

Alþjóðleg jafningjaukttekta á vinnubrögðum Ríkisendurskoðunar við fjárhagsendurskoðun

Skýrsla gerð af ríkisendurskoðunum Hollands, Noregs og Svíþjóðar, desember
2013.

Efnisyfirlit

1	Inngangur	3
2	Vinnubrögð Ríkisendurskoðunar við fjárhagsendurskoðun	5
2.1	Inngangur	5
2.2	Staða stofnunarinnar	5
2.2.1	Lögbundin verkefni	5
2.2.2	INTOSAI-staðlar	7
2.3	Skipulag fjárhagsendurskoðunar	8
2.3.1	Staða endurskoðunarsviðs í skipuriti Ríkisendurskoðunar	8
2.3.2	Mannafli	8
2.3.3	Endurskoðunarferlið og handbók um endurskoðun	9
2.3.4	Endurskoðunarkerfi	10
2.3.5	Útvistun	10
2.4	Endurskoðunarviðföng	11
2.5	Skipulagning (þ.m.t. áhættugreining)	12
2.5.1	Skipulagning endurskoðunar í heild: endurskoðunarstefna/áætlun (þ.m.t. heildaráhættugreining)	12
2.5.2	Áætlunargerð um einstök endurskoðunarverkefni: einstök endurskoðunaráætlun/-fyrirmæli (þ.m.t. áhættugreining)	13
2.6	Gæðaeftirlit og -trygging	15
2.7	Framkvæmd	17
2.8	Skjalfesting og endurskoðunarslóð	17
2.9	Skýrslugerð	18
3	Niðurstöður og ábendingar	21
3.1	Inngangur	21
3.2	Meginniðurstaða	21
3.3	Sérgreindar niðurstöður og ábendingar	22
3.3.1	Almennt	22
3.3.2	Staða stofnunarinnar	23
3.3.3	Skipulag fjárhagsendurskoðunar	23
3.3.4	Endurskoðunarviðföng	24

3.3.5	Áætlunargerð/áhættugreining	24
3.3.6	Gæðæftirlit og -trygging	26
3.3.7	Framkvæmd	27
3.3.8	Skjalfesting og endurskoðunarslóð	27
3.3.9	Skýrslugerð	27
4	Viðbrögð Ríkisendurskoðunar	29
	Viðauki 1: Aðferðafræði jafningjauúttektarinnar	31
	Viðauki 2: Viðtöl við hagsmunaaðila	38
	Viðauki 3: Jafningjateymið	39

1 Inngangur

Ríkisendurskoðun fór þess á leit við hollensku ríkisendurskoðunina (*Algemene Rekenkamer*) að hún legði mat á það hvort vinnubrögð Ríkisendurskoðunar við fjárhagsendurskoðun (þ.m.t. þeir þættir fylgniendurskoðunar – e. *compliance audit* – sem talist geta viðeigandi og/eða hluti af fjárhagsendurskoðun) samrýmdust almennt viðurkenndum vinnubrögðum við endurskoðun opinberra aðila (einkum stöðlum Alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana – INTOSAI). Fyrri hluta árs 2012 gerðu sérfræðingar *Algemene Rekenkamer*, ásamt starfssystkinum frá ríkisendurskoðunum Noregs og Svíþjóðar jafningjauðttekt á vinnubrögðum Ríkisendurskoðunar við stjórnsýsluendurskoðun. Skýrsla þeirra var birt í desember 2012.

Í apríl 2013 undirrituðu Ríkisendurskoðun og *Algemene Rekenkamer* viljayfirlýsingu um að gera jafningjauðttekt á vinnubrögðum Ríkisendurskoðunar við fjárhagsendurskoðun. Alþjóðlegt teymi fulltrúa frá ríkisendurskoðunum Hollands, Noregs og Svíþjóðar vann jafningjauðttektina á tímabilinu maí–ágúst 2013. Drögum að úttektarskýrslu var skilað til ríkisendurskoðanda þann 5. desember 2013. Ríkisendurskoðun svaraði þann 9. desember. Viðbrögð stofnunarinnar eru birt í 4. kafla.

Meginmarkmið jafningjauðttektarinnar var að skoða að hve miklu leyti vinnubrögð Ríkisendurskoðunar við fjárhagsendurskoðun samræmast stöðlum Alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana (*International Standards for Supreme Audit Institutions – ISSAI*) og hvaða ábendingar mætti setja fram í því skyni að stuðla að bættum vinnubrögðum stofnunarinnar á því sviði. Í viljayfirlýsingunni var komist að samkomulagi um að jafningjauðttektin skyldi leita svara við þremur meginspurningum:

1. Hver eru gæði fjárhagsendurskoðunar hjá Ríkisendurskoðun og að hve miklu leyti samræmist hún stöðlum Alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana (INTOSAI)?
2. Hvaða tillögur til úrbóta geta gagnast Ríkisendurskoðun til að auka gæði fjárhagsendurskoðunar?
3. Hvernig má bæta áhættugreiningu Ríkisendurskoðunar á sviði fjárhagsendurskoðunar til að draga úr endurskoðunarbílinu (e. *audit gap*)?

Til að svara framangreindum spurningum útbjó jafningjateymið spurningalista sem byggður var á fyrri reynslu af jafningjauðttektum og ISSAI-stöðlunum.

Spurningalistinn er tvíþættur. Fyrri hlutinn fjallar um almennt skipulag, ferla og starfsreglur þær sem unnið er eftir við fjárhagsendurskoðun hjá Ríkisendurskoðun. Seinni hlutinn er gátlisti vegna fimm endurskoðunarverkefna sem jafningjateymið gerði úttekt á. Aðferðafræðin sem notuð var til að svara þessum spurningum er dregin saman í viðauka 1. Í viðauki 2 er skrá yfir alla þá aðila sem teymið tók viðtöl við. Meðlimir jafningjateymisins eru taldir upp í viðauka 3.

Úttektin var gerð í samræmi við INTOSAI-staðalinn fyrir jafningjauðttektir (ISSAI 5600). Í úttektinni var að mestu leyti byggt á ISSAI-stöðlum um fjárhagsendurskoðun. Í október 2013 tóku ISSAI nr. 100, 200 og 400 gildi (grundvallarreglur um endurskoðun hjá hinu opinbera, grundvallarreglur um fjárhagsendurskoðun og grundvallarreglur um fylgniendurskoðun – *Fundamental Principles of Public Sector Auditing, Fundamental Principles of Financial Auditing, Fundamental Principles of Compliance Auditing*). Ekki var búið að samþykkja þessa staðla formlega á vettvangi INTOSAI þegar jafningjauðttektin var gerð og því var ekki var stuðst við þá í úttektinni.

Umfang jafningjauðttektarinnar takmarkaðist við endurskoðun reikningsskila fjárhagsársins 2012. Eftirlit með framkvæmd fjárlaga (sbr. 8. gr. laga nr. 86/1997 um Ríkisendurskoðun) féll utan þess sviðs sem jafningjauðttektin átti að fjalla um.¹ Þar sem við á var, við gerð þessarar skýrslu, tekið tillit til þeirra úrbóta sem Ríkisendurskoðun gerði á árinu 2013.

Núverandi stöðu fjárhagsendurskoðunar hjá Ríkisendurskoðun (e. *findings*) er lýst í 2. kafla og niðurstöður og ábendingar (e. *conclusions and recommendations*) eru raktar í 3. kafla.

¹ Þetta verkefni fellur ekki undir endurskoðunarsvið Ríkisendurskoðunar.

2 Vinnubrögð Ríkisendurskoðunar við fjárhagsendurskoðun

2.1 Inngangur

Í þessum kafla kynnir jafningjateymið það sem úttekt þess á vinnubrögðum Ríkisendurskoðunar við fjárhagsendurskoðun leiddi í ljós (e. *main findings*). Í upphafi viljum við leggja áherslu á eðli þessarar umfjöllunar. Umfjöllun sem felur í sér gagnrýni (e. *critical findings*) ber ekki að túlka á þann veg að vinnubrögðum sé ábótavant í sjálfum sér heldur að þau séu ekki að öllu leyti í samræmi við hina umfangsmiklu staðla Alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana (ISSAI). Ríkisendurskoðun er enn að vinna að því að innleiða ISSAI og hefur ekki lokið því ferli. Innleiðing staðlanna felur í sér mikla áskorun fyrir allar ríkisendurskoðanir, sérstaklega litlar stofnanir eins og Ríkisendurskoðun. Í ljósi þessa ber að líta á umfjöllun sem felur í sér gagnrýni sem sjónarmið (e. *observations*) sem Ríkisendurskoðun getur nýtt sér til að færa vinnubrögð sín við fjárhagsendurskoðun til frekara samræmis við staðlana.

2.2 Staða stofnunarinnar

2.2.1 Lögbundin verkefni

Mælt er fyrir um valdsvið og verkefni Ríkisendurskoðunar í lögum um Ríkisendurskoðun (nr. 86/1997). Í 8. gr. laganna, sem fjallar um fjárhagsendurskoðun, er kveðið á um að vinnubrögð skuli jafnan miða að því að:

- Tryggja að ársreikningar gefi glögga mynd af rekstri og fjárhagsstöðu í samræmi við viðurkenndar reikningsskilavenjur.
- Kanna innra eftirlit og hvort það tryggi fullnægjandi árangur.
- Tryggja að reikningar séu í samræmi við heimildir fjárlaga, fjáráukalaga eða annarra laga frá Alþingi, lögmatum fyrirmælum, viðskiptavenjum eða þjónustusamningum eftir því sem við á.
- Kanna áreiðanleika kennitalna um umsvif og árangur opinberra aðila birtist þær með ársreikningi.

Mikilvæg þróun felst í fyrirhuguðum breytingum á lögum um Ríkisendurskoðun. Drög að lagafrumvarpi frá 2013 fela í sér eftirfarandi (helstu) breytingar: ríkisendurskoðandi verður kosinn af Alþingi, aukið gagnsæi (réttur til aðgangs að gögnum) og skyldubundin innleiðing staðla um endurskoðun hjá hinu opinbera (ISSAI). Þess er vænst að frumvarpið verði lagt fram á Alþingi á næsta reglulega þingi. Frá sjónarhóli jafningjauðttektarinnar er skyldubundin innleiðing ISSAI sérstaklega mikilvæg (sjá hluta 2.2.2).

Eins og ráða má af framangreindum lögbundnum verkefnum sem tengjast fjárhagsendurskoðun er Ríkisendurskoðun ekki skylt að gefa út álit um lögmæti og reglufestu (e. *legality and regularity*) þeirra fjárhagsfærslna (e. *financial transaction*) sem liggja að baki reikningssskilum.² Hlutverk stofnunarinnar virðist vera einskorðað við að endurskoða áreiðanleika (glögga mynd) reikningssskilanna, þ.m.t. reglufestu reikninganna (ekki þeirra fjárhagsfærslna sem að baki liggja).³ Engu að síður hefur Ríkisendurskoðun lýst því yfir að hún túlki þetta hlutverk rúmt en samkvæmt því er fylgni við lög og reglur talin vera þáttur í fjárhagsendurskoðun. Hins vegar hefur Ríkisendurskoðun með höndum lögbundið verkefni sem er óvenjulegt miðað við margar aðrar ríkisendurskoðanir: að hafa eftirlit með framkvæmd fjárlaga.⁴ Í mörgum öðrum löndum er þetta verkefni á ábyrgð fjármálaráðuneytis.

Einnig er mikilvægt að benda á að Ríkisendurskoðun hefur með höndum annað hlutverk (ekki lögbundið) sem er óvenjulegt miðað við aðrar ríkisendurskoðanir: áður en fjárhagsendurskoðun fer fram aðstoðar Ríkisendurskoðun minni stofnanir við gerð reikningssskila. Í skýrslu

² Í skýrslu Ríkisendurskoðunar um endurskoðun ríkisreiknings árið 2011 er birt eftirfarandi álit: „Það er álit Ríkisendurskoðunar að ríkireikningur gefi glögga mynd af afkomu ríkissjóðs, stofnana, fyrirtækja og sjóða í A–E-hluta ríkissjóðs árið 2011, einnig af efnahag í árslok 2011 og breytingu á handbæru fé á árinu í samræmi við lög um ársreikninga og fjárreiður ríkisins.“ Að mati jafningjateymisins felur þessi yfirlýsing í sér álit um áreiðanleika (glögga mynd) reikninga en í slíku álitum felst að farið hafi verið að lögum og reglum varðandi reikningssskil. Slíkt álit felur á hinn bóginn ekki í sér yfirlýsingu um lögmæti og reglufestu þeirra fjárhagsfærslna (e. *financial transactions*) sem liggja að baki reikningssskilunum.

³ Sumar (ekki allar) ríkisendurskoðanir, til dæmis ríkisendurskoðanir Noregs, Svíþjóðar og Hollands, gefa árlega út álit um bæði *glögga mynd* (af rekstri og efnahag) og *lögmæti og reglufestu* (fjárhagsfærslna sem að baki liggja). Endurskoðun á lögmæti og reglufestu felur í sér könnun á því hvort tekjur og gjöld hafi verið í samræmi við settar reglur. Þetta er talið vera mjög mikilvægt verkefni ríkisendurskoðana. Þeim ber ekki einungis að tryggja að reikningssskil ríkisins séu áreiðanleg og veiti innsýn í eigna- og skuldastöðu (efnahagur), tekjur og gjöld (rekstur), heldur einnig tryggja að starfsemin sé peninganna virði (e. *value for money*) með því að ganga úr skugga um að fjárhagsfærslur (e. *financial transactions*) samræmist gildandi lögum og reglugerðum.

⁴ Eins og lýst hefur verið þá fellur þetta verkefni ekki undir endurskoðunarsvið Ríkisendurskoðunar. Framkvæmd þessa verkefnis er ekki hluti af viðfangsefni jafningjauðttektarinnar.

Ríkisendurskoðunar um endurskoðun ríkisreiknings 2011 segir: „Í tengslum við árlega fjárhagsendurskoðun hefur Ríkisendurskoðun aðstoðað margar stofnanir við að setja fram ársreikninga á því formi sem gildir á almennum markaði en markvisst hefur verið dregið úr slíkri aðstoð á liðnum árum vegna breyttra áherslna í endurskoðun.“

2.2.2 INTOSAI-staðlar

Innleiðing alþjóðastaðla fyrir ríkisendurskoðanir (ISSAI) er mjög mikilvægt og krefjandi ferli hjá Ríkisendurskoðun. ISSAI-staðlaverkið, sem formlega tók gildi árið 2007, endurspeglar markmið INTOSAI um að veita aðildarstofnunum sínum og öðrum hagsmunaaðilum aðgang að faglegum hágæða endurskoðunarstöðlum. Fyrsta heildarútgáfa ISSAI var kynnt og samþykkt á þingi Alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana (INTOSAI) í Suður-Afríku í árslok 2010.

Eins og getið er að framan mun Ríkisendurskoðun gert skylt að innleiða ISSAI-staðlana eftir að væntanleg ný lög um Ríkisendurskoðun taka gildi. Ríkisendurskoðun hefur nú þegar ákveðið að innleiða ISSAI að eigin frumkvæði og hófst það ferli síðla árs 2011 með þjálfun starfsmanna og gerð leiðbeininga. Utanaðkomandi löggiltur endurskoðandi hefur verið ráðinn sem ráðgjafi til þess að veita leiðsögn meðan á innleiðingarferlinu stendur.

Innleiðing staðlanna á sviði fjárhagsendurskoðunar, en þeir innihalda margar kröfur, er veruleg áskorun fyrir allar ríkisendurskoðanir, sérstaklega smærri stofnanir eins og Ríkisendurskoðun. Hjá öllum ríkisendurskoðunum er innleiðing ISSAI-staðlanna nokkurra ára ferli. Ríkisendurskoðun er nú að vinna að innleiðingu þeirra. Af þessu leiðir að endurskoðun vegna ársins 2012, sem jafningjauðttektin beindist að, var ekki fyllilega í samræmi við staðlana (e. *ISSAI-proof*).

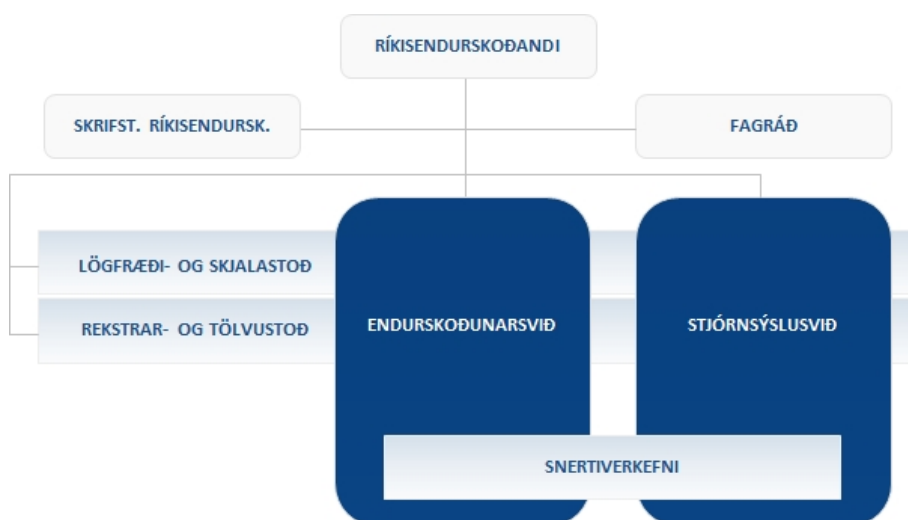
Ríkisendurskoðun gerði áætlun um innleiðingu ISSAI fyrir árið 2012, þ.m.t. tímaáætlun. Ekki var unnin sambærileg áætlun fyrir árið 2013.

Í október 2013 samþykktu Alþjóðasamtök ríkisendurskoðana (INTOSAI) nýjar grundvallarreglur fyrir endurskoðun hjá hinu opinbera. ISSAI nr. 100, 200 og 400 (grundvallareglur um endurskoðun hjá hinu opinbera, grundvallarreglur um fjárhagsendurskoðun og grundvallarreglur um fylgniendurskoðun) hafa mikla þýðingu hvað varðar vinnubrögð við fjárhagsendurskoðun. Þar sem þessir staðlar höfðu enn ekki verið samþykktir þegar jafningjauðttektin fór fram voru vinnubrögð Ríkisendurskoðunar við fjárhagsendurskoðun ekki borin saman við þá.

2.3 Skipulag fjárhagsendurskoðunar

2.3.1 Staða endurskoðunarsviðs í skipuriti Ríkisendurskoðunar

Meginsvið Ríkisendurskoðunar eru tvö: endurskoðunarsvið og stjórnáslusvið. Skipurit stofnunarinnar er eftirfarandi.



2.3.2 Mannafli

Ríkisendurskoðun hefur á að skipa samtals 42 starfsmönnum, 21 þeirra starfar við fjárhagsendurskoðun. Ríkisendurskoðun er því lítil stofnun miðað við erlendar systurstofnanir.

Endurskoðunarsvið er undir stjórn sviðsstjóra. Fjórir deildarstjórar stjórna og bera ábyrgð á endurskoðunarverkefnum ásamt sérfræðingum sviðsins. Deildarstjórar eru virkir þátttakendur í endurskoðunarteymunum. Ríkisendurskoðandi tekur einnig þátt í áætlanagerð og skýrslugerð vegna fjárhagsendurskoðunar og ber ábyrgð á verkefnunum í heild.

Starfsmenn endurskoðunarsviðs eru allir með mikla menntun: fjórir löggiltir endurskoðendur (hjá Ríkisendurskoðun starfa samtals fimm löggiltir endurskoðendur, þ.m.t. ríkisendurskoðandi) og 16 starfsmenn með háskólamenntun (einn starfsmaður sviðsins er ritari). Meðalaldur starfsmanna Ríkisendurskoðunar er 53 ár og meðalstarfsaldur hjá stofnuninni er 14 ár.

Löggiltir endurskoðendur bera ábyrgð á endurskoðun mikilvægustu endurskoðunarviðfanga: stærri ríkisaðila í A-hluta ríkisreiknings (sjá kafla 2.4) og allra aðila utan A-hluta nema þeirra sem einkareknum

endurskoðunarfélögum er falið að endurskoða. Sérfræðingar (ekki löggiltir endurskoðendur) annast endurskoðun smærri aðila í A-hluta.

Samkvæmt upplýsingum frá Ríkisendurskoðun er vandkvæðum bundið að ráða löggilta endurskoðendur vegna launatakmarkana hjá ríkinu en raunar er ekki stefnt að því að fjölga löggiltum endurskoðendum hjá stofnuninni. Að sögn Ríkisendurskoðunar getur í náinni framtíð skapast þörf fyrir sérfræðipækkingu löggiltra endurskoðenda vegna frekari innleiðingar ISSAI og fyrirhugaðrar innleiðingar alþjóðlegra staðla um reikningshald opinberra aðila (IPSAS) hér á landi (sbr. drög að frumvarpi til laga um opinber fjármál).

Mikilvægt er að geta þess að Ríkisendurskoðun hefur lýst því yfir að stofnunin hafi ekki nægan mannafla til að geta endurskoðað alla fjárlagaliði á hverju ári (sjá kafla 2.3.5 og 2.5.1). Stofnunin hefur upplýst að halli hafi verið á rekstri stofnunarinnar undanfarin tvö ár og að hún hafi þurft að fækka starfsmönnum. Þessi skerta afkastageta hefur einnig í för með sér að minna verður en ella um að verkefnum sé „róterað“ milli starfsmanna. Ríkisendurskoðun álitur að stofnunina skorti starfsmenn.⁵

Óhæði endurskoðandans gagnvart viðfangi endurskoðunar er mjög mikilvægt. Ríkisendurskoðun notar „óhæðisyfirlýsingar“ í þessu skyni.

2.3.3 Endurskoðunarferlið og handbók um endurskoðun

Ferli fjárhagsendurskoðunar hjá Ríkisendurskoðun skiptist með skýrum hætti í hefðbundna áfanga sem eru: áætlunargerð, framkvæmd og skýrslugerð. Hvað varðar fjárhagsendurskoðun vegna ársins 2012, sem jafningjauðttektin beindist að, er ferlið að hluta til skjalfest í ritinu *Áhættugrunnað verkefnaval í fjárhagsendurskoðun*. Helstu áfangar sem fjallað er um í þessu riti eru „áhættugreining og áætlunargerð vegna endurskoðunarverkefnis“ (áætlunaráfanginn), „áhættugrunnað endurskoðun“ (framkvæmdaráfanginn) og „samantekt, greining á niðurstöðum og skýrslugerð“ (skýrslugerðaráfanginn).

Samkvæmt ISSAI 1200 þarf að útbúa handbækur og önnur leiðbeinandi rit og fyrirmæli um framkvæmd endurskoðunar. Ríkisendurskoðun hefur gengið frá *Leiðbeiningarriti um fjárhagsendurskoðun* þar sem meginreglum og vinnubrögðum við fjárhagsendurskoðun er lýst og frávik frá gildandi ISSAI-stöðlum rökstudd. Ríkisendurskoðun hefur einnig útbúið vinnuskjöl (sniðmát) vegna ákveðinna endurskoðunarfyrirmæla.

⁵ Í Lima-yfirlýsingu INTOSAI, ISSAI 1, segir í 7 gr. (sem fjallar um fjárhagslegt sjálfstæði ríkisendurskoðana): „1. Tryggja skal að ríkisendurskoðanir hafi fjárhagslegar forsendur til að vinna verkefni sín.“

Fjárhagsendurskoðun vegna ársins 2012 fylgdi ekki að fullu þessu leiðbeiningarriti. Ríkisendurskoðun vinnur að því að aðlaga vinnubrögð við fjárhagsendurskoðun að kröfum þess. Mikilvægt er að Ríkisendurskoðun leggi mat á það hvort leiðbeiningarritið uppfylli kröfur ISSAI (og hvort rökstyðja megi frávik)⁶ og að það verði innleitt að fullu.

2.3.4 Endurskoðunarkerfi

Ferli fjárhagsendurskoðunar er felld inn í tvö upplýsingakerfi, *Descartes* og *TeamMate*. Hið fyrrnefnda er notað við endurskoðun stærri aðila og hið síðarnefnda fyrir smærri aðila. *Descartes* hefur alþjóðlega endurskoðunarstaðla (ISA)⁷ innbyggða en ekki *TeamMate*. Nokkrir hlutar endurskoðunarinnar eru skjalfestir utan þessara tveggja kerfa í rafrænu skjalakerfi (ONE) eða á netþjóni Ríkisendurskoðunar. Meðal annars vegna notkunar mismunandi endurskoðunarkerfa eru endurskoðunarverkefni ekki öll unnin á sama hátt. Notkun mismunandi endurskoðunarkerfa getur leitt til óskilvirkni.

2.3.5 Útvistun

Ríkisendurskoðun getur útvistað verkefnum til óháðra löggiltra endurskoðenda. Í 4. gr. laga um stofnunina er henni veitt heimild til þessa: „Ríkisendurskoðun er heimilt að fela löggiltum endurskoðendum eða öðrum sérfræðingum á viðkomandi sviði að vinna að einstökum verkefnum sem stofnuninni eru falin í lögum þessum eða öðrum lögum.“

Ríkisendurskoðun bendir á að vegna mannfæðar getur stofnunin ekki sjálf unnið öll endurskoðunarverkefni. Vegna endurskoðunar ársins 2012 réði Ríkisendurskoðun utanaðkomandi endurskoðendur, einkum til að endurskoða aðila í B-hluta (ríkisfyrirtæki), C-hluta (lánastofnanir), D-hluta (fjármálastofnanir á vegum ríkisins) og E-hluta (hlutafélög sem eru yfir 50% í eigu ríkisins). Meirihluti aðila utan A-hluta er endurskoðaður af endurskoðunarfélögum.

Alls 39 stofnanir í A-hluta voru endurskoðaðar af utanaðkomandi endurskoðunarfélögum og námu útgjöld þessara stofnana samtals 5% af samanlögðum útgjöldum A-hlutans.

⁶ Jafningjateyminu reyndist ekki unnt að bera leiðbeiningarritið um fjárhagsendurskoðun saman við ISSAI vegna þess að einungis fyrsti kaflinn og efnisyfirlitið var að fullu þýtt á ensku.

⁷ Alþjóðlegir endurskoðunarstaðlar (*International Standards on Auditing*) sem Alþjóðasamtök endurskoðenda gefa út (International Federation of Accountants – IFAC). Þessir staðlar eru grunnurinn að flestum ISSAI-stöðlum.

Að lokum skal bent á að Ríkisendurskoðun ræður utanaðkomandi endurskoðendum til að endurskoða aðila í A-hluta án þess að kanna gæði vinnu þeirra eða hvort skýrslur og áritanir þeirra eru viðeigandi (e. *appropriateness of their reports and opinions*). Því má halda fram að samkvæmt ISSAI 1600 ætti Ríkisendurskoðun að fara yfir vinnu þessara endurskoðenda þar sem stofnunin byggir sína eigin áritun á vinnu þeirra [þ.e. áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikning].⁸ ISSAI 1600 staðallinn útlistar þá ábyrgð sem í þessu samhengi hvílir á Ríkisendurskoðun sem ábyrgðaraðila endurskoðunar (e. *group auditor*) varðandi áherslur, verkstjórn og árangur endurskoðunar sem unnin er af endurskoðendum í umboði Ríkisendurskoðunar (e. *component auditor*) í samræmi við fagstaðla og gildandi lög og reglur. Stjórnandi endurskoðunarinnar [þ.e. Ríkisendurskoðun] ber einnig ábyrgð á því að tryggja að áritun endurskoðanda sé viðeigandi miðað við aðstæður.

2.4 Endurskoðunarviðföng

Í 1. gr. laga um Ríkisendurskoðun (Nr. 86/1997) segir að stofnunin skuli „endurskoða ríkisreikning og reikninga aðila sem hafa með höndum rekstur eða fjárvörslu á vegum ríkisins [...]”.

Ríkisreikningi er skipt í fjóra hluta:

1. A-hluti: Æðstu stjórnvöld ríkisins, þ.e. Forseti Íslands, Alþingi, ríkisstjórnin og Hæstiréttur, ráðuneyti og ríkisstofnanir, þ.m.t. tilteknir sjóðir. Einnig aðilar sem ekki eru ríkisstofnanir en þar sem ríkissjóður fjármagnar rekstur að mestu eða öllu leyti eða ber fjárhagslega ábyrgð á rekstri á grundvelli laga eða samninga.
2. B-hluti: Ríkisfyrirtæki sem starfa á markaði og fjármagna sig að fullu eða að mestu leyti með tekjum af sölu á vöru eða þjónustu til almennings eða fyrirtækja.
3. C-hluti: Lánastofnanir sem eru í eigu ríkisins, aðrar en innlánsstofnanir.
4. D-hluti: Fjármálastofnanir ríkisins, þ.m.t. bankar og tryggingafélög í eigu ríkisins.
5. E-hluti: Hluta- og sameignarfélög sem eru að hálfu eða meira í eigu ríkisins.

Eins og getið er að framan hefur Ríkisendurskoðun greint frá því að vegna mannfæðar sé stofnunin ekki fær um að endurskoða alla opinbera aðila á hverju ári (sjá einnig kafla 2.5.1).

⁸ Ríkisendurskoðun útvistar einnig endurskoðun aðila í B-E-hluta en byggir ekki áritun sína á þeirri vinnu. Framangreint mat varðar því eingöngu útvistuð endurskoðunarverkefni vegna A-hluta.

Nokkrar staðreyndir:

Í heild er um að ræða 436 endurskoðunarviðföng í A-hluta fjárlaga, þrjú í B-hluta, fimm í C-hluta, tvö í D-hluta og 25 í E-hluta. Öll viðföng í B–E-hluta eru endurskoðuð árlega, annaðhvort af Ríkisendurskoðun eða af endurskoðunarfyrirtækjum.

Í *A-hluta* fjárlaga eru 429 fjárlagaliðir sem falla undir útgjaldaendurskoðun (7 liðir falla undir tekjuendurskoðun eða endurskoðun efnahagsreiknings). Af þessum 429 fjárlagaliðum eru 85 liðir með útgjöld yfir 1 ma.kr. og samsvara þau um 80% heildarútgjalda. 66 fjárlagaliðir eru með útgjöld á bilinu 500 til 999 m.kr. og samsvara þau um 10% heildarútgjalda. 278 fjárlagaliðir eru með útgjöld sem eru minni en 500 m.kr. og samsvara þau um 10% heildarútgjalda.

Í heild annast Fjársýsla ríkisins 194 af 429 fjárlagaliðum og samsvara gjöld þeirra 23% heildarútgjalda. Þessir liðir eru taldir hafa litla áhættu í sér fólga að því er varðar glögga mynd ársreikninga.

Endurskoðun 39 stofnana er útvistað (5% heildarútgjalda).

Endurskoðun 72 liða af 429 fór ekki fram á tilteknu þriggja ára tímabili.

Verulegur munur er á stærð stofnana. Þær eru allt frá því vera með einn starfsmann upp í nokkur þúsund starfsmenn. Af 436 fjárlagaliðum er hægt að flokka 194 sem stofnanir. Að meðaltali eru stofnanir tiltölulega smáar með færri en 50 starfsmenn.

2.5 Skipulagning (þ.m.t. áhættugreining)

2.5.1 Skipulagning endurskoðunar í heild: endurskoðunarstefna/áætlun (þ.m.t. heildaráhættugreining)

Ríkisendurskoðun skjalfesti heildaráætlun fyrir endurskoðun ársins 2012 í skjalinu *Áhættugrunndað verkefnaval vegna fjárhagsendurskoðunar*. Þar sem stofnunin getur ekki endurskoðað öll endurskoðunarviðföng árlega verður hún að forgangsraða og velja mikilvægustu endurskoðunarviðföngin hverju sinni. Ríkisendurskoðun reynir að taka fyrir alla fjárlagaliði á þriggja ára fresti en takmörkuð aðföng (e. *limited resources*) valda því að þetta reynist erfitt. 72 fjárlagaliðir hafa ekki verið endurskoðaðir undanfarin þrjú ár.

Val á endurskoðunarviðföngum fer í grunninn fram út frá tíu áhættuþáttum. Öllum endurskoðunarviðföngum eru gefin stig með tilliti til þessara áhættuþátta og á grundvelli þessarar greiningar eru endurskoðunarviðföngin valin.

Áhættuþættirnir eru:

Áhættuþáttur A – Umfang útgjalda

Áhættuþáttur B – Alvarlegar fyrri athugasemdir frá Ríkisendurskoðun

Áhættuþáttur C – Breytt starfsemi eða endurskipulagning

Áhættuþáttur D – Rekstur fer verulega fram úr/eða er marktækt innan ramma fjárlaga ár eftir ár – kerfisbundið of lágt áætlað
Áhættuþáttur E – Neikvætt eigið fé
Áhættuþáttur F – Áreiðanlegt bókhald og greiðslufyrirkomulag – ófullnægjandi aðgreining starfsskyldna
Áhættuþáttur G – Fjárlagaliður hefur ekki verið endurskoðaður s.l. fjögur ár
Áhættuþáttur H – Áhætta vegna fjársvika og að misfarið sé með fé
Áhættuþáttur I – Eðli fjárlagaliðar
Áhættuþáttur J – Sértekjur fara verulega fram úr fjárheimildum ár eftir ár

Í reynd byggir valið aðallega á áhættuþætti A, umfangi útgjalda.

Sem fyrr greinir hefur sú hættu að Ríkisendurskoðun nái ekki að endurskoða hvert endurskoðunarviðfang a.m.k. á þriggja ára fresti þegar raungerst. Til þess að endurskoðunin sé markviss (e. *effective*) skiptir höfuðmáli að val á endurskoðunarviðföngum sé nægilega áhættugrunðuð. Að auki verður endurskoðunin að vera nægilega umfangsmikil til að hægt sé að gefa álit um að ríkisreikningur gefi glögga mynd.

Sem fyrr greinir ráðstafar Ríkisendurskoðun hluta af getu sinni (e. *capacity*) til að aðstoða minni aðila við að ganga frá ársreikningum sínum. Að áliti jafningjateymisins ætti þetta ekki að vera verkefni Ríkisendurskoðunar sem ytri endurskoðanda (e. *external auditor*).⁹ Frá og með árinu 2013 mun Ríkisendurskoðun endurskoða ýmsar stofnanir sem sinna eðlisskyldri starfsemi sem eitt endurskoðunarviðfang. Ríkisendurskoðun er einnig byrjuð að draga úr þjónustu sem henni er ekki lögskylt að veita en aðilar hafa stundum óskað eftir (óskyldubundin fjárhagsendurskoðun og/eða álitsgjöf). Ríkisendurskoðun hefur einnig í hyggju að útvista allri endurskoðun B–E-hluta aðila í framtíðinni og einbeita sér að A-hlutanum. Stofnunin telur þó óvíst að þetta sé raunhæft.

Loks skal nefnt að fáir ríkisaðilar starfrækja innri endurskoðunardeildir. Hugsanlegt er að fleiri slíkar deildir verði stofnaðar og verði það raunin gæti Ríkisendurskoðun ákveðið hvort hún vildi byggja á starfi innri endurskoðenda (ISSAI 1610) í því skyni að draga úr vinnuálagi.

2.5.2 Áætlunargerð um einstök endurskoðunarverkefni: einstök endurskoðunaráætlun/-fyrirmæli (þ.m.t. áhættugreining)

⁹ Sjá einnig ISSAI 11, reglu nr. 3: „Ríkisendurskoðanir ættu ekki að taka þátt, með nokkrum hætti og af hvaða tagi sem er, í stjórnun þeirra aðila sem þær endurskoða.“

ISSAI 1300 gerir kröfu um að endurskoðandi útbúi endurskoðunaráætlun fyrir hvert einstakt endurskoðunarverkefni. Ríkisendurskoðun hefur ekki sérstök sniðmát fyrir endurskoðunaráætlanir vegna einstakra verkefna. Endurskoðunarteymi Ríkisendurskoðunar styðjast við ólíkar áætlanir. Áætlanir sem notaðar voru í þeim fimm endurskoðunarverkefnum sem sérstaklega var horft til í jafningjauðttektinni voru ekki í formi fullgerðra einstakra skjala. Oft voru áætlaðar endurskoðunaraðgerðir og endurskoðunarfyrirmæli einvörðungu skjalfest í mismunandi hlutum endurskoðunarkerfa en ekki í aðgreindu heildstæðu skjali. Í sumum endurskoðunarverkefnum skorti nauðsynlega þætti endurskoðunar-áætlunar, t.d. um mannafla, skilgreiningu mikilvægra áfanga og gæðaeftirlit.

Enn fremur er ekki fyrir hendi skilgreint verklag sem tryggir formlegt samþykki yfirmanna/ábyrgðaraðila (e. *engagement partners*, sbr. ISSAI 1300) á hverri endurskoðunaráætlun. Í tilviki Ríkisendurskoðunar er hér átt við sviðsstjóra endurskoðunarsviðs og ríkisendurskoðanda. Aðkoma þeirra er óformleg og þeir fjalla aðallega um mikilvæg atriði eða álitæfni tengd verkefnum (e. *critical matters*). Því er hætt á að þeir sem bera ábyrgð hafi ekki fullnægjandi upplýsingar um hverja endurskoðunar-áætlun og geti ekki auðveldlega gert nauðsynlegar breytingar á endurskoðunarvinnunni þegar hún er hafin.

Þó svo að ekki sé fyrir hendi staðlað sniðmát fyrir endurskoðunaráætlanir þá hefur notkun *Descartes* og *TeamMate* í för með sér ákveðið stig stöðlunar. Bæði þessi kerfi (sem eru ólík innbyrðis) gera ráð fyrir því að notuð séu tiltekna staðlaðar endurskoðunaraðgerðir og endurskoðunarfyrirmæli.

Þá staldrar jafningjateymið við áhættugreiningu sem notuð er við áætlunargerð vegna einstakra endurskoðunarverkefna (ISSAI 1315). Í þeim fimm verkefnum sem sérstaklega voru til skoðunar notuðu endurskoðunarteymin áhættugreiningu en sambandið milli metinnar áhættu samkvæmt greiningunni og vals á endurskoðunaraðgerðum (sambland prófunar á eftirlitsþáttum og gagnaskoðun) var ekki ávallt skýrt. Oft var valin stöðluð endurskoðunaraðferð (byggt á gagnaskoðun) þar sem ekki var neitt skýrt samband milli metinnar eðlisáhættu og áhættu í innra eftirliti. Þar að auki fór ekki ætíð fram aðgreint mat á eðlisáhættu og áhættu sem tengdist innra eftirliti.

Enn fremur voru endurskoðunaráætlanir ekki ræddar við þá sem voru endurskoðaðir. Ávinningurinn af því að ræða endurskoðunaráætlanir (í samantekt) við þann sem eru endurskoðaður er að það veitir honum

innsýn í endurskoðunarvinnuna og eykur áhrif hennar. Þegar tilkynnt er um að endurskoðað verði getur það hvatt hinn endurskoðaða snemma í ferlinu til að beina athygli sinni að því að endurbæta þau kerfi eða þá verkferla sem um ræðir.

Loks vekur jafningjateymið athygli á ISSAI 1240 sem fjallar um skyldur endurskoðandans varðandi hættu á fjársvikum. Samkvæmt staðli þessum verður að fara fram umræða um hættu á fjársvikum á undirbúningsstigi endurskoðunar, bæði innan viðkomandi endurskoðunarteymis og einnig milli þess og aðilans sem endurskoðunin beinist að. Einnig þarf yfirmaður/ábyrgðaraðili verkefnis að meta það með hvaða hætti hugsanleg fjársvik gætu birst í reikningsskilunum og hvernig svikin færu þá fram. Slíkar umræður fóru ekki ávallt fram eða voru ekki almennilega skjalfestar í þeim endurskoðunarverkefnum sem jafningjauðtekin beindist sérstaklega að.

2.6 Gæðaeftirlit og vottun

Ríkisendurskoðun leggur hart að sér við að innleiða gæðakerfi (QC) fyrir fjárhagsendurskoðun í samræmi við kröfur ISSAI. Gerðar hafa verið ýmsar ráðstafanir í þessu skyni en ekki er enn fyrir hendi skráð og skilgreint gæðaeftirlitskerfi hjá stofnuninni. Unnið er að því að koma upp fullkomnu kerfi sem betur uppfyllir kröfur staðlanna en stofnunin bendir á að mannfæð hamli því að virkar og markvissar gæðaráðstafanir komist til framkvæmda (t.d. innri gæðarýni). Fyrir liggja drög að gæðahandbók sem byggð er á skýrslu Alþjóðasamtaka endurskoðenda (IFAC) um gæðakerfi lítilla og meðalstórra endurskoðunarfyrirtækja. Drögin hafa verið samþykkt af sviðsstjóra endurskoðunarsviðs og þurfa nú að hljóta samþykki ríkisendurskoðanda. Það er áskorun fyrir Ríkisendurskoðun, sem er lítil stofnun í samanburði við erlendar systurstofnanir, að innleiða fullnægjandi en að sama skapi raunhæft (e. *feasible*) gæðakerfi.

Mikilvægustu gæðaráðstafanirnar sem Ríkisendurskoðun gerði áður en stofnunin hóf innleiðingu á ISSAI miðuðu að því að tryggja að hún hefði næga þekkingu og reynslu til að sinna verkefnum. Stofnunin leitaðist við að ráða hæft starfsfólk (menntun, reynsla) og veita því viðeigandi þjálfun.

Bein verkstjórn deildarstjóra er einnig gæðaráðstöfun sem stofnunin gerir nú þegar. Deildarstjórar eru þátttakendur í teyllum sem annast stærri endurskoðunarverkefni.

Ríkisendurskoðun innleiddi nýlega gátlista vegna gæðaeftirlits til að tryggja gæði hvers endurskoðunarverkefnis.

Enn fremur eru löggiltir endurskoðendur ábyrgir fyrir stærri og flóknari endurskoðunarverkefnum.

Önnur gæðaráðstöfun sem stofnunin gerir (þó ekki ávallt sýnilega) er að deildarstjórar, sviðsstjóri og ríkisendurskoðandi rýna alla ársreikninga og endurskoðunarbréf. Hins vegar eru vinnugögn ekki gæðarýnd af starfsmanni sem ekki er hluti af viðkomandi endurskoðunarteymi. Ríkisendurskoðun kveður þetta stafa af mannaflaskorti.

Í *Skýrslu um gagnsæi 2013* greinir Ríkisendurskoðun frá eftirfarandi meginþáttum gæðakerfis stofnunarinnar: ábyrgð á gæðaeftirliti (allir starfsmenn ábyrgir, ríkisendurskoðandi ber lokaábyrgð), óhæði og siðareglur, samþykkt nýrra sambanda og „viðskiptasambanda“ (e. *business relationships*), málefni starfsmanna (nægilegur fjöldi starfsmanna, símenntun), árangur endurskoðunar og önnur verkefni (stöðluð sniðmát, eyðublöð, gátlistar), eftirlit (yfirumsjón) og skjalfesting vinnuskjala.

Gæðakerfi það sem nú liggur fyrir í drögum inniheldur almennt helstu þætti ISSAI 1220 staðalsins um gæðaeftirlit. Sýnilegt hlutverk yfirmanns/ábyrgðaraðila hvers verkefnis hefur lykilþýðingu en það á enn eftir að formbinda (samþykkt mikilvægra ákvarðana á borð við endurskoðunaráætlanir, yfirumsjón verkefnis, gæðarýni o.s.frv.). Meðal annarra mikilvægra þátta sem hægt er að styrkja eru stöðluð sniðmát (t.d. fyrir endurskoðunaráætlanir) og gæðarýni aðila sem stendur utan endurskoðunarteymis á vinnugögnum.

Auk framangreindra gæðaráðstafana notast Ríkisendurskoðun við nokkrar aðferðir við gæðavottun. Utanaðkomandi gæðaeftirlitsmenn (endurskoðendaráð) heimsækja Ríkisendurskoðun til að leggja mat á alla vinnu sem löggiltir endurskoðendur inna af hendi (síðasta heimsókn var í nóvember 2010). Þar að auki hefur Ríkisendurskoðun ráðið til sín utanaðkomandi endurskoðunarfyrirtæki (fyrir fjórum árum) til að gera úttekt á vinnupappírnum, til að tryggja að vinna hafi farið fram í samræmi við staðla um endurskoðun (ISA). Jafningjaúttektir eru einnig liður í gæðavottun. Breska ríkisendurskoðunin (NAO) gerði slíka úttekt árið 1997 og ríkisendurskoðanir Hollands, Noregs og Svíþjóðar árið 2013.

2.7 Framkvæmd

Úttekt okkar á fimm einstökum endurskoðunarverkefnum leiddi í ljós að endurskoðun var almennt framkvæmd í samræmi við áætlanir. Við viljum þó vekja athygli á nokkrum atriðum í þessu sambandi.

Í fyrsta lagi tókum við eftir því að nokkur óþarfa mismunur var á framkvæmd endurskoðunarverkefna. Unnt er að samræma framkvæmdina betur. Þessi niðurstaða tengist niðurstöðum okkar um vöntun á staðlaðri endurskoðunaráætlun og notkun tveggja endurskoðunarkerfa.

Í öðru lagi virtist könnun á innra eftirliti í þeim verkefnum sem sjónum var sérstaklega beint að oft vera sérgreind endurskoðunaraðgerð að meira eða minna leyti, þar sem endurskoðunargögn (e. *audit evidence*) sem nauðsynleg voru til að móta álit endurskoðanda á reikningsskilunum fengust aðallega með gagnakönnunum. Sjá niðurstöðu í kafla 2.5.2 þar sem við sögðum að ekki væri ávallt skýrt sambengi milli mats á áhættuþáttum samkvæmt áhættugreiningu og vals á endurskoðunar- aðgerðum (sambland könnunar á eftirlitsþáttum og gagnakönnun). Oft var valin stöðluð endurskoðunaraðgerð (byggð á gagnakönnun) þar sem ekki var skýrt samband milli metinnar eðlisáhættu og áhættu í innra eftirliti. Sé áhætta tengd innra eftirliti lítil eða miðlungs getur endurskoðandinn að hluta til reitt sig á könnun á innri eftirlitsþáttum (e. *controls*) í því skyni að draga úr umfangi gagnakönnunar. Með umfangsmeiri könnun á slíkum þáttum verða áhrif endurskoðunarinnar einnig meiri en ella: fleiri niðurstöður og ábendingar um þessa þætti skila sér í bættu innra eftirliti.

Jákvæð þróun felst í kröfum um staðfestingarbréf stjórnenda (e. *written representation*) hins endurskoðanda (skilyrði samkvæmt ISSAI 1580) en þetta er enn ekki gert í tengslum við öll endurskoðunarverkefni.

Að lokum skal nefnt að í sumum þeim endurskoðunarverkefnum sem sérstaklega voru könnuð fór fram mikil endurskoðunarvinna seint á endurskoðunartímabilinu (vor árið $n+1$). Framkvæmd endurskoðunaraðgerða fyrr á tímabilinu hefði í för með sér betri dreifingu á vinnunni og gæfi aðilum kost á því að leiðrétta skekkjur áður en fjárhagsárinu væri lokið og ársreikningar gerðir.

2.8 Skjalfesting og endurskoðunarslóð

Ferli fjárhagsendurskoðunar hjá Ríkisendurskoðun er nú algerlega tölvuvætt. Allir starfsmenn stofnunarinnar hafa aðgang að öllum skjölum,

sem stuðlar að skilvirkni en felur einnig í sér áhættu (álitin lítil áhætta hjá Ríkisendurskoðun).

Endurskoðunarverkefni eru skjalfest í öðru af tveimur endurskoðunar-kerfum (*Descartes* eða *TeamMate*) og að hluta til utan þessara tveggja kerfa í rafrænu skjalakerfi (ONE) eða á netþjóni stofnunarinnar. Niðurstöður verkefna eru skráðar inn í kerfið af sérfræðingi og yfirfarnar og staðfestar af deildarstjóra. Eins og getið er að framan eru vinnupappírar hvorki yfirfarnir af sviðsstjóra endurskoðunarsviðs né af aðila utan endurskoðunarteymis.

Á grundvelli úttektar á fimm einstökum endurskoðunarverkefnum ályktar jafningjateymið að þótt endurskoðunaraðgerðir séu almennt vel skráðar í kerfin þá kemur fyrir að aðgerðir séu ekki skráðar að fullu og/eða staðfestar af deildarstjóra (ISSAI 1230). Mikilvægt er að kerfin innihaldi fullnægjandi upplýsingar til að reyndur endurskoðandi, sem ekki hefur komið að viðkomandi endurskoðunarverkefni, geti rakið á hverju álit á reikningsskilunum byggði.

2.9 Skýrslugerð

Ríkisendurskoðun gefur út eina samantektarskýrslu um fjárhagsendurskoðun sína í október/nóvember ár hvert ($n+1$) þar sem m.a. er birt áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikning. Skýrslan, sem nefnist *Endurskoðun ríkisreiknings*, inniheldur samantekt á öllum þeim endurskoðunarverkefnum sem framkvæmd voru á árinu, helstu niðurstöður þeirra og athugasemdir. Ekki eru settar fram niðurstöður um einstök ráðuneyti eða viðföng endurskoðunar. Einungis er um að ræða almennt álit á reikningsskilum og samantekt á helstu niðurstöðum.

Telja má að skýrslan sé nokkuð löng en meginniðurstöður og ábendingar eru kynntar í upphafi skýrslunnar. Í meginmáli eru mikilvægar ályktanir og niðurstöður og minna mikilvægar niðurstöður ekki ávallt skýrt aðgreindar. Textinn veitir ekki forsendur til að vega og meta niðurstöðurnar (hvernig niðurstöðurnar leggja grunn að áliti á reikningsskilum).

Ríkisendurskoðun biður þá sem endurskoðun beinist að um að bregðast við niðurstöðum og ábendingum¹⁰ sem kynntar eru í skýrslunni.

¹⁰ Ýmiss konar hugtök eru notuð varðandi þessa aðferð, eins og „andmælaferli“ (e. *contradictory procedure*), „andmælandaferli“ (e. *adversary procedure*), „samtalferli“ (e. *bilateral discussion procedure*). Þetta þýðir að drög að endurskoðunarskýrslum eru send þeim sem endurskoðunin

Fjármálaráðuneytið og Fjársýsla ríkisins fá drög að skýrslunni til athugasemda. Þær eru gefnar munnlega en ekki skriflega. Viðbrögð við helstu niðurstöðum og ábendingum eru ekki felld inn í skýrsluna.

Ríkisendurskoðandi kynnir skýrsluna persónulega fyrir fjárlaganefnd Alþingis. Á undanförunum árum hefur fjárlaganefnd sent frá sér álit um skýrslur Ríkisendurskoðunar. Þau fela í sér spurningar og áhersluatriði fyrir stjórnvöld. Þetta ferli gefur skýrslunni aukið vægi og er jákvæð þróun.

Ríkisendurskoðun gefur út fréttatilkynningu með samantekt mikilvægustu niðurstaðna og birtir skýrsluna samtímis á vefsíðu sinni. Stofnunin heldur ekki blaða- og fréttamannafund af þessu tilefni.

Loks er tímasetning útgáfunnar mikilvæg. Fjárlaganefnd Alþingis þarf að fá skýrsluna í hendur eins fljótt og auðið er. Of seint er að birta skýrsluna í nóvember, eins og gerðist árið 2012.¹¹ Sein birting dregur úr áhrifum. Ríkisendurskoðun reynir að birta skýrsluna eins fljótt og auðið er eftir sumarleyfi (miðað er við snemma í október) en stundum tekur vinnslan lengri tíma en áætlað var, sem stundum stafar af utanaðkomandi þáttum (drætti á gerð reikningsskila).

Þegar um er að ræða einstök endurskoðunarverkefni eru drög að skýrslu útbúin og þeir aðilar sem endurskoðunin beinist að beðnir um að bregðast við niðurstöðum og ábendingum þeirra (en eingöngu þegar um er að ræða stærri endurskoðunarviðföng). Endanleg skýrsla er síðan send hinum endurskoðaða og afrit til þess ráðuneytis sem málið varðar. Viðbrögð hins endurskoðaða við meginniðurstöðum og ábendingum eru ekki tekin upp í endanlega skýrslu. Ráðherra ber ekki ábyrgð á reikningskilum einstakra stofnana og annarra aðila sem undir hann heyra þannig að einungis afrit einstakra (endanlegra) skýrslna eru send viðkomandi ráðuneyti (ráðuneytin bregðast ekki skriflega við niðurstöðum og ábendingum sem varða einstakar stofnanir).

Einnig skal bent á að skýrslur um einstök endurskoðunarverkefni eru ekki birtar. Ekki er heldur fyrir hendi staðlað form (sniðmát) fyrir mismunandi skýrslur þótt til sé staðlað form fyrir endurskoðunarbréf aðila í A-hluta ríkissjóðs. Ýmsar aðrar skýrslur eru byggðar upp á svipaðan hátt. Flestar af þeim fimm skýrslum sem sjónum var sérstaklega beint að samræmdust almennt ISSAI (400 og 1700) þótt þær uppfylltu ekki allar kröfur

beinist að með ósk um skrifleg viðbrögð innan tiltekinnna tímamarka. Oft samanstendur þessi aðferð af tveimur áföngum: (1) óskað er eftir yfirferð á staðreyndum (ályktanir) og (2) óskað eftir viðbrögðum frá stjórnendum endurskoðaðs aðila að því er varðar niðurstöður og ábendingar.

¹¹ Árið 2013 var skýrslan birt snemma í október.

staðlanna. Ábyrgð endurskoðanda og hins endurskoðaða var til dæmis ekki nefnd berum orðum í skýrslunum.

Allar skýrslur/allir reikningar eru yfirfarnir af viðkomandi deildarstjóra, sviðsstjóra endurskoðunarsviðs og ríkisendurskoðanda (þó svo að þessi yfirferð sé ekki ávallt sýnilega skráð í vinnupappírnum endurskoðenda, sbr. ISSAI 1230).

Samkvæmt ISSAI (ISSAI 400, 7. kafla) skulu endurskoðunarskýrslur vera auðskiljanlegar og lausar við óljóst orðalag eða margræðni, eingöngu innihalda upplýsingar sem studdar eru fullnægjandi endurskoðunargögnum (e. *audit evidence*), vera óháðar, hlutlægar, glöggar og uppbyggilegar. Þær fimm endurskoðunarskýrslur sem sjónum var sérstaklega beint að innihéldu niðurstöður endurskoðunar en beindust (of) mikið að endurskoðunaraðgerðum (vinnubrögðum) sem Ríkisendurskoðun beitti. Þetta olli því að skýrslurnar urðu mjög lýsandi.¹² Ekki voru skýr tengsl milli meginmarkmiða/spurninga endurskoðunar, staðla/reglna, ályktana, niðurstaðna og ábendinga (t.d. í töfluformi). Niðurstöður voru ekki settar fram tölulega. Ekki var ávallt gerður greinarmunur á helstu (alvarlegri) niðurstöðum og minna mikilvægum niðurstöðum þó svo að í endurskoðunarskýrslum vegna A-hluta aðila sé venjan að taka saman helstu niðurstöður í lok hverrar skýrslu.

Loks skal bent á að ekki er í skýrslunum listi yfir framkvæmdar endurskoðunaraðgerðir. Ekki eru í textanum gefnar forsendur til að fylgja eftir niðurstöðum endurskoðunar en Ríkisendurskoðun skjalfestir mikilvægar niðurstöður sem notaðar eru við áhættugreiningu næsta árs. Helstu niðurstöður/athugasemdir eru einnig dregnar saman í árlegri skýrslu um endurskoðun ríkisreiknings.

¹² Samkvæmt upplýsingum Ríkisendurskoðunar eru skýrslur þeirra mun minna lýsandi nú en þær voru fyrir áratug.

3 Niðurstöður og ábendingar

3.1 Inngangur

Í þessum kafla svarar jafningjateymið þremur meginspurningum jafningjauðttektarinnar:

- Hver eru gæði fjárhagsendurskoðunar hjá Ríkisendurskoðun og að hve miklu leyti samræmist hún stöðlum Alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana (INTOSAI)?
- Hvaða tillögur til úrbóta geta gagnast Ríkisendurskoðun til að auka gæði fjárhagsendurskoðunar?
- Hvernig má bæta áhættugreiningu Ríkisendurskoðunar á sviði fjárhagsendurskoðunar til að draga úr endurskoðunarbílinu (e. *audit gap*)?

Enn á ný viljum við leggja áherslu á eðli niðurstaðna okkar og ábendinga. Niðurstöður sem fela í sér gagnrýni (e. *critical conclusions*) ber ekki að túlka sem veikleika í sjálfum sér heldur fela slíkar niðurstöður einungis í sér samanburð við hina yfirgripsmiklu staðla Alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana. Ríkisendurskoðun vinnur enn að því að innleiða ISSAI-staðlana og hefur ekki lokið því ferli. Innleiðing ISSAI felur í sér mikla áskorun fyrir allar ríkisendurskoðanir, sérstaklega litlar stofnanir eins og Ríkisendurskoðun. Í ljósi þessa ber að túlka niðurstöður sem fela í sér gagnrýni og meðfylgjandi ábendingar sem sjónarmið (e. *observations*) sem Ríkisendurskoðun getur nýtt sér við að færa vinnubrögð við fjárhagsendurskoðun til frekara samræmis við staðlana.

3.2 Meginniðurstaða

Meginniðurstaða okkar er sú að Ríkisendurskoðun sé að vinna gott starf á sviði fjárhagsendurskoðunar og sé langt á veg komin með að innleiða ISSAI-staðlana, en hafi ekki enn lokið því verki. Jafningjateymið sér tækifæri til þess að efla frekar gæði fjárhagsendurskoðunar hjá stofnuninni og stuðla að því að hún fylgi stöðlunum betur.

Hér á eftir kynnum við með ítarlegri hætti niðurstöður okkar ásamt ábendingum.

3.3 Sérgreindar niðurstöður og ábendingar

3.3.1 Almennt

Í fyrsta lagi teljum við almennt að Ríkisendurskoðun standi frammi fyrir meiri háttar áskorunum hvað varðar vinnubrögð við fjárhagsendurskoðun. Þær helstu eru eftirfarandi:

- Ríkisendurskoðun hefur ekki tók á að endurskoða öll endurskoðunarviðföng [alla reikningsliði ríkisreiknings] á hverju ári og af þeirri ástæðu beitir hún áhættugreiningu við val á endurskoðunarviðföngum í því skyni að tryggja að (1) endurskoðunin nái til nægilega margra endurskoðunarviðfanga til að ríkisendurskoðandi geti áritað ríkisreikning og (2) að hvert endurskoðunarviðfang sé endurskoðað a.m.k. á þriggja ára fresti. Það er erfitt fyrir Ríkisendurskoðun að komast yfir að endurskoða hvert endurskoðunarviðfang á skilvirkan hátt eigi sjaldnar en á þriggja ára fresti. Hins vegar getur stofnunin útvistað sumum endurskoðunarverkefnum og stofnunin vinnur verkefni sem henni er óskilytt að vinna, eins og að ganga frá reikningum áður en þeir eru endurskoðaðir og að vinna óskyldubundna (e. *non-obligatory*) endurskoðun fyrir aðila að beiðni þeirra.
- Ríkisendurskoðun vinnur nú að því að innleiða staðla um endurskoðun hjá hinu opinbera (ISSAI) sem þýðir að stofnunin þarf að verja tíma í að breyta endurskoðunaraðferðum og verkferlum, mennta starfsfólk, ganga frá handbókum, sinna gæðaeftirliti, framkvæma aukalegar (skyldubundnar) endurskoðunaraðgerðir o.s.frv.
- Ríkisendurskoðun hefur greint frá því að stofnunin hafi þurft að fækka starfsfólki og átt í erfiðleikum með að ráða til sín löggilta endurskoðendur á síðustu árum.

Ábending:

Við mælumst til þess að Ríkisendurskoðun mótí áætlun, þ.m.t. tímaáætlun, þar sem markvisst verði fjallað um eftirfarandi atriði:

- *Hvaða aðgerðir sem mælt er fyrir um í stöðlum um endurskoðun hjá hinu opinbera (ISSAI) þarf að innleiða með forgangi og hvenær (innleiðingaráætlun)?*
- *Hvaða endurskoðunarverkefni þarf Ríkisendurskoðun að vinna sjálf og hvaða endurskoðunarverkefnum er hægt að útvista?*
- *Hvaða starfsemi má fella niður?*
- *Hver er mannaflapörfin (fjöldi og hæfni)?*

Þessa áætlun má einnig nýta í samskiptum við Alþingi.

Til viðbótar þessari almennu niðurstöðu og ábendingum kynnum við sérgreindari niðurstöður og ábendingar vegna hvers einstaks

viðfangsefnis jafningjaúttektarinnar: stöðu stofnunarinnar, skipulags fjárhagsendurskoðunar, endurskoðunarviðfanga, áætlunargerðar/áhættugreiningar, gæðaeftirlits og vottunar, framkvæmdar endurskoðunar, skjalfestingar og endurskoðunarslóðar, skýrslugerðar.

3.3.2 Staða stofnunarinnar

Hvað varðar stöðu Ríkisendurskoðunar er það niðurstaða okkar að Ríkisendurskoðun sé skylt að sinna verkefnum sem eru óvenjuleg þegar horft er til verkefnasviðs margra erlendra systurstofnana, eins og að hafa eftirlit með framkvæmd fjárlaga¹³ (í mörgum löndum er það verkefni fjármálaráðuneytis). Einnig er það niðurstaða okkar að Ríkisendurskoðun sinni óskyldubundnu (e. *non-obligatory*) hlutverki sem er óvenjulegt miðað við systurstofnanir: að aðstoða minni aðila við frágang ársreikninga áður en þeir eru endurskoðaðir. Ríkisendurskoðun hefur að eigin frumkvæði hafist handa við mikið verkefni sem er innleiðing ISSAI-staðlanna, til að búa sig undir væntanlega skyldubundna upptöku þessara staðla eftir að fyrirhuguð ný lög um Ríkisendurskoðun taka gildi. Loks er það niðurstaða okkar að Ríkisendurskoðun sé ekki skylt að birta álit um lögmæti og reglufestu (e. *legality and regularity*) fjárhagsfærslna sem liggja að baki ársreikningum.

Ábending:

Með hliðsjón af stærð Ríkisendurskoðunar mælumst við til þess að stofnunin noti mannauð sinn eingöngu til að sinna kjarnaverkefnum og sérstökum úrlausnarefnum.

Ef hægt er ætti Ríkisendurskoðun að ræða við Alþingi um hvort nauðsynlegt sé að hún sinni óhefðbundnum verkefnum, svo sem eftirliti með framkvæmd fjárlaga.

3.3.3 Skipulag fjárhagsendurskoðunar

Varðandi skipulag fjárhagsendurskoðunar eru niðurstöður okkar eftirfarandi:

- Fjárhagsendurskoðun er röklega staðsett í skipuriti stofnunarinnar.
- Afkastageta (e. *capacity*) stofnunarinnar er tiltölulega lítil og hefur enn frekar verið dregið úr henni nýlega (Ríkisendurskoðun skortir starfsfólk).
- Ráðning löggiltra endurskoðenda og „rótering“ endurskoðenda er vandkvæðum bundin.
- Verið er að endurskoða endurskoðunarferli og ganga frá handbók um fjárhagsendurskoðun sem er liður í innleiðingu á ISSAI.

¹³ Eins og áður er lýst þá fellur þetta verkefni ekki undir endurskoðunarsvið.

- Ríkisendurskoðun notar tvenns konar endurskoðunarkerfi sem kann að leiða til óskilvirkni og til misræmis í framkvæmd og í skjalfestingu endurskoðunarverkefna.
- Ríkisendurskoðun útvistar sumum endurskoðunarverkefnum (5% útgjalda í A-hluta og meirihluta stofnana og fyrirtækja í B–E-hluta). Stofnunin virðist treysta á vinnu utanaðkomandi endurskoðenda hvað varðar A-hluta aðila og gerir ekki úttekt á gæðum vinnu þeirra eða á því hversu vel skýrslur þeirra og áritanir eiga við.

Ábending:

Við mælumst til þess að Ríkisendurskoðun haldi áfram innleiðingu á handbók sinni um fjárhagsendurskoðun í samræmi við ISSAI-staðlana. Þá hvetjum við stofnunina til að kanna þann möguleika að nota eitt endurskoðunarkerfi til að auka skilvirkni og samræmi í framkvæmd verkefna og gera úttekt á vinnu utanaðkomandi endurskoðenda vegna A-hluta aðila í samræmi við staðlana.

Í fyrrgreindri innleiðingaráætlun þarf að fjalla um skort á starfsfólki og ræða það mál við Alþingi og aðra hagsmunaaðila.

3.3.4 Endurskoðunarviðföng

Ríkisendurskoðun þarf að endurskoða mikinn fjölda endurskoðunarviðfanga (árið 2012 var heildarfjöldi 471). Þetta er of mikill fjöldi miðað við starfsmannafjölda. Ríkisendurskoðun beitir því áhættugrunduðu vali á endurskoðunarviðföngum og miðar að því að endurskoða öll endurskoðunarviðföng a.m.k. einu sinni á þriggja ára fresti. Frekari niðurstöður og tilmæli varðandi þetta atriði eru kynnt hér eftir (heildarendurskoðunarstefna).

3.3.5 Áætlunargerð/áhættugreining

Áætlunargerð er einn mikilvægasti áfanginn í fjárhagsendurskoðunarvinnu Ríkisendurskoðunar.

Að því er varðar heildarendurskoðunarstefnu er niðurstaða okkar í fyrsta lagi sú að áhættugrundað val á endurskoðunarviðföngum, sem byggist á 10 áhættuþáttum, sé nauðsynlegt en kynni að verða meira áhættugrundað ef einstökum áhættuþáttum væri gefið meira vægi (í reynd er valið einkum byggt á umfangi útgjalda). Það er einnig niðurstaða okkar að Ríkisendurskoðun eigi í erfiðleikum með að ná markmiði sínu um að endurskoða öll endurskoðunarviðföng a.m.k. á þriggja ára fresti. Samkvæmt upplýsingum frá Ríkisendurskoðun er ástæðan skortur á aðföngum (starfsmenn og fjármunir). Enn fremur er Ríkisendurskoðun

byrjuð (árið 2013) að skilgreina minni aðila sem sinna skyldri starfsemi (eins og skóla) sem eitt endurskoðunarviðfang. Þetta gæti leitt til aukinnar skilvirkni. Þá er stofnunin að skoða möguleika á útvistun fleiri endurskoðunarverkefna. Loks sinnir Ríkisendurskoðun ennþá einhverri óskyldubundinni þjónustu (eins og greint er frá að framan) sem dregur úr getu stofnunarinnar til að sinna kjarnaverkefnum en stofnunin er byrjuð (árið 2013) að draga úr þessari þjónustu.

Ábending:

Við mælumst til þess að Ríkisendurskoðun geri val sitt á endurskoðunarviðföngum enn meira áhættugrunað, skilgreini aðila sem sinna skyldri starfsemi sem eitt endurskoðunarviðfang, kanni möguleika á því að draga frekar úr starfsemi sem ekki er skyldubundin og taki útvistarstefnu sína til endurskoðunar.

Fari svo að fleiri endurskoðunarviðföng komi sér upp innri endurskoðunarsviðum mælumst við einnig til þess að Ríkisendurskoðun kanni hvort hún geti byggt á vinnu þeirra í samræmi við ISSAI 1610. Jafningjateymið telur nauðsynlegt að Ríkisendurskoðun takist að vinna þau endurskoðunarverkefni sem stefnt er að, annaðhvort með því að tryggja að hún geti náð markmiði sínu um að endurskoða öll endurskoðunarviðföng á þriggja ára fresti eða með því að taka þetta markmið til endurskoðunar (öll endurskoðunarviðföng einu sinni á X árum). Í þessu samhengi þarf að hafa í huga að Ríkisendurskoðun mun þurfa að nýta hluta mannafla síns til að ljúka innleiðingu ISSAI (sjá aðrar ábendingar).

Að lokum, að því er varðar útvistarstefnu stofnunarinnar setjum við fram tvær ábendingar. Í fyrsta lagi má halda því fram að nauðsynlegt sé að fara yfir vinnu utanaðkomandi endurskoðenda vegna endurskoðunar A-hluta aðila, sbr. ISSAI 1600. Gera verður ráð fyrir vinnuframlagi vegna þessa. Í öðru lagi ætti Ríkisendurskoðun að velja á milli skilvirkni (t.d. að útvista allri endurskoðunarvinnu utan A- hluta fjárlaga) og þekkingar (halda eftir einhverjum endurskoðunarverkefnum vegna B–E-hluta til að viðhalda þekkingu innan stofnunarinnar á endurskoðun aðila utan A-hluta). Jafningjateymið hallast að því að stofnunin eigi áfram að endurskoða aðila í öllum hlutum ríkisreiknings í því skyni að viðhalda þekkingu.

Að því er varðar skipulagningu einstakra endurskoðunarverkefna er það okkar niðurstaða, í fyrsta lagi, að Ríkisendurskoðun notar ekki stöðluð sniðmát fyrir endurskoðunaráætlanir. Þær eru margvíslegar og skjalfestar að hluta í aðgreindum skjölum og að hluta í endurskoðunarkerfum. Í öðru lagi hefur aðkoma aðalendurskoðenda (e. *engagement partners*) – sviðsstjóra endurskoðunarsviðs og ríkisendurskoðanda – og samþykkt þeirra á endurskoðunaráætlun ekki verið formbundin.

Endurskoðunaráætlanir eru ekki ræddar við þá aðila sem eru endurskoðaðir. Enn fremur má bæta áhættugreiningu og auka áherslu á að meta hættu á fjársvikum við áætlunargerð vegna einstakra endurskoðunarverkefna.

Ábending:

Við mælumst til þess að Ríkisendurskoðun þróa staðlað sniðmát fyrir endurskoðunaráætlanir í samræmi við ISSAI, þróa og noti stöðluð endurskoðunarfyrirmæli/gátlista (sérhönnuð fyrir hverja endurskoðun) þar sem það er mögulegt, formbindi hlutverk yfirmanns/ábyrgðaraðila og geri samþykkt endurskoðunaráætlana að formlegu ferli. Þá hvetjum við stofnunina til að ræða endurskoðunaráætlanir við þá sem endurskoðun beinist að, bæta áhættugreiningu og leggja meiri áherslu en nú á að meta hættu á fjársvikum í tengslum við einstök endurskoðunarverkefni.

3.3.6 Gæðaeftirlit og vottun

Í ISSAI er lögð sérstök áhersla á gæðaeftirlit og vottun (e. *quality control and assurance*). Það er okkar niðurstaða að Ríkisendurskoðun vinni ötullega að því að innleiða gæðaráðstafanir og hafi lokið við drög að gæðaeftirlitskerfi sem nú þarf að innleiða að fullu. Ekki höfðu allar gæðaráðstafanir verið virkjaðar meðan á jafningjaúttektinni stóð. Mikilvægur þáttur í þessu sambandi er að enn vantar að aðili utan endurskoðunarteymis rýni vinnupappíra og að aðalendurskoðendur kvitti á mikilvæg skjöl. Ríkisendurskoðun greinir frá því að starfsmannaskortur sé viðvarandi vandamál og hamli því að hægt sé að koma upp gæðaeftirlitskerfi í samræmi við kröfur ISSAI. Ríkisendurskoðun hefur innleitt nokkrar ráðstafanir sem lúta að gæðavottun, svo sem gæðaúttektir utanaðkomandi aðila.

Ábending:

Við mælumst til þess að Ríkisendurskoðun innleiði enn frekar gæðaeftirlitskerfið sem stofnunin hefur þróað, skipuleggi utanaðkomandi gæðaryni á vinnupappírnum endurskoðenda auk þess að skjalfesta aðkomu yfirmanns/ábyrgðaraðila í lykilaðgangum endurskoðunarverkefna. Ríkisendurskoðun gæti tekið til athugunar að fela reyndum starfsmönnum (e. senior auditors) að rýna vinnu endurskoðunarteyma. Við mælumst einnig til þess að utanaðkomandi aðila verði falið að gera gæðaúttekt á tveggja til fjögurra ára fresti.

3.3.7 Framkvæmd

Að því er varðar framkvæmd endurskoðunarverkefna er það okkar niðurstaða að almennt hafi verkefnin sem úttektin náði til verið framkvæmd samkvæmt áætlun. Engu að síður má að sumu leyti staðla vinnubrögðin betur, gera ítarlegri kannanir á innri eftirlitsþáttum (e. *controls*) og e.t.v. stytta það tímabil sem endurskoðunarvinna stendur yfir.

Ábending:

*Við mælumst til að Ríkisendurskoðun ihugi, þar sem því verður við komið, frekari stöðlun endurskoðunarfyrirmæla, geri ítarlegri kannanir á innri eftirlitsþáttum en nú eru gerðar og framkvæmi endurskoðunaraðgerðir fyrr í ferlinu (e. *audit cycle*).*

3.3.8 Skjalfesting og endurskoðunarslóð

Hvað varðar skjalfestingu og endurskoðunarslóð er það niðurstaða okkar að verkefnin voru almennt vel skjalfest í endurskoðunarkerfunum tveimur þótt vinnupappírar séu ekki yfirfarnir af aðilum utan endurskoðunarteymis (sjá gæðaeftirlit). Þá kemur fyrir að framkvæmdar aðgerðir séu ekki skráðar með fullnægjandi hætti og/eða kvittaðar út í vinnupappírnum.

Ábending:

Við mælumst til þess að Ríkisendurskoðun gangi úr skugga um að vinnupappírar verkefna séu tæmandi, yfirfarnir og kvittaðir.

3.3.9 Skýrslugerð

Loks hvað varðar skýrslugerð, þá gefur Ríkisendurskoðun gefur út eina heildarskýrslu um fjárhagsendurskoðun og sendir einnig frá sér (en birtir ekki opinberlega) endurskoðunarbréf um öll endurskoðunarverkefni.

Að því er varðar heildarskýrsluna eru niðurstöður okkar eftirfarandi:

- Líta má svo á að skýrslan sé nokkuð löng, hún inniheldur samantekt á helstu niðurstöðum allra endurskoðunarverkefna og í meginmáli er ekki ávallt greint á milli mikilvægra niðurstaðna og niðurstaðna sem ekki eru eins mikilvægar.
- Þeir aðilar sem endurskoðun beinist að eru beðnir um að bregðast við niðurstöðum og ábendingum en ekki er farið fram á skriflegar athugasemdir og viðbrögð þeirra eru ekki tekin inn í skýrsluna.
- Skýrslan er mikið notuð af Alþingi (fjárlaganefnd gefur út álit um skýrsluna).
- Útgáfa skýrslunnar er stundum á eftir áætlun, stundum vegna utanaðkomandi ástæðna, sem dregur úr áhrifum hennar.

Hvað varðar skýrslur um einstök endurskoðunarverkefni eru niðurstöður okkar eftirfarandi:

- Skýrslurnar eru ekki birtar opinberlega en eru sendar þeim aðilum sem endurskoðunin beinist að og afrit til viðkomandi ráðuneytis.
- Innhald skýrslanna er venjulega að mestu leyti í samræmi við kröfur ISSAI, með nokkrum undantekningum þó.
- Stofnunin hefur ekki staðlað sniðmát (e. *template*) fyrir allar skýrslur (þótt til sé staðlað form fyrir endurskoðunarskýrslur A-hluta aðila og margar aðrar skýrslur séu byggðar upp á sama hátt).
- Allar skýrslur eru yfirfarnar af yfirmanni/ábyrgðaraðila verkefnis (bæði af sviðsstjóra endurskoðunarsviðs og af ríkisendurskoðanda) þótt það sé ekki ætíð sýnilegt í vinnupappírur verkefna.
- Skýrslurnar eru oft mjög lýsandi, (of) mikil áhersla er lögð á endurskoðunaraðgerðir, og tengsl milli meginmarkmiða/spurninga, staðla/reglna, ályktana, niðurstaðna og ábendinga ekki skýr. Ekki er heldur ávallt greint skýrlega milli niðurstaðna sem eru mikilvægar og þeirra sem ekki eru eins mikilvægar (þó svo að í endurskoðunarskýrslum vegna A-hluta sé venja að draga saman helstu niðurstöður í lokin).
- Þeir sem endurskoðun beinist að eru beðnir um að bregðast við niðurstöðum og ábendingum skýrslna, en þetta á þó einungis við um stærri endurskoðunarviðföng. Ráðuneytin koma ekki að þessu umsagnarferli og viðbrögð þeirra aðila sem endurskoðun beinist að eru ekki tekin inn í skýrsluna.
- Skýrslurnar innihalda ekki lista yfir endurskoðunaraðgerðir og ekki eru fyrir hendi skráðar verklagsreglur til að fylgja eftir niðurstöðum endurskoðunar.

Ábending:

Við mælumst til þess að Ríkisendurskoðun efli frekar áhrif skýrslna sinna með því að þróa staðlað sniðmát sem samrýmist kröfum ISSAI um efnisinnihald. Einnig mælum við með því að skýrslur verði gerðar hnitmiðaðri og minna lýsandi og að greint verði skýrt milli þeirra ályktana og niðurstaðna sem eru mikilvægar og þeirra sem ekki eru eins mikilvægar.

Umsagnarferlið má einnig útvíkka með því að krefjast þess að leitað sé viðbragða við skýrslum um öll endurskoðunarviðföng og með því að fella viðbrögð þeirra sem endurskoðun beinist að við helstu niðurstöðum og ábendingum inn í skýrslurnar (með eftirmála Ríkisendurskoðunar).

Með því að fella aðgerðalista vegna endurskoðunar inn í allar skýrslur má tryggja eftirfylgni með ábendingum ári síðar.

Tímanleg útgáfa heildarskýrslu um fjárhagsendurskoðun myndi auka áhrif hennar.

4 Viðbrögð Ríkisendurskoðunar

Ríkisendurskoðandi brást við drögum að þessari skýrslu með bréfi dags. 9. desember 2013.

„Ríkisendurskoðun fagnar skýrslu alþjóðlegu jafningjauðttektarinnar á vinnubrögðum stofnunarinnar við fjárhagsendurskoðun. Á heildina litið dregur skýrslan upp sanngjarna mynd af vinnubrögðunum. Eins og fram kemur í skýrslunni hóf Ríkisendurskoðun árið 2011 að innleiða staðla Alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana (ISSAI) á sviði fjárhagsendurskoðunar. Þetta ferli er nú að komast á lokastig. Í skýrslunni er með hliðsjón af stöðlunum bent á nokkur tækifæri til að bæta vinnubrögð Ríkisendurskoðunar. Stofnunin mun gaumgæfa ábendingar skýrslunnar og nýta þær við að ljúka innleiðingarferlinu á árangursríkan hátt. Eftir að þessu markmiði hefur verið náð mun stofnunin fylgjast stöðugt með framkvæmd fjárhagsendurskoðunar til að tryggja að hún sé í samræmi við staðlana.

Ríkisendurskoðun telur að skýrslan innihaldi verðmætar upplýsingar og að jafningjauðttektin hafi náð megintilgangi sínum, þ.e. að aðstoða stofnunina við að auka gæði í starfsemi sinni. En hafa ber hugfast að hraði umbóta mun að stórum hluta ráðast af fjárveitingum Alþingis til stofnunarinnar. Að lokum vill Ríkisendurskoðun og endurskoðunarsvið hennar koma á framfæri þakklæti til jafningjateymisins fyrir vandaða og faglega vinnu sem hefur þegar og mun til framtíðar skila miklum ávinningi fyrir stofnunina.“

Jafningjateymið þakkar ríkisendurskoðanda fyrir jákvæð viðbrögð og vinsamleg ummæli. Að sjálfsögðu er þeim líka beint til meðlima teymisins frá ríkisendurskoðunum Noregs og Svíþjóðar sem við höfum átt ánægjulegt samstarf við. Við erum ánægð með að hafa fengið enn eitt tækifærið til að stuðla að framgangi stefnu INTOSAI um aðildarstofnanir aðstoði hver aðra við að bæta vinnubrögð gegnum jafningjauðttektir. Slíkar úttektir eru lærdómsríkar bæði fyrir þá stofnun sem sætir úttekt og þær stofnanir sem framkvæma hana. Við vonum að Ríkisendurskoðun muni taka til athugunar að láta fara fram eftirfylgniúttekt, t.d. að fimm

árum liðnum, til að meta umbætur á vinnubrögðum við
fjárhagsendurskoðun.

Fyrir hönd jafningjateymisins,

Kees Vendrik,
Vice-president, Algemene Rekenkamer

Viðauki 1: Aðferðafræði jafningjauðttektarinnar

Jafningjateymið útbjóst spurningalista sem byggir á fyrri reynslu af jafningjauðttektum og þeim ISSAI-stöðlum sem málið varða.

Spurningalistanum var skipt í tvo hluta:

- *Almennur spurningalisti um vinnubrögð við fjárhagsendurskoðun (A)* sem unninn var á grundvelli gagna frá Ríkisendurskoðun, kynningum starfsmanna stofnunarinnar, viðtala við einstaka starfsmenn og utanaðkomandi hagsmunaaðila og athugunum.
- *Gátlisti vegna úttektar á fimm endurskoðunarverkefnum (B)* sem gengið var frá á grundvelli yfirferðar á vinnupappírnum, viðtala við starfsmenn Ríkisendurskoðunar og þá sem endurskoðun beindist að auk athugana.

Þau fimm endurskoðunarverkefni sem sjónum var beint að voru:

- Landspítali Háskólasjúkrahús
- Háskóli Íslands
- Sjúkratryggingar Íslands (bótakerfi)
- RARIK (orkusölufyrirtæki sem er að fullu í ríkiseigu)
- Umhverfis- og auðlindaráðuneytið

Í viðauka 2 er listi yfir stofnanir sem viðtöl voru tekin við.

Spurningalisti A náði yfir eftirfarandi viðfangsefni og spurningar (spurningalistinn fól í sér samantekt á þeim ISSAI-stöðlum sem málið varðaði):

Staða stofnunar; lög og reglugerðir

A-1. Hvert er staða fjárhagsendurskoðunar (lög reglugerðir, áritun um ISSAI staðla o.s.frv.)?

- Hvaða lög og reglugerðir gilda um fjárhagsendurskoðun Ríkisendurskoðunar
- Hvert er hið formlega hlutverk Ríkisendurskoðunar hvað varðar fjárhagsendurskoðun samkvæmt lögum og reglugerðum?
- Hverjar eru helstu reglur varðandi fjárhagsendurskoðun samkvæmt lögum og reglugerðum?
- Fer Ríkisendurskoðun eftir (að fullu eða að hluta) eftir INTOSAI-stöðlunum?
- Að hve miklu leyti styður Ríkisendurskoðun grundvallarreglur ISSAI 100?

Skipulag/endurskoðunarferli

A-2. Hvernig er fjárhagsendurskoðun skipulögð?

- Er allt endurskoðunarferlið byggt upp með skýrum hætti og eru reglur allra þeirra sem að því koma skýrt skilgreindar og með gagnsæjum hætti?
- Er endurskoðunarferlið skjalfest í staðlaðri endurskoðunarhandbók?
- Hverjir eru helstu áfangar endurskoðunarferlisins?
- Hversu margir starfsmenn koma að fjárhagsendurskoðun?
- Eru endurskoðendur hæfir og óháðir og hvernig er þetta skjalfest?
- Gerir fjárhagsáætlun kleift að framkvæma öll endurskoðunarverkefni sem þörf er á?
- Framkvæmir Ríkisendurskoðun öll verkefni sjálf eða ræður hún til sín utanaðkomandi endurskoðunarfyrirtæki eða utanaðkomandi sérfræðinga?
- Eru verkefni framkvæmd samkvæmt staðlaðri aðferð/gátlistum eða eru þau (sum eða öll) sérsniðin?
- Hvaða aðferðafræði er notuð við endurskoðun?

Endurskoðunarviðföng

A-3. Hverjir sæta fjárhagsendurskoðun Ríkisendurskoðunar?

- Hver eru endurskoðunarviðföngin og hvar og hver ákveður þau (löggjöf o.s.frv.)?
- Eru öll endurskoðunarviðföng endurskoðuð árlega? Sé ekki svo, hvernig ákveður Ríkisendurskoðun hvaða endurskoðunarviðföng skulu valin?
- Er Ríkisendurskoðun fær um að endurskoða öll endurskoðunarviðföng með reglubundnum hætti?

(Heildar) áhættugreining/áætlunargerð

A-4. Hvernig gerir Ríkisendurskoðun áætlunir vegna fjárhagsendurskoðunar (í heild) og að hvaða marki grundavallar Ríkisendurskoðun áætlunargerð sína á áhættugreiningu?

- Hvernig skipuleggur Ríkisendurskoðun fjárhagsendurskoðun sína ár hvert?
- Setur Ríkisendurskoðun fram árlega heildaráætlun vegna allra endurskoðunarverkefna og endurskoðunaráætlunir/endurskoðunarfyrirmæli vegna allra einstakra verkefna?
- Eru endurskoðunarviðföng valin á grundvelli árlegrar heildaráhættugreiningar sem nær til allra opinberra fyrirtækja og stofnana?
- Er nálgun að hverju verkefni byggð á áhættugreiningu?
- Að hvaða marki hefur áætlunargerðin hliðsjón af kröfum ISSAI 300 [sic] (1.3)?
- Hvaða ráðstafanir eru gerðar til að tryggja (skilvirka og tímanlega) framkvæmd þeirra verkefna sem ákveðin hafa verið?

Gæðaeftirlit/fullvissa

A-5. Hvaða gæðaeftirlitskerfi notar Ríkisendurskoðun?

- Er Ríkisendurskoðun búin að innleiða gæðakerfi vegna fjárhagsendurskoðunar?
- Sé svarið já, hvaða gæðaráðstafanir eru nú þegar fyrir hendi?
- Eru allar áætlaðar gæðaráðstafanir í reynd framkvæmdar á yfirstandandi endurskoðunartímabili?

- Uppfyllir gæðakerfið þau skilyrði sem nefnd eru í ISSAI 1220, sérstaklega siðakröfur, úthlutun verkefna til teyma og starfsárangur vegna verkefna (verkstjórn, úttekt)?

Skjalfesting/ endurskoðunarslóð

A-6. Hvernig tryggir Ríkisendurskoðun fullnægjandi skjalfestingu vegna fjárhagsendurskoðunar (endurskoðunarslóð)?

- Hvernig er skipulagning, framkvæmd og skýrslugerð vegna endurskoðunarverkefna skjalfest?
- Notar Ríkisendurskoðun eitt eða fleiri (stafrænt, pappirs) upplýsingakerfi til skjölunar?
- Hvernig tryggir Ríkisendurskoðun fullkomna endurskoðunarslóð?
- Lýtur endurskoðunarkerfið þeim kröfum sem nefndar eru í ISSAI 1230?

(Heildar) skýrslugerð/samskipti/eftirfylgni

A-7. Hvernig er skýrslugerð vegna fjárhagsendurskoðunar skipulögð og að hvaða marki er niðurstöðum fylgt eftir?

- Hvernig skipuleggur Ríkisendurskoðun skýrslugerðina?
- Er notast við stöðluð form við skýrslugerð?
- Færir Ríkisendurskoðun aðeins niðurstöður sínar inn í skýrslurnar eða einnig ábendingar?
- Er farið yfir skýrsludrög innanhúss áður en þau eru afhent þeim sem endurskoðun beinist að?
- Eru skýrsludrög afhent aðilum til umsagnar („staðreyndatékk“)?
- Hvaða hagsmunaaðilum eru afhentar endanlegar skýrslur og eru skýrslur birtar opinberlega?
- Er birtur listi yfir endurskoðunaraðgerðir og er gerð eftirfylgni einhverjum árum seinna?
- Kynnir Ríkisendurskoðun Alþingi eða öðrum aðilum skýrslur sínar?
- Með hvaða öðrum hætti eru niðurstöður fjárhagsendurskoðunar kynntar viðkomandi aðilum?

Spurningalisti B náði yfir eftirfarandi viðfangsefni og spurningar (spurningalistinn fól í sér samantekt á þeim ISSAI-stöðlum sem málið varðaði):

Áætlunargerð

B-1. Er áætlunargerð vegna þeirra verkefna sem valin voru fullnægjandi?

- Koma aðalendurskoðandi og aðrir lykilaðilar verkefnis að áætlanagerð vegna verkefnis, þ.m.t. skipulagning og þátttaka í umræðum verkefnateymis? (ISSAI 1300.5)
- Nýtir Ríkisendurskoðun upplýsingar sem safnað hefur verið í tengslum við fyrri verkefni við að meta mannaflapörf, kostnað og tímaramma verkefna?
- Mótaði Ríkisendurskoðun heildaráætlun/stefnu við skipulagningu verkefnisins og hefur stofnunin mótað endurskoðunaráætlun og endurskoðunarfyrirmæli (þ.m.t. gátlista)? (ISSAI 1300.2)
- Voru eftirtaldir aðgerðir framkvæmdar við upphaf verkefnisins (ISSAI 1300.6):

- o Fylgja verkferlum er varða áframhald samskipta við aðila og hið tiltekna endurskoðunarverkefni (eigi það við)?
 - o Leggja mat á fylgni við þær siðareglur sem við eiga, þ.m.t. óhæði?
 - o Komast að sameiginlegri niðurstöðu um skilmála verkefnisins (e. *terms of the engagement*)?
- Er fyrir hendi heildaráætlun sem kveður á um umfang, tímasetningar og áherslur (e. *direction*) verkefnisins sem stýrir mótun endurskoðunaráætlunar? (ISSAI 1300.7).
- Er fyrir hendi endurskoðunaráætlun sem inniheldur lýsingu á:
 - o Eðli, tímasetningu og umfangi áætlaðrar áhættugreiningar, eins og kveðið er á um í ISA 315?
 - o Eðli, tímasetningu og umfangi áætlaðra frekari endurskoðunaraðgerða á því stigi þegar hægt er að setja fram fullyrðingar (e. *assertion level*), eins og kveðið er á um í ISA 330?
 - o Aðrar skipulagðar endurskoðunaraðgerðir sem krafist er til að verkefnið samræmist ISA-stöðlum? (ISSAI 1300,9)
- Breyttist heildaráætlunin um endurskoðun eitthvað yfir árið? Sé svarið já, uppfærði endurskoðandinn og breytti þeirri stefnu sem mörkuð hafði verið sem og endurskoðunaráætluninni? (ISSAI 1300.10)
- Gerði endurskoðandinn áætlun um eðli, tímasetningu, og umfang leiðsagnar og verkstjórnar verkefnateymisins og gæðarýni á vinnu þess? (ISSAI 1300.11)
- Er áhættumat gert til að hægt sé að koma auga á og meta hættu á verulegum rangfærslum í reikningskilum (e. *at the financial statement and assertion levels*)? (ISSAI 1315.5)
- Eru eftirfarandi atriði tekin með í áhættumatið:
 - o Fyrirspurnir til stjórnenda og starfsmanna sem að mati endurskoðanda kunna að búa yfir upplýsingum sem líklegt er að geti aðstoðað við að skilgreina hættu á verulegum rangfærslum vegna fjárvíka eða vegna mistaka?
 - o Verkferli við greiningar?
 - o Kannanir og skoðanir (e. *observation and inspection*)? (ISSAI 1315.6)
- Tók endurskoðandi til athugunar hvort upplýsingar sem fengust frá aðila þegar verk var samþykkt eða áframhaldandi viðskiptasamband, skipta máli varðandi það að auðkenna hættu á verulegum rangfærslum? (1315.7)
- Ræddi aðalendurskoðandi verkefni og aðrir lykilmæðlimir í verkefnateyminu hættu á verulegum rangfærslum í ársreikningum aðilans og hvernig viðeigandi reikningsskilarreglum var fylgt með tilliti til aðstæðna aðilans? (ISSAI 1315.10)
- Öðlaðist endurskoðandinn skilning á eftirfarandi atriðum:
 - o Aðilanum sjálfum og umhverfi hans? (ISSAI 1315.11)
 - o Innra eftirliti aðilans? (1315.12)
 - o Eðli og umfangi skilnings á viðkomandi eftirlitsþáttum? (ISSAI 1315.13)
 - o Eftirlitsumhverfi? (ISSAI 1315.14)
 - o Áhættumatsferli aðilans? (ISSAI 1315.15)
 - o Upplýsingakerfum, þ.m.t. tengdum viðskiptaferlum, sem snerta reikningsskil? (ISSAI 1315.18)

- o Eftirlitsaðgerðum sem varða endurskoðunina, sem eru þær sem endurskoðandinn metur að nauðsynlegt sé að hafa skilning á til þess að geta metið hættu á verulegum rangfærslum á því stigi þegar stjórnendur geta komið með fullyrðingar um reikninga og staðreyndir (e. *assertion level*) og hönnun frekari verkferla sem viðbrögð við metinni áhættu? (ISSAI 1300.20)
- o Meginaðgerðum sem aðilinn notar til að fylgjast með innra eftirliti sem varðar reikningsskilin, þ.m.t. þær sem snerta beint endurskoðunina, og hvernig aðilinn hefur frumkvæði að úrbótum á eftirlitinu? (ISSAI 1315.22)
- Auðkenndi endurskoðandinn og mat hann hættu á verulegum rangfærslum:
 - o Á stigi ársreiknings (e. *financial statement level*)?
 - o Þegar stjórnendur koma með staðhæfingar (e. *assertion level*) varðandi færsluflokka, afstemmingu reikninga og upplýsingagjöf?

Til að skapa grundvöll fyrir hönnun og framkvæmd frekari endurskoðunarfyrimæla?
(ISSAI 1315.25)

- Ákvarðaði endurskoðandinn hvað teldist veruleg rangfærsla (e. *materiality*) í reikningsskilunum í heild, og/eða varðandi færsluflokka, afstemmingar og upplýsingagjöf?
(ISSAI 1320.10)
- Fór fram umræða innan verkefnateymis og tók aðalendurskoðandi verkefnis ákvörðun um það hvernig og hvar í reikningsskilunum er hættu er á verulegum rangfærslum vegna fjárvika, þ.m.t. hvernig fjárvik gætu farið fram? (sjá einnig ISSAI 1240)
- Er endurskoðunaráætlunin (þ.m.t. gátlistar) viðeigandi (endurskoðunarviðfang, áhættur metnar) og eru öll nauðsynleg endurskoðunarfyrimæli (prófanir á sundurliðunum og gagnakönnun í greiningarskyni og prófanir á eftirlitsþáttum) tekin með í reikninginn?
(ISSAI 1330; sjá B-2)

Framkvæmd

B-2. Er framkvæmdin fullnægjandi?

- Var haft nægilegt eftirlit með framkvæmd endurskoðunarinnar?
- Voru allar endurskoðunaraðgerðir sem búið var að gera áætlun um framkvæmdar að fullu?
- Er búið að fylla út öll endurskoðunarfyrimæli/gátlista?
- Hvaða vandamál hafa komið upp meðan á endurskoðun stóð og hvernig hafa þau verið leyst?
- Var fjárhagsendurskoðun lokið tímanlega?
- Stóðst áætlun um fjölda vinnustunda?
- Eru vinnupappírar endurskoðenda aðgengilegir og skiljanlegir og eru öll nauðsynleg endurskoðunargögn skjalfest í vinnupappírurum?
- Er endurskoðunarslóð í vinnupappírurum endurskoðenda fullnægjandi?
- Var innhússúttekt framkvæmd tímanlega?
- Er réttur yfirmaður búinn að kvitta á vinnupappíra endurskoðanda?
- (Þegar byggt er á vinnu annarra endurskoðenda eða sérfræðinga: Er vinna annarra endurskoðenda eða sérfræðinga nægilega yfirfarin áður en hún er notuð? (ISSAI 1610-1620)

- Framkvæmdir Ríkisendurskoðunar með réttum hætti áætluð endurskoðunarfyrirmæli (gagnakönnun og prófanir á sundurliðunum og gagnakönnun í greiningarskygni og prófanir á eftirlitspáttum) (ISSAI 1330)?
- Brást Ríkisendurskoðun hæfilega við metinni áhættu (ISSAI 1330)?
- Óskaði Ríkisendurskoðun eftir skriflegum andmælum frá aðilanum (ISSAI 1580)?

Skýrslugerð

B-3. Er skýrslugerðin fullnægjandi?

- Kemur áritun endurskoðanda eftirtöldu á framfæri með skýrum hætti:
 - Heiti?
 - Viðtakanda?
 - Inngangsmálgrein?
 - Ábyrgð stjórnenda á ársreikningi?
 - Ábyrgð endurskoðanda?
 - Áritun endurskoðanda?
 - Öðrum skyldum er lúta að skýrslugerð?
 - Undirritun endurskoðanda?
 - Dagsetning áritunar endurskoðanda? (ISSAI 1700)
- Inniheldur áritunin ótvírætt álit í formi (hefðbundins) álits endurskoðanda á reikningsskilum?
- Hafa þau atriði sem greint er frá í endurskoðunarskýrslu verið hæfilega greind og er þeim lokið?
- Er búið að meta mikilvægi (e. *materiality*) allra niðurstaðna endurskoðunarinnar, lögmæti (e. *legality*) og hvort niðurstöður byggja á raunverulegum sönnunum (e. *factual evidence*) og eru allar mikilvægar niðurstöður birtar?
- Eru allar staðreyndir birtar með sanngjörnum hætti?
- Kemur fram á hvaða heimildum staðreyndir, tölur og uppgöfing verð (e. *quotations*) byggja?
- Eru til skjalfestar heimildir sem styðja allar niðurstöður og álit?
- Liggur fyrir skýr endurskoðunarslóð um endurskoðunaraðgerðir, niðurstöður og ábendingar endurskoðandans og aðstoðarmanna hans?
- Koma allir lykilendurskoðendur og stjórnendur endurskoðunar að gerð draga að endurskoðunarskýrslu?
- Eru drög að endurskoðunarskýrslu yfirfarin innanhúss áður en þau eru afhent þeim sem endurskoðunin beinist að?
- Eru skýr lagaákvæði og innanhússreglur fyrir hendi hvað varðar heimild til að samþykkja og gefa út áritun endurskoðanda (endurskoðunarstjóri (e. *audit manager*), endurskoðunarnefnd (e. *audit panel*), annað)?
- Eru drög að endurskoðunarskýrslu, að lokinni yfirferð innanhúss, afhent endurskoðuðum aðila til yfirferðar og athugasemda innan tiltekinna tímamarka?
- Að hvaða marki tekur Ríkisendurskoðun tillit til athugasemda frá endurskoðuðum aðila og eru þessar athugasemdir birtar í skýrslunni?

- Er skýrslan birt opinberlega? Sé svo, eru þá þessar birtingar með nánari útlistun með það í huga að þær séu skiljanlegar notendum skýrslunnar og almenningi?
- Birti Ríkisendurskoðun fréttatilkynningu?
- Á hvaða formi eru skýrslur sem dreift er (pappír, stafrænar) og birtir Ríkisendurskoðun skýrslur á Netinu?
- Eru niðurstöður endurskoðunar skráðar á „aðgerðalista vegna endurskoðunar“ (e. *audit action list*)?
- Er fyrir hendi fullnægjandi eftirlit með því að endurskoðunartilmælum sé fylgt eftir þegar fram líða stundir?
- Kynnir Ríkisendurskoðun sjálf skýrsluna fyrir Alþingi eða öðrum aðilum?
- Með hvaða öðrum hætti er árangur fjárhagsendurskoðunar kynntur viðkomandi aðilum?

Viðauki 2: Viðtöl við hagsmunaaðila

Alþingi:

- Fjárlaganefnd (starfsmenn)

Endurskoðaðir aðilar (starfsmenn):

- Landspítali Háskólasjúkrahús
- RARIK (orkusölufyrirtæki)
- Umhverfis- og auðlindaráðuneytið

Ríkisendurskoðun:

- Ríkisendurskoðandi (e. *Auditor General*)
- Sviðsstjóri endurskoðunarsviðs (e. *Financial audit director*)
- Deildarstjórar endurskoðunarsviðs (e. *Financial audit division managers*)
- Sérfræðingar endurskoðunarsviðs (e. *Auditors*)

Aðrir hagsmunaaðilar:

- Fjármála- og efnahagsráðuneytið
- Fjársýsla ríkisins

Viðauki 3: Jafningjateymið

Riksrevisjonen (ríkisendurskoðun Noregs):

Eva Maria Simma, *Senior Audit Advisor*

Riksrevisionen (ríkisendurskoðun Svíþjóðar):

Eiríkur Einarsson, *Audit Director*

Algemene Rekenkamer (ríkisendurskoðun Hollands):

Thomas Meijer, *Audit Director*

Paul Neelissen, *Senior Auditor – CPA*

Carl Roest, *Audit Manager - CPA*