vurdert og konkludert med å etablere en internrevisjon etter 2016 som har valgt denne modellen.

Tolletaten og OsloMet (tidligere Høgskolen i Oslo/Akershus) har gått fra modell 1 til modell 5 siden 2016.

Modell 2 – Ansatt revisjonssjef med team fra egen virksomhet

Det er per 31.12.2020 fire virksomheter med denne modellen. En virksomhet har valgt denne modellen siden 2016, dette er Petroleumstilsynet.

Petroleumstilsynet nedsatte i 2018 en arbeidsgruppe som skulle vurdere behovet for en internrevisjon og har besluttet å bruke internrevisjon ved behov basert ledelsens årlige gjennomgang. Det vil også her bli benyttet interne ressurser til internrevisjonen.

Modell 3 – Ansatt revisjonssjef som kjøper eksterne tjenester

Det er per 31.12.2020 tre virksomheter med denne modellen. Helsedirektoratet, Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap og DFØ. To virksomheter har valgt denne modellen siden 2016. Både DSB og DFØ har valgt en hybrid mellom modell 2 og 3 som betyr at det blir ansatt en internrevisjonssjef som får budsjett til kjøp av eksterne tjenester og hvor en bruker interne ressurser dersom det er hensiktsmessig.

Som følge av at Direktoratet for nødkommunikasjon ble en del av DSB i 2017 har virksomheten gjort en ny vurdering i 2018 og vurdert seg som så kompleks og stor at en internrevisjonsfunksjon ble etablert høsten 2019.

DFØ vurderte våren 2020 bruk av internrevisjon for tredje gang og konkluderte med at virksomheten nå var moden for å etablere en internrevisjon. Ettersom DFØ har en bred portefølje og strenge krav til sine IT- systemer med behov for IT revisjoner, valgte DFØ en modell med fast ansatt leder for internrevisjonen med budsjett for kjøp av tjenester ved på IT revisjon og ved andre

spesialbehov. Det vil også kunne være aktuelt å bruke team fra egen virksomhet hvor dette er aktuelt avhengig av område som revideres. DFØ får derfor mest sannsynlighet en hybrid av modell 2 og 3. Internrevisjonen vil bli etablert våren 2021.

Modell 4 – Felles internrevisjonsfunksjon på tvers av likeartede virksomheter

Det er per 31.12.2020 ni virksomheter med denne modellen. Virksomheter i forsvarssektoren og flere virksomheter i Universitet og høyskolesektoren har valgt å dele på internrevisjonsfunksjonen. Ingen av disse har etablert internrevisjon etter 2016. Det er ingen virksomheter som har valgt denne modellen siden 2016 vurderingen.

Modell 5 – Full outsourcing

Det er per 31.12.2020 16 virksomheter med denne modellen. Kun en virksomhet har valgt denne modellen etter 2016, dette er Departementenes sikkerhet- og serviceorganisasjon (DSS). DSS viser til etatsstyringsmøte i mars 2017 hvor de er bedt om å gjøre en ny vurdering av departementet. Denne resulterte i at DSS valgte å etablere en internrevisjon etter modell 5.

3.3 Internrevisjoner i staten totalt - eksisterende og nye internrevisjonsfunksjoner i staten

Oversikten i tabell 6 under viser alle internrevisjonene i staten per 31.12.2020. Dette omfatter både de som har etablert en internrevisjon siden 2016-vurderingen og DFØ som planlegger å etablere internrevisjon i 2021 (DFØ). Oversikten er med tilhørende fagdepartement og modell for organisering av internrevisjonsfunksjonen⁹.

Departement tilhørighet og virksomhet med internrevisjon	Modell
Arbeids- og sosialdepartementet	
Arbeids- og velferdsetaten (NAV)	1
Petroleumstilsynet	2
Statens pensjonskasse	5
Barne- og familiedepartementet	
Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet	1
Finansdepartementet	
Direktoratet for økonomistyring (DFØ)	3
Skatteetaten	1
Tolletaten	5
Forsvarsdepartementet	
Forsvaret	1
Forsvarsbygg	4
Forsvarsdepartementet	4
Forsvarsmateriell	4
Helse- og omsorgsdepartementet	
Direktoratet for E-helse	5
Folkehelseinstituttet	1
Helsedirektoratet	3
Justis- og beredskapsdepartementet	

⁹ Forvaltningsorganet for Opplysningsvesenets fond (mangler tall) har også internrevisjon, men er ikke tatt med i oversikten i tabell 6.

Sammenstilling og vurdering

Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB)	3
Kriminalomsorgsdirektoratet	2
Nasjonal sikkerhetsmyndighet (NSM)	4
Politi- og lensmannsetaten	1
Utlendingsdirektoratet	1
Kommunal- og moderniseringsdepartementet	
Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon (DSS)	5
Statens kartverk	2
Statsbygg	1
Kunnskapsdepartementet	
Forsvarets forskningsinstitutt	4
Høgskolen i Østfold	5
Høgskulen på Vestlandet (HIB)	4
Nord universitetet	4
Norges forskningsråd	1
Norges miljø- og biovitenskapelige universitet	5
Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet (NTNU)	5
Norsk institutt for bioøkonomi (NIBIO)	5
OsloMet - storbyuniversitetet	5
Statped	1
Universitetet i Agder	4
Universitetet i Bergen	5
Universitetet i Oslo	1
Universitetet i Stavanger	4
Universitetet i Sørøst-Norge	5
Universitetet i Tromsø - Norges arktiske universitet	5
Veterinærinstituttet	5
Kunnskapsdepartementet	
Forvaltningsorganet for opplysningsvesentets fond	5
Landbruks- og matdepartementet	
Mattilsynet	1
Nærings- og fiskeridepartementet	
Fiskeridirektoratet	5
Havforskningsinstituttet	2
Sjøfartsdirektoratet	1
Samferdselsdepartementet	
Kystverket	1
Statens vegvesen	1

Tabell 6 Oversikt over virksomheter med internrevisjon med tilhørende departementstilknytning og modell

Forsvarsdepartementet er det eneste departementet med en internrevisjon. Forsvarssektoren har en konsernmodell hvor de ulike virksomhetene i sektoren kjøper internrevisjonstjenester fra Forsvarsdepartementets internrevisjon (modell 4). Nasjonal sikkerhetsmyndighet, som siden mai 2019 administrativt ligger under Justis- og beredskapsdepartementet, kjøper også internrevisjonstjenester fra Forsvarsdepartementets internrevisjon. Forsvarssjefen har sin egen internrevisjon (modell 1).

Kunnskapsdepartementet har flest underliggende virksomheter med internrevisjon. Dette er en sektor som trolig vil ha nytte av flere samarbeidsordninger. Enten i form av deling av internrevisjonsfunksjon og internrevisjoner, slik som enkelte allerede har valgt i dag (Høgskulen på Vestlandet, Universitetet i Agder, Nord universitet og Universitetet i Stavanger), eller ved felles rammeavtale for innkjøp av revisjonstjenester (NTNU og Høgskolen i Østfold nevner denne muligheten i sine vurderinger fra 2016).

DFØ er kjent med at Utenriksdepartementet har vurdert samarbeidsordninger for internrevisjon, samt at det eksisterer et internrevisjons- og tilsynsnettverk i for virksomheter under Klima- og miljødepartementet.

Samarbeidsordninger kan også være aktuelt under andre departementer, eller på tvers av departement. Eksempelvis er det vanlig at virksomheter har budsjett for kjøp av internrevisjonstjenester fra eksterne på spisskompetanseområder, særlig knyttet til IKT/IT revisjon. Felles rammeavtale om kjøp av IKT-revisjoner kan eksempelvis være aktuelt for virksomheter i samme sektor. Fellesavtalen på kjøp av internrevisjonstjenester i regi av Statens innkjøpssenter gikk ut 31.12.2020, det eksisterer derfor ikke noe statlige fellesavtale på kjøp av internrevisjon lengre.

Nye internrevisjoner har mye å lære av allerede eksisterende/erfarne internrevisjoner, enten i egen sektor, eller fra andre sektorer med likeartede ansvarsområder. Når det gjelder styringsprosesser og rammeverk for virksomhetsstyring, herunder risikostyring og internkontroll eller støtteprosesser som HR, IKT, Anskaffelser mv., har statlige virksomheter stort potensial for samarbeid og deling ettersom god praksis på disse områdene ofte er like uavhengig av egenart. Samtidig er statlige virksomheter underlagt mye av det samme regelverket og har samme statlig årshjulet som følger statsbudsjettprosessen. I en liten kartlegging foretatt av DFØ blant de statlige internrevisjonene i 2020 kom det frem at det var mange av de samme revisjonstemaene på revisjonsplanene til de statlige virksomhetene siste to år. Temaene som hyppigst stod på revisjonsplanen i 2019/2020 var:

1. Virksomhetsstyring
2. Risikostyring
3. Anskaffelser, innkjøp og logistikk
4. Varsling
5. Prosjektstyring
6. Informasjonssikkerhet og GDPR

Det kan være merverdi knyttet til samarbeid i planleggingsfasen til slike revisjoner (revisjonstilnærming, revisjonsprogram og revisjonskriterier etc.) og ikke minst i deling av revisjonsfunn, anbefalinger og god praksis.

3.4 Virksomheter som konkluderer med *ikke* å etablere internrevisjon

Oversikten i tabell 5 under viser hvilke 32 virksomheter som DFØ har mottatt kopi av vurdering fra og som etter en vurdering konkluderer med *ikke* å etablere en internrevisjon. Oversikten viser også utgifter og inntekter for disse virksomhetene.

Virksomhet	Totale utg.	Beløp 01-29	Beløp 30-99	Inntekter
Statens lånekasse for utdanning	35 818 973 804	406 410 429	35 412 563 375	22 848 101 630
Husbanken	26 441 558 382	359 192 928	26 082 365 454	16 494 493 754
Jernbanedirektoratet	25 792 558 939	506 150 830	25 286 408 109	51 702 055
Landbruksdirektoratet	17 215 805 309	310 582 758	16 905 222 550	529 974 104

Sammenstilling og vurdering

Utdanningsdirektoratet	12 918 263 117	3 379 626 128	9 538 636 990	75 820 207
Direktoratet for utviklingssamarbeid	11 863 684 896	382 841 669	11 480 843 227	55 012 357
Domstolene i Norge	4 972 711 198	4 972 325 153	386 045	491 165 899
Miljødirektoratet	3 717 366 246	1 734 255 082	1 983 111 164	343 963 991
Fylkesmannen i Oslo og Viken	2 012 281 238	833 679 872	1 178 601 366	74 622 755
Registerenheten i Brønnøysund	965 503 271	847 377 540	118 125 731	830 141 317
Statistisk sentralbyrå	914 899 432	882 465 813	32 433 618	310 830 680
Kompetanse Norge	871 364 731	338 368 908	532 995 823	24 148 851
Fylkesmannen i Vestland	865 851 639	418 235 752	447 615 888	44 122 565
Riksantikvaren	726 964 966	242 659 962	484 305 004	22 667 996
Fylkesmannen i Trøndelag	650 877 469	370 637 380	280 240 088	46 004 908
Direktoratet for forvaltning og IKT (DIFI)	617 487 883	599 549 076	17 938 807	134 652 767
Fylkesmannen i Innlandet	586 219 996	323 768 588	262 451 409	37 369 346
Fylkesmannen i Troms og Finnmark	577 126 725	290 465 127	286 661 598	19 254 757
Meteorologisk institutt	533 176 750			
Arkivverket	503 477 540	497 656 562	5 820 978	54 191 526
Fylkesmannen i Vestfold og Telemark	497 171 187	298 820 312	198 350 875	43 687 768
Fylkesmannen i Aust- og Vest-Agder	471 247 718	300 679 150	170 568 568	26 272 132
Fylkesmannen i Rogaland	455 970 651	262 227 777	193 742 874	28 192 353
Finanstilsynet	449 436 477	417 045 457	32 391 020	49 589 247
Høgskulen i Volda	409 966 040			
Fylkesmannen i Nordland	394 797 226	209 159 622	185 637 604	23 748 954
Norsk Polarinstitut	364 721 229	360 432 229	4 289 000	108 195 951
Petroleumsstilsynet	336 361 983	333 373 352	2 988 631	223 848 749
Fylkesmannen i Møre og Romsdal	325 430 242	181 254 449	144 175 793	18 154 534

Tabell 7 Virksomheter som konkluderer med å ikke etablere en internrevisjon på nåværende tidspunkt.

Det er ni av disse som har samlede inntekter eller utgifter over én mrd. kroner. Integrerings- og mangfoldsdirektoratet, Lotteri- og stiftelsestilsynet, Norsk kulturråd og Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) har også store utgifter over en mrd. kroner, men DFØ har ikke mottatt kopi av deres vurdering og disse inngår derfor ikke i oversikten i tabell 7.

De største virksomhetene med hensyn til totale utgifter har også vesentlige øvrige utgifter (post 30–99) i form av utlån, tilskudd eller investeringer, sammenlignet med driftsutgiftene.

Statens lånekasse for utdanning og Husbanken har samtidig med store totale utgifter, store inntekter.

3.4.1 Avgjørende kriterier for negativ konklusjon

Det er ingen tydelig trend knyttet til hva som er avgjørende argumenter for ikke å opprette en internrevisjon blant virksomhetene som konkluderer negativt, men det er hovedsakelig tre kategorier av argumenter som går igjen:

1. Virksomheter bruker allerede internrevisjonslignende gjennomganger som kan minne om internrevisjon, men som ikke tilfredsstillende kravene i punkt 5 i R-117 (mellomting mellom en 2. og 3. linjefunksjon¹⁰) eller de kjøper internrevisjoner fra eksterne ad hoc ved behov.
2. Virksomhetene har allerede et pågående forbedringsarbeid knyttet styring og kontroll til 1. eller 2. linjen, eller har etter en vurdering identifisert forbedringsområder de ønsker å arbeide målrettet med i 1. eller 2. linje. Virksomhetene argumenterer således med at det er hensiktsmessig å fortsette med, eller avslutte forbedringsaktivitetene, før de evt. ser det hensiktsmessig med en objektiv og uavhengig 3. linje funksjon i form av internrevisjon.
3. Flere av virksomhetene vurderer også at de ikke scorer spesielt høyt på samtlige av de mer objektive kriteriene størrelse, kompleksitet, risiko og vesentlig, og har tilfredsstillende kvalitet og modenhet på styring og kontroll.

Disse tre kategoriene av argumenter kombineres med at virksomhetene mener kostnaden med å etablere en internrevisjon ikke kan forsvares i forhold til nytten ved heller å bruke ressursene på styrking av styring og kontroll i 1. eller 2. linjen.

Det er vanskelig å plassere virksomhetene i kun en av kategoriene over, da det ofte gjenspeiles flere argumenter i hver vurdering og det ikke alltid er tydelig hva som vektlegges mest.

3.4.2 Internrevisjonslignende ordninger som er i bruk blant virksomheter som har konkludert med ikke å etablere en internrevisjon

Flere av virksomhetene som ikke skal etablere en internrevisjon, bruker internrevisjonslignende gjennomganger på deler av virksomheten per i dag. Under har vi oppsummert ordninger som disse virksomhetene viser til i sine vurderinger:

- Jernbanedirektoratet har gjennomført interne revisjoner ved kjøp av eksterne tjenester (brukt Fellesavtalen på internrevisjonstjenester) siden oppstart av virksomheten i 2017. Jernbanedirektøren vurderer at dagens innretning og praksis med å gjennomføre interne revisjoner opprettholdes uten å etablere en internrevisjonsfunksjon etter kravene i R-117.
- Utdanningsdirektoratets sin konklusjon er at direktoratet i 2021 skal gjennomføre en helhetlig og enkeltstående revisjon. Basert på denne revisjonen vil direktoratet ta stilling til om det er behov for en permanent internrevisjonsfunksjon i direktoratet. I tillegg vil de internt vurdere behovet for tiltak for helhetlig styring innen den teknologiske porteføljen.
- Miljødirektoratet opplyser om at de gjennomfører eksterne revisjoner av informasjonssikkerhet og miljøledelse og at de er sertifiserte etter ISO27001 standarden på informasjonssikkerhet.

Videre gjennomfører de årlig flere større evalueringer av ulike tilskuddsordninger, virkemidler eller ansvarsområder. Flere evalueringer gjennomføres av en ekstern 3. part, eksempelvis evalueringer av måloppnåelsen på definerte innsatsområder/prosesser og årlige evalueringer av utvalgte tilskuddsordninger.

¹⁰ For nærmere omtale av 1., 2. og 3. linjefunksjoner se DFØs veiledning Trenger vi en internrevisjon? <https://pub.dfo.no/trenger-vi-en-internrevisjon/del-1-hva-er-internrevisjon-i-en-statlig-sammenheng/hva-er-internrevisjon/2/>

For å videreutvikle styringen og kontrollen i direktoratet ytterligere, har de opprettet et tverrfaglig team for evalueringer. Teamet skal legge til rette for mer systematisk og målrettet arbeid med evalueringer for å styrke kunnskapsgrunnlaget og få til mer læring på tvers. Teamet skal bistå og gi råd til avdelingene om evalueringer, ha oversikt over gjennomførte evalueringer og over oppfølgingen av funn og tiltak. Teamet skal foreslå områder/prosesser som det kan være nyttig å evaluere for direktøren. Dette teamet vil på mange måter ha en tilsvarende funksjon som internrevisjon.

- Husbanken har allerede en egen kontrollenhet. Denne kontrollenheten rapporterer direkte til direktøren. Husbanken vurderer at dersom en sammenligner nåværende modell med egen kontrollenhet med en tradisjonell internrevisjonsmodell vil disse i stor grad ha samme gjennomføringsevne med samme risikoreduserende effekt. Personlige egenskaper, kompetanse og kapasitet er faktorer som påvirker resultater i større grad enn valg av modell. Husbanken har vurdert de positive og negative effektene og konkluderer med at dagens modell med intern kontrollenhet videreføres da dette er best tilpasset Husbankens virksomhet og ressursituasjon.
- Riksantikvaren skriver at de har etablert *nettverk for intern revisjon og tilsyn* i miljøfamilien lignende modell 4 og at dette styrkes og videreutvikles, videreføres og gjøres mer aktivt. De ønsker å benytte seg videre av dette revisjonsnettverket for å videreutvikle egen internrevisjonskompetanse og trekke på kompetanse og ressurser i dette nettverket.

3.4.3 Plan for videre arbeid med styring og kontroll

Hovedvekten av virksomhetene som konkluderer med at de ikke skal etablere en internrevisjon, omtaler plan for videre arbeid med å styrke styring og kontroll i sine vurderinger. Det er DFØs hovedinntrykk at virksomhetene gjennom arbeidet med å utarbeide vurderingen har fått økt bevissthet knyttet til status på egen styring og kontroll, ut fra vurdering av virksomhetens størrelse, kompleksitet, risiko og vesentlighet samt modenheten og kvaliteten på styring og kontroll. Dette har trolig også bidratt til at virksomhetene har fått på plass konkrete planer om tiltak for hvordan utbedre svakheter.

3.5 Bruk av DFØs veiledningsmaterieil

DFØ publiserte 20. mai 2015 i forbindelse med utsendelse av rundskriv R-117, veiledningsmateriellet *Trenger vi en internrevisjon? – Veiledning for statlige virksomheter som skal vurdere å etablere en internrevisjon*. Veiledningsmateriellet består av en Del 1 som beskriver *hva* internrevisjon er, samt en mer praktisk rettet Del 2, som sier noe om *hvordan* virksomhetene kan gjennomføre en vurdering. Veiledningen er siden oppdatert og digitalisert og finnes nå i form av en digital veileder og et digitalt kurs på dfo.no/internrevisjon/veiledning.

Formålet med veiledningsmateriellet var å gi virksomhetene som er omfattet av kravet om å vurdere bruk av internrevisjon, et godt grunnlag både for å forstå hva internrevisjon er og hvilken merverdi en slik funksjon kan gi, og en fremgangsmåte knyttet til å gjennomføre vurderingen, slik at denne ble gjort på mest mulig ensartet måte. Del 2 inneholder også en sjekklister som eksemplifiserer og operasjonaliserer de pålagte vurderingskriteriene størrelse, kompleksitet, risiko, vesentlighet og modenhet og kvalitet på styring og kontroll.

Nesten alle virksomheter vi har mottatt vurderinger fra siden 2016 og frem til 2020, oppgir eksplisitt at de har benyttet veiledningsmateriellet fra DFØ. Flere av disse virksomhetene har også

valgt å legge ved kopi av utfylt sjekklister knyttet til hovedkriteriene størrelse, kompleksitet, risiko, vesentlighet og kvalitet og modenhet på styring og kontroll.

Det er ingen krav til bruk av veiledningsmateriellet til DFØ og det er trolig flere som har benyttet dette veiledningsmateriellet enn de som oppgir dette i sine vurderinger. DFØ kjenner til flere slike eksempler.

Flere har gitt tilbakemeldinger om at det har vært nyttig å ha et veiledningsmaterieell å støtte seg på i arbeidet med vurderingen. Kartlegginger gjennomført i 2016 og 2018 gir ikke indikasjoner på at det er behov for annet veiledningsmaterieell på Internrevisjon.

DFØ kartla også i 2019 ønsker og behov blant de nye internrevisjonene for digitalt kurs om internrevisjon utviklet av IIA Norge. Det var svært få statlige virksomheter med internrevisjon som benyttet seg av tilbudet om å ta dette kurset på DFØs regning.

4 Avsluttende kommentarer

4.1 Blir formålet med reguleringen oppnådd?

Per juni 2014 viste rapporten *Bruk av internrevisjon i staten* og kartleggingen at 22¹¹ statlige virksomheter benyttet internrevisjon.

Per 20. juni 2016 hadde ytterligere 22¹² virksomheter allerede tatt i bruk, eller besluttet å ta i bruk internrevisjon innen 3 år.

Per 31.12.2020 er det ytterligere fire nye virksomheter som har vurdert og konkludert med å etablere en internrevisjon. Totalt er det således 46 statlige virksomheter, inkludert Forsvarsdepartementet, som har etablert eller konkludert med å etablere internrevisjon.

Formålet med reguleringen og de nye kravene om internrevisjon er ifølge rundskriv R-117 å etablere mer forutsigbare rammer for internrevisjon i staten og tilrettelegge for økt bruk av internrevisjon, i hovedsak basert på den enkelte virksomhets vurdering av eget behov.

Formålet med R-117 er i stor grad oppnådd, i og med at en stor andel nye internrevisjoner i staten er etablert etter reguleringen kom. Samtidig er det fortsatt et potensiale for å opparbeide mer kunnskap i statsforvaltningen om hva internrevisjon er og hvilken merverdi det gir, både hos virksomheter, men kanskje særlig hos departementer, ettersom disse ikke er direkte omfattet av kravet om å vurdere bruk av internrevisjon. Denne modningen tar tid. Departementenes rolle i forhold til virksomheter som er pålagt å vurdere bruk av internrevisjon og departementets rolle overfor virksomheter med etablert internrevisjon er ikke ubetydelig. DFØ vil vurdere å ha større fokus på å opparbeide kunnskap om internrevisjon også på departementsnivå fremover.

Det er trolig også oppnådd en økt bevissthet knyttet til egen styring og kontroll i virksomhetene som har gjennomført en vurdering. Flere av de mottatte vurderingene peker på identifiserte forbedringsområder i den interne styringen og kontrollen, og flere har utviklet en plan for videre arbeid for å utbedre disse forbedringsområdene.

Punkt 4 i rundskriv R-117 stiller krav om at vurderingen skal gjøres regelmessig og minst hvert fjerde år. Ved vesentlige endringer i risikobildet eller i virksomheten for øvrig, skal en ny vurdering gjøres. Kravet om regelmessig å vurdere bruk av internrevisjon vil trolig bidra til å øke trykket på forbedringsarbeidet og på vurderinger av effekten av de forbedringstiltak som gjennomføres.

Det er imidlertid relativt få vurderinger basert på endringer i risikobildet (vurderinger gjort mellom 2016 og 2020) og kanskje færre nye internrevisjoner enn forventet. Selv om DFØ ikke har mottatt kopi fra alle virksomheter underlagt kravet om å vurdere, kan det likevel tenkes at flere vurderinger er gjennomført og oversendt overordnet departement, og det kan således være flere virksomheter som har etablert en internrevisjon som DFØ ikke kjenner til.

¹¹ Oversikten fra rapporten *Bruk av internrevisjon i staten*, juni 2014 viste at 22 virksomheter benyttet internrevisjon. Dette var inkludert Forsvarsdepartementet, Nasjonal sikkerhetsmyndighet (under 300 mill. i innt./utg.) og Opplysningsvesenets fond. Statens kartverk var ikke inkludert i oversikten fra 2014 men opplyser om at de har hatt internrevisjon siden 2011.

¹² Fra rapporten Oppsummering av statlige virksomheters vurdering av behovet for internrevisjon, 28. juni 2016

Kartlegginger i form av spørreundersøkelser i både 2016 og 2018 sendt ut til statlige internrevisjoner viser at ressursene til internrevisjon er stramme og at det er et ønske om mer samarbeide. DFØ har på bakgrunn av dette blant annet opprettet en lukket Facebook-gruppe for statlige internrevisjoner hvor formålet er å legge til rette for nettverksbygging og deling av kunnskap (85 medlemmer per 10. februar 2021). DFØ har også en samarbeidsavtale med IIA Norge og sitter i arbeidsgruppen til nettverk statlig sektor der. En viktig oppgave for DFØ fremover vil fortsatt være å ha oversikt over status på etableringer, organisering/ulike modeller og utfordringsbildet, samt tilrettelegge for deling og erfaringsutveksling blant de statlige internrevisjonene. Dette for å øke samarbeidet og således få mer ut av knappe revisjonsressurser.