



**Referanser:** KM 01/01, KM 05/06, KM 01/10, KM 02.7/12, KM 10/15, KM 04/16, KM07/16, KM 09/16, KR 27/15, KR 60/15, KM 14/16

**Arkivsak:** 16/4201 - 1 (16/37142)

**Saksdokumenter:**

<b>Tittel</b>	<b>Dok. ID</b>
Regler for Den norske kirkes kontrollutvalg	1531699

## Kontrollutvalg og etablering av internrevisjon 2017

### Sammendrag

Som en del av etableringen av en forsvarlig økonomiforvaltning for rettssubjektet Den norske kirke fra 1.1.2017 foreslås det å etablere en egen internrevisjon. En ekstern revisjonsleder, tilknyttet ulike medarbeidere fra bispedømmesekretariatene, vil kunne utgjøre denne internrevisjonsfunksjonen. Dette vil være en kostnadseffektiv måte å sikre god internkontroll og effektiv forvaltning i hele rettssubjektet. Ved anskaffelsen av ekstern leder av internrevisjonen, kan det fra samme leverandør skaffes sekretariatsbistand til det nye Kontrollutvalget, for å oppfylle Kirkemøtets vedtak i sak KM 14/16

### Forslag til vedtak

Kirkerådet anbefaler Kirkemøtet å fatte følgende vedtak:

1. Kirkerådet etablerer internrevisjon i 2017.
2. Kirkerådet anskaffer ekstern leder til internrevisjonen.
3. Kirkerådet anskaffer i den samme anskaffelsen uavhengig sekretærkompetanse til Kontrollutvalget for å oppfylle vedtak i sak KM 14/16.

## Saksorientering

### Bakgrunn

I offentlig og privat sektor er det lovpålagt med ekstern revisjon av regnskapet. Internrevisjon er ikke lovpålagt i Norge, med unntak for helseforetakene og visse finans- og kredittforetak. Finansdepartementet fastsatte i 2015 retningslinjer for internrevisjon i statlige virksomheter (R-117).

Ut fra retningslinjene er det slik at Den norske kirke som eget rettssubjekt, ikke trenger å ha egen ordning for internrevisjon. Det er tilstrekkelig å etablere en god internkontroll og at det blir utført årlig regnskapsrevisjon i forbindelse med rapportering til Kulturdepartementet for forrige regnskapsår.

I tiden etter virksomhetsoverdragelsen vil det imidlertid være stor oppmerksomhet omkring hvordan det nye rettssubjektet fordeler og anvender de statlige tilskuddene. Dette gjør at Den norske kirke vil være utsatt for et stort press fra både politikere, media og ikke minst kirkens egne organer om hvordan forvaltningen innrettes og hvilke fordelingskriterier som styrer tildelingene.

### Kontrollutvalget

Kirkemøtet 2016 vedtok at det skal opprettes et Kontrollorgan for Den norske kirke (sak KM 14/16) ut fra følgende begrunnelse:

1. Kirkerådets nye rolle på økonomifeltet
2. Som nytt rettssubjekt og som tilskuddsmottaker av statlig tilskudd vil ikke forvaltningsrevisjon være pålagt.

Med forvaltningsrevisjon menes her en systematisk vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra vedtak og forutsetninger. Så lenge Den norske kirke var del av statens egen virksomhet, ivaretok Riksrevisjonen denne funksjonen. Etableringen av Kontrollutvalg for Den norske kirke er en selvpålagt plikt til fortsatt å være underlagt forvaltningsrevisjon, er tydelige signal til bevilgende myndigheter og befolkningen for øvrig om at økonomiforvaltning og kontinuerlig vurdering av hensiktsmessig ressursbruk er en sentral del av prosessen med omgjøring til eget rettssubjekt. For ytterligere informasjon om kontrollutvalget, vises det til saksdokumentene og utredningen i sak KM 14/16.

### Internkontroll

Intern kontroll er en ordning for å sikre at planlagte målsettinger oppnås samt sikre at drift og planlagte oppgaver utføres med hensiktsmessig ressursbruk. Internkontrollen omfatter blant annet forhold som fordeling av roller og ansvar, kompetanse, etiske retningslinjer, kultur, holdninger, informasjon og kommunikasjon. Internkontroll skal etableres og gjennomføres på alle nivåer, og i alle funksjoner i virksomheten.

### Hva er internrevisjon?

Internrevisjon er en selvstendig og uavhengig del av organisasjonen, og den regnes ikke som en del av virksomhetens ordinære internkontroll. Det vil si at internrevisjon ikke erstattes av internkontroll, men har derimot som en hovedfunksjon å revidere virksomhetens etablerte internkontroll. Internrevisjon er på denne måten et nyttig verktøy for virksomhetens ledelse som sikring av at risikostyringen er tilstrekkelig ivaretatt og integrert i virksomhetens mål- og resultatstyring. En godt kvalifisert

internrevisjon kan også bidra med nyttige innspill til alle nivåer om mulige forbedringer i den løpende risikostyring og internkontrollen.

Internrevisjonens formål er å fremme og beskytte organisasjonens verdier gjennom å gi risikobaserte og objektive bekreftelser, råd og innsikt. Internrevisjon er en uavhengig, objektiv bekreftelses- og rådgivningsfunksjon som har til hensikt å tilføre merverdi og forbedre organisasjonens drift. Den bidrar til at organisasjonen oppnår sine målsettinger ved å benytte en systematisk og strukturert metode for å evaluere og forbedre effektiviteten og hensiktsmessigheten av organisasjonens prosesser for risikostyring, styring og kontroll og governance.

*«Internrevisjon er en organisatorisk enhet i virksomheten, eller en enhet som kjøpes fra eksterne fagmiljøer, som skal rapportere til øverste ledelse og være objektiv og uavhengig av resten av organisasjonen og områdene den reviderer. Internrevisjonen er primært virksomhetslederens redskap» (Ref. DFØ veileder til R-117)*

Internrevisjonsfunksjonen vil ha hele Den norske kirke som virkeområde, og det vil bli utarbeidet en årlig risikobasert revisjonsplan for å fastsette sine prioriteringer. Den arbeider etter anerkjente standarder og benytter en systematisk metode for å gjennomgå og vurdere sentrale dokumenter, systemer og praksis. Internrevisjonen skal ledes av en internrevisjonssjef. Med god kompetanse, en uavhengig rolle og et helhetlig perspektiv på virksomheten skal internrevisjonen fungere som støtte for virksomhetslederen og linjeorganisasjonen for øvrig, og den skal være en katalysator for forbedringer i virksomheten. Internrevisjonen gir virksomhetslederen trygghet for at ting som er bestemt, blir gjennomført som forutsatt.

### **Forholdet mellom intern og ekstern revisjon**

I følge Direktorat for økonomistyring (DFØ) er hovedforskjellen mellom intern og ekstern revisjon at internrevisor er en del av virksomheten som revideres, mens eksternrevisjon ikke er en del av den reviderte virksomheten. Internrevisjon er per definisjon en mer omfattende ordning for systematisk og løpende kontroll enn det ordinær revisjon er, som mer har fokus på regnskapsrevisjon for siste regnskapsår. Internrevisjon har mer fokus på måloppnåelse og ressursbruk, og har et større fokus på forvaltningsrevisjon. Internrevisjoner reviderer virksomhetens etablerte intern kontroll. Eksternrevisorer må også vurdere etablert system for intern kontroll for å ta stilling til i hvilken utstrekning revisor kan bygge sine risikovurderinger på systemtester. De har til felles at begge forholder seg til etiske regler og bestemte revisjonsstandarder fastsatt av ulike bransjeorganisasjoner.

### **Internrevisjon i det nye rettssubjektet vil kunne ivareta følgende tre hovedformål:**

- Sørge for effektivitet i ressursbruk og utførelse av pålagte oppgaver fra Kirkemøtet
- Ivareta uavhengighet og sikre robuste kontrollrutiner i organisasjonen
- Sikre god oppgavefordeling og medvirkning mellom regionale og nasjonale organer

Departementet har også gitt støtte til at en evaluering av tilskuddsforvaltningen de siste fire årene, kan gjennomføres i form av et internrevisjonsprosjekt. Mange evalueringer av tilskuddsordninger blir satt ut til eksterne miljøer for å sikre uhildede gjennomganger. Dette er hensiktsmessig for å sikre troverdige evalueringer, men problemet er ofte at de krever mye ressurser internt for å gi eksterne tilgang til informasjon om ordningene. Samtidig blir kompetanse som opparbeides om de evaluerte ordningene liggende utenfor organisasjonen. En uavhengig internrevisjon

ville sikret at både ressursbruk i evalueringen og kompetansen som opparbeides ville bli beholdt innomhus. En slik systematisk gjennomgang kan være en av oppgavene en internrevisjon blir pålagt å gjøre istedenfor at et eksternt miljø engasjeres.

### **Gevinster ved internrevisjon**

Etablering av internrevisjon for Den norske kirke vil være et tydelig signal overfor offentlige myndigheter og befolkningen for øvrig om at økonomiforvaltning og kontinuerlig vurdering av hensiktsmessig ressursbruk er en sentral del av prosessen med omgjøringen til eget rettssubjekt.

Det nye rettssubjektet vil motta årlige tilskudd på omkring 1,9 milliarder kroner, som langt overskrider grensen for når en internrevisjon bør vurderes i statlige virksomheter. I tillegg bidrar organiseringen av Den norske kirke til økt kompleksitet når det gjelder internkontroll. En virksomhet med flere styringsnivåer, desentralisert beslutningsmyndighet, stor geografisk spredning eller stort spenn i oppgaver vil det være krevende for virksomhetslederen og ledere på lavere nivå å få tilstrekkelig oversikt og kontroll med sine ansvarsoppgaver. Det kan også være krevende å få til gode systemer og rutiner som sikrer at «like ting gjøres likt», og at kvaliteten er tilstrekkelig til enhver tid. Selv om Den norske kirke ikke vil være en statlig virksomhet etter 2017, gir rundskrivet fra 2015 en klar indikasjon på at det nye rettssubjektet bør vurdere behovet for å opprette egen internrevisjon.

I de statlige virksomhetene som bruker internrevisjon i dag gis det uttrykk for at verdien ved denne funksjonen overstiger kostnadene. I utredning om bruk av internrevisjon i staten «Erfaringer fra statlige virksomheter med IR» (2014), viser at den kan bidra til:

- at virksomheten når sine mål og ressursene brukes effektivt
- at risiko reduseres
- at lederoppgavene utføres bedre
- at etatens perspektiv utvides og at virksomheten profesjonaliseres
- at “folk skjerper seg” og at virksomheten har et jevnlig fokus på forbedringer
- at virksomheten jobber proaktivt og at linjen faktisk gjennomfører vedtatte tiltak
- at det synliggjøres en nøyaktighetskultur overfor oppdragsgiver
- at nye eksterne regelverk og krav fanges opp, for eksempel om informasjonssikkerhet
- at det etableres god internkontroll ved at internrevisjonen gir råd om risiko og internkontroll
- at tilliten mellom virksomhetsleder og resten av organisasjonen bedres
- trygg forvaltning og at virksomheten ikke lenger får kritikk fra Riksrevisjonen

### **Kostnader med internrevisjon**

- Oppstartskostnader (ansettelser, anbudshåndtering, opplæring i virksomheten og liknende)
- Lønnskostnader
- Driftskostnader (kontor, PC/utstyr, revisjonssystem, og lignende)
- Kostnader til utvikling og vedlikehold av kompetanse (utdanning, kurs, sertifiseringer)
- Kostnader til evaluering av internrevisjonsfunksjonen

- Alternativkostnader ved at internrevisjonen legger beslag på tid hos revidert enhet og hos virksomhetsledelsen (intervjuer, møter mv.)

### **Organisering av internrevisjonsenheten – ulike modeller**

Internrevisjon kan enten kjøpes eksternt, utføres av internt ansatte internrevisorer eller utøves av et team av ordinært ansatte i virksomheten som frikjøpes til internkontrolloppgaver under ledelse av en revisjonssjef. Eller en kombinasjon av disse ulike variantene. Før Kirkerådet kan konkludere, bør fordeler og ulemper med de forskjellige modellene vurderes.

#### *Modell 1 - Egen enhet med fast ansatte revisorer*

Modellen innebærer at virksomheten har en organisatorisk enhet med ansvar for internrevisjon. Fordeler:

- Internrevisjonen blir en del av organisasjonen og får god kunnskap om virksomheten og dens kultur og verdier, styrings- og kontrollsystemer, risikobildet, driften i virksomheten osv.
- God kunnskap om virksomheten er en forutsetning for at internrevisjonen skal kunne gi tilstrekkelig merverdi.
- Kunnskapen internrevisjonen har om virksomheten vil være fullt tilgjengelig ved at internrevisjonen er en del av organisasjonens kompetansemiljø

Ulemper:

- Det er en utfordring å etablere en enhet som er stor nok til å utgjøre et tilstrekkelig robust internt fagmiljø (kritisk masse).
- Det er en utfordring å rekruttere internrevisorer med riktig kompetanse og samtidig beholde disse over tid, ettersom miljøet er lite og karrieremulighetene begrensede.
- Det er en utfordring å ha tilstrekkelig faglig bredde til å dekke virksomhetens behov for ulike type revisjonstjenester innenfor ulike fag.
- Ansettelse innebærer faste kostnader, dermed mindre fleksibilitet overfor variasjoner i behovet for internrevisjonstjenester. Dette kan medføre at kostnaden ikke vil stå i forhold til nytten til enhver tid.

#### *Modell 2 – Ansatt revisjonssjef med team fra egen virksomhet*

Modellen innebærer at det velges ut ansatte i virksomheten til revisjonsteam for de ulike revisjonsprosjektene ledet av en internrevisjonssjef.

Fordeler:

- Internrevisjonsteamet har god kompetanse og kjennskap til området som blir revidert og har således gode forutsetninger for å gi relevante råd, anbefalinger og bekreftelser.
- Bruk av egne ansatte i revisjonsteamet bidrar til god læring og kompetanseoverføring innad i virksomheten ved økt samhandling mellom fagmiljøer i virksomheten.

Ulemper:

- Det kan oppstå rollekonflikter og risiko for å komme i konflikt med krav til uavhengighet og objektivitet.
- Virksomheten må ha en størrelse som gjør det mulig for å finne fagkompetanse som organisatorisk har en uavhengig stilling i forhold til hverandre.
- Det er risiko for feil i den metodiske gjennomføringen av revisjonsoppdragene da det benyttes medarbeidere som ikke har revisjonskompetanse/utdannelse.

- Det kan være usikkerhet knyttet til om relevante fagmiljøer kan stille ressurser til disposisjon i den perioden revisjonen skal gjennomføres.

### *Modell 3 – Ansatt revisjonssjef som kjøper eksterne tjenester*

Modellen innebærer at det ansettes én revisjonssjef som kjøper tjenester fra eksterne fagmiljøer. Tjenestene kan kjøpes hos en eller flere leverandører (flere rammeavtaler).

Fordeler:

- Modellen gir relativt god forankring av funksjonen i organisasjonen.
- Det er mulighet for å sette sammen team på tvers av fagområder og ulike rådgivningsmiljøer.
- Fleksibilitet ved bruk av ressurser.
- Kompetanse som utvikles i internrevisjonsavdelingen kommer virksomheten til gode.

Ulemper:

- Det er vanskelig å beholde en internrevisjonsfunksjon som består av kun én person over tid grunnet manglende internrevisjonsfaglig miljø i virksomheten.
- Det kan også være utfordrende å sikre kontinuitet og kompetanseoverføring til erstatter.

### *Modell 4 – Full outsourcing*

Modellen innebærer at alle internrevisjonstjenester inkludert internrevisjonssjef kjøpes fra eksterne fagmiljøer.

Fordeler:

- Kompetansesammensetning og ressursbruk for internrevisjon kan endres løpende og tilpasses behovet til enhver tid.
- Modellen innebærer fleksibilitet med tanke på å teste ut bruk av internrevisjon for en periode og eventuelt reversere bruk av internrevisjon dersom behovet endrer seg.
- Internrevisjonsressursene som benyttes vil være del av et større revisjonsmiljø som gjennomfører mange revisjonsoppdrag på samme tema hos ulike virksomheter. Dette medfører mulighet for spesialisering og deling av ledende praksis på tvers av prosjekter.

Ulemper:

- Det tar tid før eksterne konsulenter opparbeider seg tilstrekkelig kjennskap til virksomheten.
- Ekstern leverandør vil ikke ha samme mulighet for å bli kjent med virksomhetens kultur og observere udokumenterte kontroller, som en ansatt internrevisor.
- God kjennskap til virksomheten er en forutsetning for å oppnå tillit i linjen og kunne gi merverdi i tilstrekkelig grad.
- Virksomheten blir avhengig av ekstern leverandør(er). Den kunnskap og forståelse som opparbeides om virksomheten over tid vil ikke være like tilgjengelig og tilstede i virksomheten som ved de andre modellene.

### **Anbefaling for Den norske kirke**

For å sikre at internrevisjon ikke skal bli et kostnadsspørsmål, vil en ordning med rekruttering av et internt team under ledelse av en revisjonssjef trolig være det mest

hensiktsmessige alternativet. En slik ordning vil også medvirke til at internrevisjonskompetansen bygges opp og beholdes innomhus i organisasjonen.

Et vesentlig poeng for Den norske kirke vil være å sikre at internrevisjon skjer på tvers av regionale og nasjonale organ, og medvirkning og eierskap fra begge nivåer vil være en viktig faktor for en vellykket internrevisjon. Ved å rekruttere internrevisorer fra både Kirkerådet og bispedømmerådene vil legitimitet og oppgavefordelingshensyn bedre ivaretas.

I en startfase kan det være fornuftig å engasjere en ekstern revisor for å bygge opp teamets kompetanse og sikre høy faglig kvalitet på arbeidet som utføres.

- For å etablere en solid kontroll med økonomi og ressursbruk i Den norske kirke foreslås det å etablere en egen internrevisjonsenhet i det nye rettssubjektet.
- Internrevisjonsenheten bør bestå av et team kompetente ansatte fra bispedømmerådene og Kirkerådet som frikjøpes i perioder til å utøve internrevisjon. Internrevisjonsteamet skal i frikjøpsperioden være organisatorisk uavhengige, og kun rapportere til Kirkerådets direktør.
- Mandatet til internrevisjonsenheten bør være å sørge for god ressursforvaltning og transparente beslutningsrutiner slik at tilskuddsforvaltningen er effektiv og at statlige bevilgninger og andre tilgjengelige økonomiske ressurser brukes mest mulig effektivt.
- De første tre årene bør det kjøpes inn en ekstern revisor for å bygge opp kompetanse i internrevisjonsmetodikk og som også er rådgiver for teamet i startfasen.
- Evaluering av tilskuddsordningene bør av kompetanse- og effektivitetshensyn foregå kontinuerlig av et organisatorisk uavhengig team av internrevisorer, istedenfor at det brukes ressurser på å legge arbeidet ut til eksterne miljøer.
- En av oppgaven til internrevisjonen i startfasen bør derfor være å evaluere tilskuddsordningen for trosopplæringsmidler, vurdert med utgangspunkt i om forvaltningen av tildelte tilskuddsmidler er hensiktsmessig – at rettssubjektet (og bevilgende myndigheter) får mest mulig trosopplæring igjen for pengene.
- Ordningen med internrevisjon bør evalueres, og det foreslås en prøveperiode på tre år. Etter tre år bør det gjøres en samlet vurdering av Den norske kirkes kontrollordninger- og rutiner som inkluderer både kontrollutvalget, internrevisjon og interkontroll. Det bør også vurderes hvordan de ulike ordningene eventuelt overlapper hverandre og hva som bør være en videreføring/forenkling av kontrollarbeidet.

### **Anskaffelse av leder for internrevisjonsteam og kontrollutvalgets sekretær:**

Kirkerådet legger opp til at sekretariatet til kontrollutvalget og administrasjonen av internrevisjon ut i fra et kostnadsaspekt skal kunne kombineres, men slik at habilitet og uavhengighet ivaretas. Det valgte kontrollutvalget skal rapportere direkte til Kirkemøtet. Mandatet til utvalget er å føre kontroll med at Kirkerådet iverksetter vedtak i tråd med Kirkemøtet sine forslag. Sekretariatet for kontrollutvalget skal i hovedsak ha en administrativ funksjon, og tilrettelegge for at utvalget selv skal utrede og initiere egne saker. Det er også forutsatt at sekretariatet skal lokaliseres fysisk adskilt fra Kirkerådet i Oslo. Det presiseres at sekretariatfunksjonen til kontrollutvalget ikke vil ivaretas av leder for internrevisjonsteamet, det vil si at sekretariatfunksjonen vil ivaretas av en egen personellressurs som ikke er leder for internrevisjonsteamet. Imidlertid foreslås det, som nevnt ovenfor, at både sekretariatfunksjonen og leder for internrevisjonsteamet anskaffes fra samme eksterne

firma for at kostnadene til revisjon skal bli lavest mulig. Dette som forutsatt av komitemerknad i sak KM 14/16. Kirkerådet har vurdert at en slik ordning gir tilstrekkelig sikkerhet for at både kontrollutvalget og internrevisjonen vil kunne utøve sine arbeidsoppgaver på en uavhengig og objektiv måte.

Internrevisjonen skal i utgangspunktet rapportere til Kirkerådets direktør. Det er tenkt at det skal opprettes et internrevisjonsteam på 5-7 personer fra Kirkerådet og bispedømmerådene som frikjøpes for å gjøre internrevisjon – og at teamets enkelte medlem ikke skal revidere seg selv, egne ansvarsområder eller egen avdeling. Dette for å unngå habilitetskonflikter.

## **Økonomiske/administrative konsekvenser**

Det er anslått i sak KM 14/16 at Kontrollutvalget har behov for sekretariatsbistand tilsvarende 20% stilling, mens en leder for internrevisjon skal ansettes/anskaffes for 100% stilling for tre år. Kostanden for intern revisjon er nye kostnader fra 2017. Kostnaden er satt sammen av revisjonshonorar og rådgivningstjenester. Kostandene er innarbeida i budsjettet for 2017 på rettssubjektnivå. Kostnaden ved etablering av internrevisjon er for Den norske kirke anslått til å være om lag 1 mill kroner. Antall månedsverk og antall internrevisorer må vurderes ut fra hensiktsmessighet og de oppgavene som internrevisjonen er tenkt å utføre. Kostandene vil være høyere i startfasen for å kurse og sertifisere internrevisorene.