



NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til
NKRFs medlemmer

Oslo, den 25.09 2014

INFORMASJONSSKRIV 3/2014 – REVISORS OPPGAVER KNYTTET TIL MISLIGHETER VED REVISJON AV REGNSKAPER I KOMMUNAL SEKTOR

0. Innledning

Revisor skal gjennom revisjonen å bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. Revisjonskomiteen har erfart at det er en del usikkerhet knyttet til hvor langt revisors oppgaver og plikter på dette området går ved revisjon av regnskaper i kommuner og fylkeskommuner.

Dette infoskrivet drøfter revisors oppgaver og plikter knyttet til misligheter ved revisjon av regnskaper i kommunal sektor. I informasjonsskrivet fokuseres det særlig på følgende spørsmål:

- Er det forventet av revisor å vurdere risiko for misligheter på andre områder enn innenfor den økonomiske internkontrollen?
- Er det krav om økt aktsomhet fra revisor knyttet til misligheter ved revisjon av kommuner?
- Gir revisors meldeplikt til kontrollutvalget etter revisjonsforskriften §§ 3 og 4 føringer for regnskapsrevisjonen?

Revisjonskomiteen arbeider med å konkretisere innholdet i god kommunal revisjonsskikk. I komiteens [overordnede notat om bakgrunn og forutsetninger for god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon](#) er misligheter trukket fram som et av områdene hvor komiteen ønsker å bidra med avklaringer. Dette infoskrivet er resultatet av diskusjoner i revisjonskomiteen og gir ikke en uttømmende redegjørelse for innholdet i god kommunal revisjonsskikk på området. Innholdet i informasjonsskrivet kan påvirkes over tid med bakgrunn av diskusjon i fagmiljøet.

Regnskapsrevisjon i kommunal sektor skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 78. Nærmere om hva som ligger i god kommunal revisjonsskikk knyttet til misligheter vil følge av:

- [Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.](#)

- [ISA 240 «Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper»](#)
- [ISSAI 1240 «Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper»](#)¹

1. Revisors oppgaver og plikter etter lov og forskrift

1.1 Revisjonsforskriften om revisors oppgaver med misligheter

Revisors oppgaver og plikter knyttet til misligheter følger av forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner (revisjonsforskriften). Revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, jf. revisjonsforskriften § 3 fjerde ledd. Konstateres det misligheter ved revisjon, eller på annen måte, skal revisor iht. § 3 femte ledd sende innberetning til kontrollutvalget. Misligheter skal iht. § 4 rapporteres til kontrollutvalget i nummererte brev.

I departementets merknader til revisjonsforskriften § 3 sies følgende om revisors oppgave med hensyn til misligheter:

Regnskapsrevisjon er i utgangspunktet innrettet mot å avdekke feil. I tillegg gjør revisor en vurdering av risikoen for at det kan foreligge misligheter. Dersom revisor kommer til at det foreligger indikasjoner på at det kan foreligge misligheter vil han/hun innrette revisjonen slik at mistanken blir bekreftet/ avkreftet. I den grad det avdekkes noe, foreligger det en plikt til å rapportere.

Beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter i tilknytning til misligheter er langt på vei den samme i den kommunale revisjonsforskriften som i revisorloven som gjelder ved revisjon i privat sektor. For rapportering går imidlertid revisors oppgaver lenger i kommunal sektor. Mens revisorlovens bestemmelser om rapportering sidestiller misligheter og feil ”som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet”, er revisors plikt til å rapportere misligheter etter de kommunale revisjonsbestemmelsene ikke betinget av at mislighetene kan innvirke på årsregnskapet. Det er i den kommunale forskriften også presisert at straks det konstateres misligheter – enten ved revisjon eller på annen måte – skal kontrollutvalget underrettes om forholdet. Det kan også drøftes hvorvidt det hos allmennheten foreligger en forventning om at revisorer i kommunal sektor skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, utover det som har betydning for kommunens årsregnskap².

1.2 Hvitvaskingsloven om revisors oppgaver

Nært knyttet til revisors oppgaver og plikter knyttet til misligheter, er de plikter som påhviler revisor gjennom hvitvaskingsloven. Det vises til [eINFO 14/2](#) om revisors oppgaver og plikter på dette området.

¹ International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) utgis av den internasjonale sammenslutningen av riksrevisjoner, INTOSAI. ISSAI-ene for regnskapsrevisjon består av ISA-ene med særskilt veiledning for anvendelse i offentlig sektor – «practice notes». ISSAI-ene kan lastes ned fra www.issai.org.

² Se f.eks. Anders Berg Olsen i Kommunerevisoren nr. 5-2013.

1.3 Ledelsens ansvar

I kommuner og fylkeskommuner skal administrasjonssjefen sørge for at administrasjonen drives i samsvar med lover, forskrifter og overordnede instruksjoner, og at den er gjenstand for betryggende kontroll, jf. kommuneloven § 23. Administrasjonssjefen skal i sin årsberetning redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre betryggende kontroll og en høy etisk standard i virksomheten, jf. kommuneloven § 48.

Hovedansvaret for å forebygge og avdekke misligheter ligger hos ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i enheten, slik det bl.a. fremgår av ISA 240. Det er viktig at ledelsen legger stor vekt på å forebygge misligheter. Det innebærer blant annet en forpliktelse til å skape en virksomhetskultur som preges av ærlighet og etisk atferd.

2. Regnskapsrevisors oppgaver og plikter etter revisjonsstandardene

2.1 Generelt om revisors oppgaver og plikter etter ISA 240

[ISA 240 «Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper»](#) utdyper den rettslige standarden god kommunal regnskapsskikk på dette området. Revisor er ansvarlig for å skaffe seg betryggende sikkerhet for at regnskapet sett under ett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Revisor skal opprettholde profesjonell skepsis gjennom hele revisjonen og være innforstått med at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

Profesjonell skeptisk holdning og iboende begrensninger ved revisjon

For å oppfylle sine oppgaver og plikter på mislighetsområdet som i revisjonen ellers, er det sentralt at revisor har en profesjonell skeptisk holdning. Revisor skal *«være innforstått med at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, uten hensyn til revisors tidligere erfaringer med ærligheten og integriteten til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i enheten»*, jf. ISA 240 punkt 12-14.

Selv om revisor opprettholder profesjonell skepsis gjennom hele revisjonen, vil iboende begrensninger ved revisjon innebære at det alltid vil være en viss risiko for at vesentlig feilinformasjon i regnskapet ikke avdekkes. Risikoen for at feilinformasjon som skyldes misligheter ikke avdekkes, er høyere enn risikoen for at feilinformasjon som skyldes feil ikke avdekkes, jf. ISA 240 punkt 6.

Av den grunn er de forebyggende aspektene ved revisjonen av vel så stor betydning for arbeidet med å avdekke og forebygge misligheter som muligheten for revisor til faktisk å avdekke misligheter. Revisjonskomiteen er av den oppfatning at det er av særlig viktighet for å bidra til å forebygge misligheter at revisor har god kunnskap om kommunens virksomhet, har fokus på misligheter i forespørslene til ledelsen og er synlige ute i de kommunale virksomhetene.

Risikovurderingshandlinger

ISA 240 stiller krav til at risikovurderingshandlingene mv. skal utformes for avdekke mislighetsrisiko. Her nevnes:

- Diskusjonen i revisjonsteamet skal legge spesielt vekt på hvordan og hvor enhetens regnskap kan være eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, herunder hvordan misligheter kan oppstå. (ISA 240.15)
- Forespørsler til ledelsen og andre om blant annet deres vurdering av risiko for misligheter og om enhetens prosesser for å håndtere risiko for misligheter. (ISA 240.17)
- Forespørsler til ledelsen og andre om kjennskap til faktiske eller påståtte misligheter. (ISA 240.18)
- Vurdere hvorvidt uvanlige eller uventede sammenhenger tyder på at det foreligger risiko for misligheter. (ISA 240.22)
- Vurdere hvorvidt informasjon innhentet gjennom andre risikovurderingshandlinger og beslektede aktiviteter tyder på at det foreligger en eller flere mislighetsrisikofaktorer. (ISA 240.24)
- Ved identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon skal revisor ta utgangspunkt i antakelsen om at det foreligger risiko for misligheter ved inntektsføring. (ISA 240.26, jf. punkt 47) Se nærmere omtale i avsnitt 2.3 nedenfor.

Standarden stiller videre krav til hvordan revisor skal håndtere identifisert risiko for misligheter, krav om innhenting av skriftlig uttalelse fra ledelsen om misligheter og hvordan revisor skal håndtere faktisk avdekkete misligheter.

Det følger av punkt 27 at revisor skal behandle risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter som særskilte risikoer. Det innebærer blant annet at revisor skal identifisere kontroller, herunder kontrollaktiviteter, som er relevante for den aktuelle risikoen. Det er imidlertid ikke noe krav om at kontrollene må testes. Dersom revisor velger å bygge på kontroller knyttet til særskilte risikoer, herunder mislighetsrisikoer, kan test av disse kontrollene ikke inngå i en rotasjon, jf. ISA 330 pkt. 15.

ISA 240 er opptatt av misligheter som forårsaker vesentlig feilinformasjon i regnskapet. To typer tilsiktet feilinformasjon er i henhold til standarden relevante for revisor:

- Feilinformasjon som resultat av uredelig regnskapsrapportering
- Feilinformasjon som resultat av underslag av eiendeler.

2.2 Særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor i ISA 240

ISA 240 inneholder tre A-punkter som omtaler særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor.

A6. I offentlig sektor kan revisors forpliktelser knyttet til misligheter være et resultat av lov, forskrift eller andre pålegg som gjelder for enheter i offentlig sektor eller er særskilt dekket av revisjonsmandatet. I offentlig sektor er revisors forpliktelser følgelig ikke nødvendigvis begrenset til å vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, men kan også omfatte en videre forpliktelse til å vurdere risikoer for misligheter.

Eksempelvis kan misligheter knyttet til misbruk av offentlig myndighet innebære risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, mens andre typer misbruk ikke innebærer risiko for vesentlig feilinformasjon. Misbruk av myndighet knyttet til å innvilge tilskudd vil ha

betydning for kommunens overføringsutgifter, mens misbruk av myndighet knyttet til byggesaksbehandling vanligvis ikke vil ha regnskapsmessige konsekvenser i kommunen.

Særlig siste setning i A6 kan indikere andre forventninger og eventuelt lavere vesentlighetsgrense/økt aktsomhet. Dette er drøftet nærmere i avsnitt 3.1.

A57. I offentlig sektor er muligheten for å trekke seg fra et oppdrag i mange tilfeller ikke til stede på grunn av mandatets art eller hensynet til allmennhetens interesser.

Problemstillingen gjelder generelt i kommunal revisjon og drøftes ikke nærmere her. I henhold til punkt P19 i ISSAI 1240 vurderer revisor i offentlig sektor i slike tilfeller innvirkningen på revisjonsberetningen og eventuelle andre krav til rapportering.

A67. I offentlig sektor kan krav til rapportering av misligheter, uansett om de er avdekket gjennom revisjonen eller ikke, være gjenstand for spesielle bestemmelser i revisjonsmandatet eller i relatert lov, forskrift eller andre.

Bestemmelsen i revisjonsforskriften § 3 femte ledd om innberetning av misligheter til kontrollutvalget «ved revisjon eller på annen måte», har vært tolket slik at revisor har plikt til å innberette misligheter, selv om de er avdekket av andre, herunder kommunens administrasjon. Se nærmere drøfting i avsnitt 3.3.

2.3 Særskilte hensyn knyttet til offentlig sektor etter ISSAI 1240³

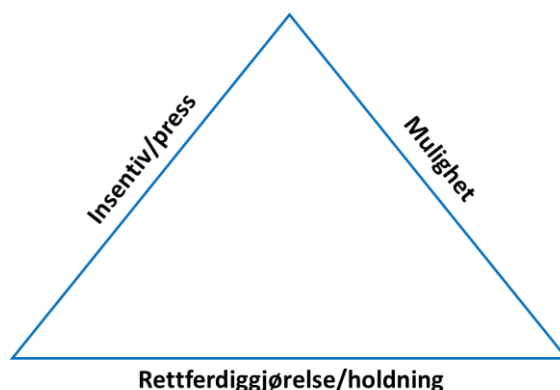
[ISSAI 1240 «Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper»](#) gir ytterligere veiledning for hva som kan være særlig risikodrivende med hensyn til misligheter i offentlig sektor. Her omtales noen sentrale forhold som tas opp i ISSAI 1240.

I punkt P4 kommenteres at målene for regnskapsrevisjon i offentlig sektor ofte favner videre enn å gi uttrykk for en mening om regnskapet. Det fremheves at revisor i offentlig sektor kan ha ytterligere oppgaver selv om det ikke fremgår eksplisitt av revisjonsmandatet:

Selv om det ikke finnes slike ytterligere mål, kan det foreligge generelle allmenne forventninger til at revisorer i offentlig sektor rapporterer eventuelle tilfeller av manglende etterlevelse av fullmakter som er avdekket under revisjonen, eller at de rapporterer om effektiviteten av intern kontroll. Disse ytterligere oppgavene og pliktene og de tilhørende mislighetsrisikoene må vurderes av revisor i offentlig sektor ved planlegging og gjennomføring av revisjonen.

³ Sitatene fra ISSAI 1240 er hentet fra en oversettelse foretatt av Riksrevisjonen.

Punkt P5 omtaler de tre forholdene som vanligvis er til stede når det foreligger misligheter – mislighetstriangelet – med eksempler relevante for offentlig sektor.



Figur 1: Forhold som vanligvis er til stede ved misligheter

- *Insentiv eller press (som utøves på eller oppfattes som utøvd på ledelsen eller ansatte og gir dem motiv til å begå misligheter) – ansatte i offentlig sektor er ofte under press for å yte tjenester av høy kvalitet med få ressurser og innenfor budsjett. Dette kan være særlig relevant i vanskelige økonomiske situasjoner hvor det oppstår press for å opprettholde brukergifter og skattesatser, noe som gir insentiver for å overvurdere inntekter og undervurdere kostnader. Det kan også finnes insentiver for å bruke opp budsjettet før regnskapsårets slutt.*
- *Mulighet (karakteristiske trekk eller omstendigheter som øker risikoen for at det begås misligheter i en enhet) – en vanskelig rekrutteringssituasjon eller mangel på tilstrekkelig kvalifiserte medarbeidere kan være mer utbredt i offentlig sektor. Slike situasjoner kan ofte føre til mangler i intern kontroll og således skape muligheter for å begå misligheter. Den utstrakte forekomsten av mange kontanttransaksjoner med lav verdi i visse enheter i offentlig sektor, for eksempel kontanttransaksjoner på politistasjoner eller helseinstitusjoner, kan bidra til å øke disse risikoene. Selv om pengebeløpene er små, kan slike situasjoner føre til brudd på offentlig tillit, forventninger og ansvarlighet.*
- *Rettferdiggjørelse eller holdning (atferd, karakter eller etiske verdier som tillater personer å rettferdiggjøre sine motiver for å begå misligheter) – det generelt lavere lønnsnivået i offentlig sektor sammenlignet med privat sektor kan få ansatte til å tro at det kan rettferdiggjøre misbruk av midler. Som ovenfor kan dette medføre brudd på prinsipper om offentlig tillit, forventninger og ansvarlighet.*

Ytterligere eksempler på mislighetsrisikofaktorer i offentlig sektor fremgår av vedlegg 1 til ISSAI 1240 som er gjengitt i sin helhet som vedlegg 1 til dette infoskrivet.

I punkt P6 kommenteres at revisorer i offentlig sektor må være oppmerksomme på forekomsten av misbruk og tilføyer dette som en ytterligere definisjon. Misbruk defineres slik:

- *Misbruk – innebærer atferd som er mangelfull eller utilbørlig når den sammenlignes med atferd en veloverveid person ville ha betraktet som rimelig og nødvendig*

forretningspraksis ut fra de faktiske kjensgjerningene og omstendighetene. Misbruk omfatter også misbruk av makt eller stilling til fordel for egne økonomiske interesser eller de økonomiske interessene til et nært familiemedlem eller en forretningspartner. Misbruk innebærer ikke nødvendigvis misligheter, brudd på lover, forskrifter eller forpliktelser i en kontrakt eller tilskuddsavtale. Misbruk er avvik fra begrepet korrekt opptreden, som er forbundet med de generelle prinsippene om sunn økonomiforvaltning i offentlig sektor og offentlige tjenestemenns atferd.

ISSAI-ens vektlegging av misbruksbegrepet har sin bakgrunn i INTOSAI's Lima-erklæring. Lima-erklæringen ligger ikke til grunn for de kommunale revisjonsbestemmelsene, men misbruksaspektet kan ha samme relevans i kommunal revisjon, da fortrinnsvis som et innspill til vurdering av forvaltningsrevisjon og ikke som en del av regnskapsrevisjonen.

I punkt P8 i ISSAI 1240 trekkes fram trusler mot opprettholdelsen av profesjonell skepsis ved revisjon i offentlig sektor. Disse omfatter blant annet:

- *Personlige eller profesjonelle relasjoner som følge av den politiske prosessen/miljøet*
- *Den offentlige revisjonsorganisasjonens eksklusive mandat, som fører til mangel på konkurrenter*
- *I noen omgivelser, mangelen på krav om regelmessig rotasjon av revisorer.*

Ikke alle forholdene er aktuelle i kommunal sektor. For eksempel vil kommunale revisjonsenheter, med gjeldende bestemmelser om revisjonsordning i kommunene, ikke ha et eksklusivt mandat.

Det fremheves i ISSA 1240 punkt P15 at i offentlig sektor er ikke alltid inntektsføring det området hvor det er mest relevant å anta at det foreligger risikoer for misligheter, slik det følger av ISA 240 punkt 26, at revisor skal ha som antakelse.

Inntektsføring kan være svært relevant for skattemyndigheter eller andre etater som krever inn penger, som for eksempel universiteter og høyskoler, sykehus eller regulatoriske etater som krever avgifter for utførte tjenester eller mottar givermidler. I mange enheter i offentlig sektor er fokuset på kostnader og områder som anskaffelser og utbetaling av tilskudd. Derfor kan revisorer i offentlig sektor, når det er relevant, vurdere slike andre områder i tillegg til inntektsføring ved utarbeidelsen av antakelsen om mislighetsrisikofaktorer.

3. Nærmere om regnskapsrevisors oppgaver og plikter i kommunal sektor – komiteens vurdering

Her gir revisjonskomiteen sine vurderinger av revisors oppgaver og plikter knyttet til misligheter ved regnskapsrevisjon i kommunal sektor. Drøftelsen er gjort med utgangspunkt i revisjonsprosessen. Det knyttes også kommentarer til noen forhold revisor bør være oppmerksom på.

3.1 Planlegging og risikovurdering

Revisor skal planlegge og gjennomføre revisjonen for å skaffe seg betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Det kan ikke forventes at revisor avdekker alle faktiske misligheter. Det som kan

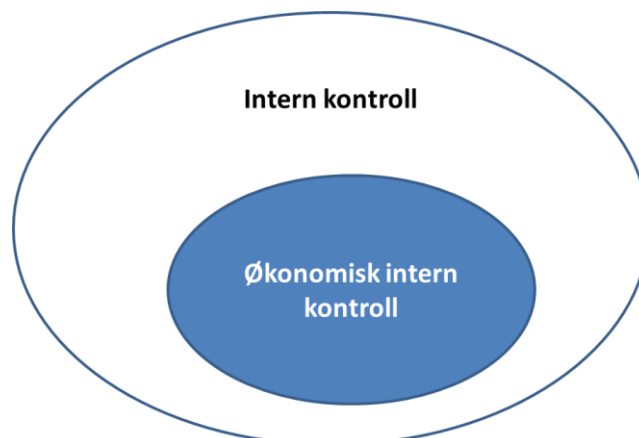
forventes er at revisor identifiserer de områdene det er særskilt risiko for misligheter. I dette vil vurdering av kommunens intern kontroll være sentralt.

Som omtalt ovenfor er ikke revisors forpliktelser i offentlig sektor nødvendigvis begrenset til å vurdere risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, jf. ISA 240 punkt A6. Dette har blant annet bakgrunn i det særtrekk ved offentlig sektor at den forvalter skattepenger på vegne av allmennheten og er forventet å rette seg etter lover og regler og opptre innenfor gjeldende regelverk.

Revisjonskomiteens vurdering er at revisors oppgaver og plikter ved regnskapsrevisjonen må forstås med utgangspunkt i at revisjon av årsregnskapet er grunnlaget for revisors arbeid. Selv om revisor i offentlig sektor kan forventes å ha en aktsomhetsplikt også på andre områder enn for misligheter som medfører vesentlige feil i regnskapet, kan det argumenteres for at revisor har et større ansvar på områder som står regnskapet nært og for transaksjoner som ender i regnskapet. Det innebærer bl.a. at det ikke kan forventes at revisor planlegger revisjonsarbeidet for å avdekke risiko for misligheter på områder som ikke har betydning for årsregnskapet, men revisor må likevel være oppmerksom på at det kan foreligge mislighetsrisikoer også på slike områder.

Revisjonskomiteen legger til grunn at det i prinsippet kan skilles mellom intern kontroll generelt og økonomisk intern kontroll. Sistnevnte vil være intern kontrollen rundt forhold som står regnskapet nært og transaksjoner som ender i regnskapet.

Ved en slik oppdeling er det naturlig å tenke at regnskapsrevisjonen står nærmere og kan forventes å ha en høyere aktsomhet når det gjelder svakheter i den økonomiske internkontrollen enn når det gjelder intern kontroll forøvrig. En måte å illustrere dette på er vist i figur 2.



Figur 2: Virksomhetens intern kontroll

Skillet mellom når man er innenfor og utenfor økonomisk intern kontroll vil ikke være veldig skarpt og på mange områder vil man ha elementer av både økonomisk intern kontroll og annen intern kontroll.

Økonomisk intern kontroll

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av kontroller som er relevante for revisjonen. Dette innebærer å vurdere utformingen av kontrollene og fastslå hvorvidt de er implementert (gjøres

som oftest gjennom en såkalt «vugge-til-grav» test), jf. ISA 315 punkt 12-13. Dersom revisor velger å bygge på kontrollene i revisjonsarbeidet, kreves en grundigere kartlegging av interne kontroller rettet mot de relevante regnskapspåstandene og at revisor gjennom test av kontroller innhenter revisjonsbevis for at kontrollene fungerer som forutsatt. Som nevnt ovenfor skal revisor også gjøre en grundigere kartlegging av intern kontrollen når det er identifisert særskilte risikoer, herunder mislighetsrisikoer, men revisor trenger ikke teste disse kontrollene.

Det må forventes at revisor tydeligere og på et mer detaljert nivå kan og skal si fra om svakheter i den økonomiske intern kontrollen der det bygges på disse kontrollene enn der revisor ikke bygger på kommunens kontroller.

Innenfor økonomisk intern kontroll må det forventes at revisor avdekker svakheter og risiko for at misligheter kan inntreffe, og at disse blir påpekt av revisor som en del av regnskapsrevisjonen. Revisor skal påpeke slike svakheter og risikoer selv om det ikke nødvendigvis kan lede til vesentlige feil i regnskapet.

Innenfor økonomisk intern kontroll legger revisjonskomiteen til grunn at revisors oppgaver og plikter også ved revisjon i kommunal sektor i all hovedsak er sammenfallende med ISA 240. Det kan imidlertid argumenteres for at revisor i kommunal sektor må ha et noe høyere aktsomhetsnivå når det gjelder risiko for misligheter som ikke nødvendigvis medfører vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

Intern kontroll for øvrig

Øvrig intern kontroll er intern kontroll kommunen må ha på andre områder enn økonomi og regnskapsrapportering for å kunne levere tjenester med ønsket kvalitet. På enkelte områder finnes det klare krav til intern kontroll, bl.a. på HMS-området.

Misligheter begått på disse områdene vil som regel ikke innebære vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Videre vil misbruk, slik det defineres i ISSAI 1240, ofte ligge innenfor disse områdene.

Som nevnt kan det ikke forventes at revisor planlegger revisjonsarbeidet for å avdekke misligheter på områder som ikke har betydning for årsregnskapet, men revisor må likevel være oppmerksom på at det kan foreligge mislighetsrisikoer, herunder risiko for misbruk, også på slike områder. Dersom slik risiko avdekkes kan det være relevant å spille dette inn som risiko i forbindelse med vurdering av forvaltningsrevisjon.

På områdene som ligger utenfor økonomisk intern kontroll, kan det derfor ikke forventes samme detaljeringsgrad eller kunnskap fra revisor. Det er likevel en del av revisors oppgaver å kartlegge det overordnede interne kontrollmiljøet, herunder om ledelsen har lagt til rette for en kultur som fremmer ærlighet og etisk atferd. Det å forstå hovedtrekkene i intern kontrollen utover økonomisk intern kontroll kan på enkelte områder også være nødvendig for å skaffe seg den tilstrekkelige forståelsen av enhetens virksomhet.

Slik kan det forventes at revisor som en del av regnskapsrevisjonen avdekker svakheter i intern kontrollmiljøet, også utover økonomisk intern kontroll, som kan føre til risiko for at misligheter inntreffer i kommunen. Revisor påpeker slike svakheter overfor ledelsen og eventuelt også overfor kontrollutvalget.

Forespørsler til ledelsen

Som en risikovurderingshandling skal revisor rette forespørsler til ledelsen og andre om misligheter, jf. ISA 240 punkt 17-19. Forespørslene skal omfatte:

- Ledelsens vurdering av risikoen for misligheter og prosess for å identifisere og håndtere slike risikoer.
- Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Kommunikasjon med de ansatte om forvaltningspraksis og etikk.
- Kjennskap til faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter.

Med ledelsen i kommunen forstås først og fremst administrasjonssjefen. I tillegg vil det være naturlig at revisor også retter forespørsler til økonomi-/regnskapssjef. Også andre ledere i kommunen kan det etter nærmere vurdering også være aktuelt å rette forespørsler til.

Revisor skal også rette forespørsler til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Kontrollutvalget må til en viss grad anses å ha et slikt ansvar i kommunene, men da utelukkende knyttet til kontroll. Samtidig vil det ofte være lite relevant å rette denne type forespørsler til kontrollutvalget. Styringsaspektet følger den interne styrings- og kontrollinjen som går fra kommunestyret til administrasjonssjefen. Det må derfor kunne hevdes at administrasjonssjefen i noen grad også har oppgaver som innebærer et overordnet ansvar for styring og kontroll i kommunen.

I vedlegg 4 til dette infoskrivet er det tatt inn eksempler på spørsmål som kan stilles til ledelsen.

Uredelig regnskapsrapportering

Med uredelig regnskapsrapportering forstås tilsiktet feilinformasjon i regnskapet, herunder utelatelse av beløp eller tilleggsopplysninger, for å villedde regnskapsbrukere. Uredelig regnskapsrapportering kan innebære manipulasjon, forfalskning eller endring av regnskapsmateriale, uriktig rapportering eller utelatelse av hendelser, transaksjoner eller annen informasjon av betydning og tilsiktet feilaktig anvendelse av regnskapsprinsipper. Uredelig regnskapsrapportering omfatter ofte ledelsens overstyring av kontroller som ellers fungerer effektivt.

Insentivene for bevisst å manipulere regnskapene i kommunal sektor er annerledes enn i privat sektor. For eksempel er det i kommunene i liten grad bonusordninger basert på økonomiske resultater o.l. som skaper personlige insentiver til uredelig regnskapsrapportering. Imidlertid kan f.eks. en vanskelig økonomisk situasjon i kommunen skape insentiv til vurderinger og løsninger som innebærer uredelig regnskapsrapportering.

Eksempler på dette kan være:

- Bevisst feilklassifisering av utgifter knyttet til barnehager for å redusere kommunens utgifter til tilskudd til private barnehager.
- Bevisst feilklassifisering av utgifter eller overkalkulasjon av indirekte kostnader knyttet til selvkostområdene, for å kunne øke gebyrinntektene.
- Bevisst belastning av investeringsregnskapet med driftsutgifter for å kunne finansiere tiltakene med låneopptak.

Se vedlegg 1 som lister opp ytterligere eksempler på mislighetsrisikofaktorer i offentlig sektor knyttet til uredelig regnskapsrapportering.

Underslag av eiendeler

Risikoen for misligheter i form av underslag av eiendeler vil langt på vei være de samme i kommunal sektor som i privat sektor.

Kommunalt ansatte forvalter ofte klientmidler. Dette kan være disponering av kontantytelser fra folketrygden for pasienter på sykehjem, frivillig forvaltning av enkeltpersoner midler på NAV-kontor o.l. Underslag på disse områdene vil sjelden innebære vesentlig feilinformasjon i kommunens årsregnskap, men det må forventes at revisor vurderer kommunens intern kontroll på slike områder. For flere områder med slik forvaltning, vil revisor også ha egne revisjons- eller attestasjonsoppgaver, hvor vurdering av mislighetsrisiko vil være sentralt.

Se vedlegg 1 som lister opp eksempler på ytterligere mislighetsrisikofaktorer i offentlig sektor knyttet til underslag av eiendeler.

3.2 Utførelse av revisjonen

Kommunene driver mange ulike typer virksomhet. Det gjør at kommunens interne kontroll kan være forskjellig fra driftsenhet til driftsenhet. Ofte vil likevel en del sentrale forhold innenfor økonomisk intern kontroll være felles for hele eller store deler av kommunen. Intern kontroll som gjelder kommunen som helhet må det kunne forventes at revisor har mer løpende kunnskap om enn intern kontroll som er knyttet til en enkelt enhet. Testing av slike kontroller kan inngå i et rotasjonssystem etter ISA 330 punkt 13-14.

Det samme vil gjelde intern kontroll på enhetene. En vanlig forekommende praksis i kommunal revisjon er da å rullere hvilke enheter som underlegges en grundigere gjennomgang og eventuell testing av intern kontrollen.

Mislighetsrisikoer skal som nevnt klassifiseres som særskilte risikoer i henhold til ISA 240. Revisjonskomiteen legger til grunn at en slik klassifisering kun er relevant for mislighetsrisikoer som har betydning for regnskapet. Det innebærer at dersom revisor avdekker svakheter i generell intern kontroll, eller på annen måte identifiserer forhold som kan innebære risiko for misligheter som ikke samtidig innebærer risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, vil ikke det innebære at revisor må foreta en grundigere kartlegging av intern kontroll rettet mot den aktuelle risikoen. Etter god kommunal revisjonsskikk bør imidlertid revisor rapportere det aktuelle forholdet til kontrollutvalget.

I vedlegg 2 er det gitt eksempler på mulige revisjonshandlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter i offentlig sektor. Vedlegg 3 gir eksempler på omstendigheter i offentlig sektor som kan tyde på misligheter.

3.3 Rapportering av misligheter

Bestemmelsen i revisjonsforskriften § 3 femte ledd om innberetning av misligheter til kontrollutvalget må forstås slik at misligheter skal innberettes uavhengig av om de medfører vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Bestemmelsen er nærmere kommentert i boken «Tilsyn og revisjon i kommunal sektor»⁴. Her gjengis deler av kommentarene:

Når en mislighet er konstatert, skal revisor straks sende en foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Det er uttrykkelig sagt at dette gjelder uansett om misligheten er konstatert ved revisjon eller på annen måte. Dersom misligheten for eksempel blir konstatert av administrasjonen selv, skal revisor sende en foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Det er grunn til å anta at dette er lite kjent i administrasjonen, og det anbefales at kontrollutvalget tar forholdet opp med administrasjonen slik at det kan bli innarbeidet retningslinjer i kommunens/fylkeskommunens interne retningslinjer/instrukser.

Revisor skal, i den grad det er nødvendig og mulig, foreta egne undersøkelser for å få avklart forholdet. I det ligger ikke at revisor skal foreta etterforskning overfor aktører utenfor kommunen, men så langt det synes nødvendig kan revisor gjøre undersøkelser i kommunens regnskaper for å kartlegge omfanget av forholdet.

Når forholdet er nærmere avklart, skal det sendes endelig innberetning til kontrollutvalget. I KR D – rundskriv H-02/06, sak 05/3440, uttaler departementet at «der avdekking og oppfølging av for eksempel straffbare handlinger sprenger rammen for det som er en naturlig del av revisjonen, vil etter departementets oppfatning også kontrollutvalget ved sekretariatet kunne ha et ansvar for å følge opp saken.»

Innberetningen skal sendes kontrollutvalget, mens kopi skal sendes administrasjonssjefen. I boken legges til grunn at kopi bør sendes både ved foreløpig og endelig innberetning, selv om det ikke eksplisitt fremgår av forskriften, da det synes unaturlig at kommunens øverste administrative ledelse ikke blir orientert om pågående mislighetssaker.

I henhold til revisjonsforskriften § 4 annet ledd nr. 3 skal revisor sende nummerert brev til kontrollutvalget om misligheter. Misligheter skal rapporteres uavhengig av vesentlighet, slik det også følger av revisjonsstandardene (ISA 240 punkt 40, jf. A60, og 42).

Revisjonskomiteen antar revisjonsforskriften § 4, sammenholdt med § 3 femte ledd, innebærer at innberetning av misligheter til kontrollutvalget skal skje i form av nummererte brev. Rapporteringsplikten etter § 4 kan imidlertid være noe videre.

4. Eksempler på misligheter i kommuner – revisors rolle

Komiteen gir her noen eksempler på faktiske misligheter som er begått i norske kommuner og gir en vurdering av disse opp mot det som er sagt ovenfor.

⁴ Bråthen m.fl., «Tilsyn og revisjon i kommunal sektor», 2. utgave 2011

Eksempel 1 – Utenfor økonomisk intern kontroll

En sykepleier ved en kommunal institusjon stjal narkotiske tabletter fra institusjonen og oppbevarte disse hjemme. Sykepleieren hadde dels erstattet de stjålne medikamentene med annet innhold.

| | |
|---|--|
| Om misligheten | Medisinlagre ved kommunale institusjoner fremkommer ikke av kommunens regnskap. Tyveri av medisiner vil dermed ikke innebære noen direkte feil i regnskapet. Selv om intern kontrollen knyttet til medisinhåndteringen ved institusjoner derfor vil ligge utenfor økonomisk intern kontroll, er risiko for tyveri av små og lett omsettelige eiendeler med betydelig verdi en klassisk underslagsrisiko det må forventes at revisor er oppmerksom på. Pågår tyveriene over tid kan også kommunens utgifter til å erstatte medisinene bli vesentlige. |
| Hva revisor bør ha gjort | Revisor bør ved vurdering av intern kontroll på enheten kartlegge det overordnede kontrollmiljøet, herunder sikring av lett omsettelige verdier. Revisor bør ha etterspurt og eventuelt påpekt svakheter i rutiner rundt oppbevaring og tilgang/avgang av medisiner overfor ledelsen. Vesentlige eller gjennomgående svakheter bør være rapportert til kontrollutvalget. |
| Revisors håndtering når misligheten er avdekket | Denne misligheten vil ligge innenfor rammen av hva som skal innberettes til kontrollutvalget. Så snart misligheten er avdekket skal revisor sende en foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Da de faktiske forholdene er nærmere avklart, sendes endelig innberetning. Revisor kan basere den endelige innberetningen på egne undersøkelser, eller bygge på administrasjonens undersøkelser. I den grad det ikke er gjort tidligere, bør revisor også ta en gjennomgang av intern kontrollen på området. |

Eksempel 2 – Innenfor økonomisk intern kontroll

Av eksempler på misligheter knyttet til forhold som ligger innenfor kommunens økonomiske intern kontroll nevnes først en sak hvor en ansatt i kommunen betalte regninger for seg og andre ved å belaste kommunens kontoer, overførte penger fra kommunens kontoer til sine egne kontoer og tok ut penger fra kommunes kontoer/kontantbeholdning for å disponere privat. Et annet eksempel er en rektor som underslo penger fra kommunens kontantkasse.

| | |
|--------------------------|---|
| Om misligheten | Begge sakene er knyttet til håndtering av likvider. Dette er område hvor det ofte foreligger risiko for misligheter. Likvidområdet vil ligge klart innenfor økonomisk intern kontroll. |
| Hva revisor bør ha gjort | Det må forventes at revisor kartlegger rutiner og påpeker svakheter knyttet til kontantoppbevaring, utbetalinger fra kasse og utbetaling fra bank, herunder arbeidsdeling og tilgangskontroller på området. Svakheter tas opp med ledelsen. Vesentlige eller gjennomgående svakheter som kan innebære |

| | |
|---|--|
| | <p>risiko for vesentlig feil i regnskapet rapporteres til kontrollutvalget. Avdekkete svakheter har konsekvenser for revisjonen ved at det ikke kan bygges på intern kontroll på det aktuelle området. Revisor må derfor gjennomføre mer substanshandlinger på likvidområdet.</p> <p>Likvidområdet består ofte av mange og små transaksjoner. Revisor vil derfor ofte vurdere risikoene på dette området som en risiko der substanshandlinger alene ikke gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. I tilfelle svakhetene i intern kontrollen på likvidområdet er betydelige, kan det være at revisor ikke kan innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. I tilfelle vil svakhetene også ha betydning for revisjonsberetningen.</p> |
| Revisors håndtering når misligheten er avdekket | <p>Mislighetene skal innberettes til kontrollutvalget. Så snart misligheten er avdekket skal revisor sende en foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Da de faktiske forholdene er nærmere avklart, sendes endelig innberetning. Revisor kan basere den endelige innberetningen på egne undersøkelser, eller bygge på administrasjonens undersøkelser.</p> <p>Revisor bør vurdere om det er behov for å gjennomgå intern kontrollen på området på nytt. Avdekkete misligheter kan indikere behov for å gjøre endringer i planlagte revisjonshandlinger. Revisor må vurdere dette. I tillegg må eventuelle konsekvenser for revisjonsberetningen vurderes.</p> |

Eksempel 3 – Utenfor kommunens virksomhet, men begått av kommunalt ansatte

Det finnes også eksempler på misligheter begått av kommunalt ansatte, men som gjelder områder utenfor kommunens virksomhet. Et eksempel gjaldt en vernepleier som stjal penger fra en pasient vedkommende var primærkontakt for. Et annet eksempel er en skoleinspektør som stjal elevenes melkepenger og også stjal fra lærernes konto for sosiale formål.

| | |
|--------------------------|--|
| Om misligheten | <p>Dette er områder som i utgangspunktet ligger utenfor kommunens virksomhet, men som likevel ligger så tett opp til hva de involverte jobber med at det kan stilles spørsmål om kommunen har god nok kontroll og om holdninger blant kommunens ansatte generelt.</p> |
| Hva revisor bør ha gjort | <p>Det kan forventes at revisor på overordnet nivå har skaffet seg et inntrykk av hvordan holdningene til kommunens ansatte med hensyn til etisk atferd er. Det kan imidlertid ikke forventes at revisor har vurdert risikoen for at misligheter overfor eksterne særskilt.</p> <p>Forvaltningen av slike og lignende midler vil ofte ligge i «gråsonen» av hva som er kommunens oppgaver. Flere</p> |

| | |
|---|--|
| | <p>revisjonsenheter har gjennomført forvaltningsrevisjoner/undersøkelser rettet mot slik «gråsoneøkonomi».</p> <p>I den grad f.eks. en primærkontakt har som oppgave å forvalte pasientens økonomi helt eller delvis, kommer forholdet inn under kommunens virksomhet. Det vil i slike tilfeller være naturlig om revisor etterspør rutiner for hvordan dette skal håndteres, herunder om det føres regnskap for slik forvaltning.</p> |
| Revisors håndtering når misligheten er avdekket | <p>Det kan diskuteres om misligheter begått av kommunens ansatte overfor eksterne ligger innenfor nedslagsfeltet til innberetningsbestemmelsen. Komiteen er imidlertid kjent med at flere kontrollutvalg får slike innberetninger fra revisor og legger derfor til grunn at også slike misligheter bør innberettes.</p> <p>Avdekking av slike forhold kan innebære at revisor må revurdere sin forståelse av kontrollmiljøet i kommunen.</p> |

Eksemplene over viser at det som regel er risikoen det kan forventes at revisor oppdager og peker på, og ikke nødvendigvis selve beløpet som er unndratt. Beløpene i seg selv vil som regel være svært lave i forhold til det som kan forventes at revisor oppdager – men det kan forventes at revisor påpeker risiko.

5. Avslutning

Revisjonskomiteens forståelse av revisors oppgaver og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon i kommunal sektor, oppsummeres her, mot spørsmålene som ble reist innledningsvis.

- Er det forventet av revisor å vurdere risiko for misligheter på andre områder enn innenfor den økonomiske internkontrollen?

Revisor skal planlegge og gjennomføre revisjonen for å skaffe seg betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Revisors oppgaver og plikter uansett må forstås med dette som utgangspunkt. Det innebærer at det ikke kan forventes at revisor planlegger revisjonsarbeidet for å avdekke risiko for misligheter på områder som ikke har betydning for årsregnskapet, men at revisor likevel må være oppmerksom på at det kan foreligge mislighetsrisikoer også på slike områder. Revisor kan komme over slike forhold ved vurdering av det overordnede kontrollmiljøet.

- Er det krav om økt aktsomhet for revisor knyttet til misligheter ved revisjon av kommuner?

Etter komiteens oppfatning kan det ikke legges til grunn at revisor skal anvende en lavere vesentlighetsgrense med betydning for konklusjonen om regnskapet i revisjonsberetningen. Revisor skal imidlertid rapportere alle avdekkete misligheter, uavhengig av om de medfører vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Dette følger

imidlertid også av ISA 240. En økt aktsomhet for revisor ved revisjon av kommuner vil derfor være knyttet til at revisor også til en viss grad må forventes å vurdere risiko for misligheter på andre områder.

- Gir revisors meldeplikt til kontrollutvalget etter revisjonsforskriften §§ 3 og 4 føringer for regnskapsrevisjonen?

Bestemmelsene om innberetning og nummererte brev om misligheter antas ikke å gi direkte føringer for utførelsen av revisjonen. Revisor må imidlertid være klar over bestemmelsene og være forberedt på å gjennomføre de undersøkelser som er nødvendig for å kunne innberette misligheter til kontrollutvalget, uavhengig av om de er avdekket av revisor selv eller på annen måte.

Avslutningsvis kan det oppsummeres med at regnskapsrevisorer i kommunal sektor må planlegge revisjonen med sikte på å forebygge og avdekke eventuelle misligheter som forårsaker vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Revisjonen av den økonomiske internkontrollen må planlegges med tanke på å avdekke risiko for misligheter, også utover det som innebærer vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Alle misligheter, både de som revisor selv avdekker og de som konstateres av enhver annen, skal innberettes for kontrollutvalget, uavhengig av om de medfører vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

Med hilsen

NKRFs revisjonskomité

Unn Helen Aarvold
leder

Vedlegg 1 – Eksempler på ytterligere mislighetsrisikofaktorer i offentlig sektor⁵

Mislighetsrisikofaktorene som omtales i dette vedlegget er eksempler på faktorer som revisorer i offentlig sektor kan støte på. Selv om risikofaktorene dekker et bredt spekter av situasjoner, er de kun eksempler, og revisorer i offentlig sektor kan følgelig identifisere ytterligere eller andre risikofaktorer. Det er ikke alle eksemplene som er relevante under alle omstendigheter, og enkelte av dem kan ha mer eller mindre betydning i enheter i offentlig sektor av ulik størrelse, med ulike karakteristiske trekk eller under ulike omstendigheter. Den rekkefølgen eksemplene på risikofaktorer presenteres i, er heller ikke ment å gjenspeile deres forholdsmessige viktighet eller hyppighet.

Risikofaktorer knyttet til feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering

Risikofaktorer knyttet til feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering er klassifisert etter de tre forholdene som vanligvis er til stede når det foreligger misligheter: insentiver/press, muligheter og holdninger/rettfærdiggjørelser. Følgende er eksempler på risikofaktorer knyttet til feilinformasjon som skyldes uredelig regnskapsrapportering.

Insentiver/press

Økonomisk ustabilitet eller trusler som skyldes politiske, økonomiske, budsjettmessige vilkår eller enhetens driftsvilkår, som for eksempel (eller som kjennetegnes ved) følgende:

- Svak budsjettkontroll
- Privatiseringer
- Nye programmer
- Betydelige endringer i eksisterende programmer
- Nye finansieringskilder
- Nye lover og forskrifter eller retningslinjer og instruksjoner
- Politiske beslutninger, for eksempel flytting av virksomhet
- Programmer som ikke er tildelt tilstrekkelige ressurser og midler
- Anskaffelse av varer og tjenester i visse bransjer, for eksempel forsvaret
- Outsourcing av offentlige aktiviteter
- Virksomhet underlagt spesielle granskninger
- Endringer i politisk ledelse
- Offentlige og private samarbeid

Ledelsen er under sterkt press for å oppfylle kravene eller forventningene fra tredjeparter eller dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll på grunn av følgende:

- Økte forventninger fra allmennheten
- Høyere forventninger enn normalt til å holde seg innenfor budsjett
- Reduksjoner i budsjetter uten tilsvarende reduksjoner i forventninger til tjenesteytelse

Muligheter

Karakteristiske trekk ved offentlig sektor gir muligheter for å foreta uredelig regnskapsrapportering blant annet som følge av:

- Lukket miljø med sterke politiske nettverk og bånd
- Hierarkiske og byråkratiske organisasjonsstrukturer og resulterende lojalitets- og lydighetskultur skapt av sterke og klart definerte kommandoveier

⁵ Vedlegg 1, 2 og 3 er en direkte gjengivelse av tilsvarende vedlegg i ISSAI 1240

- Innfløkt system for overføring av midler mellom etater, som gjør det vanskelig å følge "pengesporet" og bidrar til å skjule den faktiske disponeringen av midlene.
- Tjenestemenn i høye stillinger som kan utnytte muligheten til å misbruke sin makt
- Mulighet for lederstilling i privat sektor etter endt tjenesteperiode, for eksempel som følge av tildeling av anbud.
- Toleranse av feil i finansiell informasjon

Overvåkingen av ledelsen er ikke effektiv som følge av:

- Sterke politiske motiver, bånd eller lojalitetsforhold
- Ustabil politisk miljø

Organisasjonsstrukturen er kompleks eller ustabil, noe som kjennetegnes ved:

- Fordeling av offentlige aktiviteter på et stort antall steder, for eksempel kommuner i fjerntliggende områder

Komponenter i intern kontroll er mangelfulle som følge av

- Vanskelig rekrutteringssituasjon og/eller mangel på tilstrekkelig kvalifiserte medarbeidere
- Mangel på avanserte IT-programmer og -plattformer som er tilpasset offentlig sektors spesifikke behov
- Fragmentert og ikke-integrert IT-infrastruktur

Holdninger/rettferdiggjørelser

- Et generelt lavere lønnsnivå i offentlig sektor sammenlignet med privat sektor kan gi ansatte en grunn til å rettferdiggjøre uredlig regnskapsrapportering, spesielt dersom insentiver som bonusutbetalinger er involvert
- Ignorering av konsekvenser av offentlige overtredelser, som i privat sektor kan gi konsekvenser som for eksempel bøter, avskjedigelse eller fengsel

Risikofaktorer knyttet til feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler

Noen av risikofaktorene knyttet til feilinformasjon som skyldes uredlig regnskapsrapportering kan også være til stede når det foreligger feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler. Ineffektiv overvåking av ledelsen og svakheter i intern kontroll kan for eksempel være til stede når det foreligger feilinformasjon som skyldes enten uredlig regnskapsrapportering eller underslag av eiendeler. Følgende er eksempler på risikofaktorer knyttet til feilinformasjon som skyldes underslag av eiendeler.

Insentiver/press

Et dårlig forhold mellom enheten og ansatte med tilgang til kontanter eller andre eiendeler som er eksponert for tyveri, kan motivere disse ansatte til å underslå disse eiendelene. Et dårlig forhold kan for eksempel oppstå som følge av:

- Rigide godtgjørelsesordninger i offentlig sektor som ikke stemmer overens med forventninger
- Belønning av ansiennitet i stedet for resultat

Unike aspekter ved prosessen for anskaffelser/anbud i offentlig sektor, deriblant:

- Politisk sensitive kontrakter
- Konkurransen skapt av kontrakter med høyt volum/høy verdi kan skape risikoer for bestikkelser og kickbacks
- Kontrakter med nærstående parter
- Risikofylte aspekter ved visse offentlige aktiviteter, for eksempel våpen, naturressurser osv.

Misbruk av makt og myndighet

- Bestikkelser ved beslutningstaking på sensitive områder, for eksempel beslutninger om tilskudd eller søknader om arbeids- eller oppholdstillatelser eller statsborgerskap

Muligheter

Visse karakteristiske trekk eller omstendigheter kan øke eksponeringen for underslag av eiendeler. Mulighetene til å underslå eiendeler øker for eksempel når følgende foreligger:

- Misforhold mellom faktisk verdi og registrert verdi av arvede eiendeler
- Svakheter ved regnskapsførsel etter kontantprinsippet, for eksempel:
 - Manglende registrering av visse eiendeler
 - Feilaktige eieropplysninger for faste eiendeler, for eksempel grunn og bygninger
 - Mulighet for å manipulere perioden for registrering av transaksjoner
 - Ukontrollert eller ustrukturert overgang fra regnskapsførsel etter kontantprinsippet til regnskapsførsel etter periodiseringsprinsippet

Holdninger/rettferdiggjørelser

- Offentlige tjenestemenn skiller ikke mellom personlige og offentlige transaksjoner, for eksempel misbruk av offentlige kredittkort
- Visse tjenestemenns oppfatning av at de i kraft av sin stilling har krav på samme livsstil som toppledere i privat sektor når de avtalte vilkårene for godtgjørelse ikke er tilstrekkelige for en slik livsstil
- Toleranse av uakseptabel atferd i situasjoner hvor det kan være vanskelig å avskjedige eller erstatte ansatte

Vedlegg 2 – Ytterligere eksempler på mulige revisjonshandlinger for å håndtere de vurderte risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter i offentlig sektor

Særskilte handlinger – Feilinformasjon som følge av uredlige regnskapsrapportering

Eksempler på handlinger som kan anvendes i offentlig sektor i tillegg til eksemplene som gis i ISA-en, omfatter blant annet:

Revisjonsplanlegging

Som følge av de generiske egenskapene til risikoene beskrevet i Vedlegg 1 til dette PN-et, kan håndteringen av disse risikoene innebære en mer intens planleggingsprosess. Selv om handlingene kan være de samme som i privat sektor, kan den mulig høyere risikovurderingen kreve mer detaljert testing.

Følgende bør tas i betraktning i forbindelse med den mer intensiverte planleggingsprosessen:

Interessekonflikter

- Opprettelse, oppdatering og søk i en database med ytterligere informasjon knyttet til for eksempel:
 - Rapporterte misligheter
 - Medierapporter
 - Disiplinærtiltak iverksatt mot personale
 - Klager
 - Tilbakemeldinger fra allmennheten og interessenter
- Lenker med informasjon gitt av reguleringsmyndigheter, påtalemyndigheter, Økokrim eller andre granskingsetater som anses som relevante av revisorer i offentlig sektor
- Informasjon fra medlemmer av klageutvalg, varslere osv.
- Utfall av rettslige undersøkelser eller forvaltningsrevisjoner (særlig knyttet til anskaffelser og investering i infrastruktur)

Anskaffelsesprosess

Offentlige anskaffelser er vanligvis underlagt en rekke lover og forskrifter. Slike lover og forskrifter inneholder ofte detaljerte anskaffelsesprosedyrer som er utformet for å sikre at alle interesserte parter i enhver henseende mottar identiske innbydelser og har like muligheter til å delta i en anbudskonkurranse. Disse prosedyrene er også ofte utformet for å sikre at utvelgelsesprosedyrer oppfyller kravene om en transparent og rettferdig behandling av alle anbydere. Selv om handlingene kan være de samme som i privat sektor, kan den høyere risikovurderingen kreve mer detaljert testing.

Følgende bør tas i betraktning i forbindelse med den mer intensiverte planleggingsprosessen:

Anskaffelsessystem

- Forespørre ledelsen hvorvidt det er utviklet og implementert et anskaffelsessystem som håndterer både innkjøp av varer og tjenester og avhending og utleie av offentlige eiendeler.
- Inspisere anskaffelsessystemets dokumentasjon med hensyn til eventuelle krav som kan tyde på at systemet ikke er rettferdig, rimelig, transparent, konkurransedyktig og kostnadseffektivt.
- Sammenligne anskaffelsessystemets dokumentasjon med gjeldende lovgivning og krav.

- Inspisere anskaffelsessystemets dokumentasjon for å fastsette hvorvidt den omtaler standarder eller normkrav for et slikt system.

Interessekonflikt

- Gjennom diskusjoner med ledelsen og inspeksjon av anskaffelsessystemets dokumentasjon og referater fra anbudskomiteens møter, inspiserer hvorvidt ansvarlige tjenestemenn og andre deltakere:
 - erkjente og opplyste om eventuelle interessekonflikter som kan oppstå;
 - behandlet alle leverandører og mulige leverandører likt;
 - ikke brukte sin stilling til å oppnå private fordeler eller til urettmessig å begunstige en annen person;
 - ikke satte anskaffelsessystemets troverdighet eller integritet på spill ved å akseptere gaver eller gjestfrihet eller enhver annen handling;
 - var svært samvittighetsfulle i sin bruk av offentlig eiendom; og
 - bisto regnskapsmedarbeidere/myndigheter i kampen mot korrupsjon og misligheter i anskaffelsessystemet.
- Forespørre og inspiserer hvorvidt institusjonen implementerte kontroller for å rapportere interessekonflikter og hvorvidt disse kontrollene er blitt kommunisert til personalet.
- Inspisere eventuell underbyggende dokumentasjon for å forsikre seg om at systemet for etterlevelse av etiske standarder var på plass i perioden som gjennomgås.

Utilbørlig opptreden/manglende etterlevelse

- Forespørre ledelsen hvorvidt det ble fremsatt påstander om utilbørlig opptreden eller manglende etterlevelse av anskaffelsessystemet i perioden som gjennomgås.
- For ethvert tilfelle av brudd på eller manglende etterlevelse av anskaffelsessystemet som er identifisert under en hvilken som helst annen del av revisjonsprosessen, kontrollere at dette er blitt rapportert og håndtert på en tilfredsstillende måte. Det må også bekreftes at de relevante myndighetene er blitt varslet.
- Forespørre ledelsen hvorvidt det i perioden som gjennomgås forekom tilfeller hvor anbyderne opptrådte uredelig for å vinne en kontrakt. Dersom slike tilfeller forekom, forespørre ledelsen hvorvidt tilbud fra slike anbydere ble avvist.
- Dersom den reviderte enheten bruker en mekanisme for varsling, inspiserer hvordan sakene er blitt rapportert og håndtert i organisasjonen. Diskutere og inspiserer resultatene av eventuelle varslinger med internrevisjonen og inspiserer utbedrende tiltak som er iverksatt i saker som omhandler manglende etterlevelse.
- Forespørre ledelsen hvorvidt klager vedrørende anskaffelsesprosesser/informasjon ble mottatt fra de relevante interessentene i perioden som gjennomgås. Dersom slike klager ble mottatt, inspiserer hvilke tiltak som ble iverksatt.

Substanstesting

- Inspisere regnskapsmateriale og dokumentasjon med hensyn til:
 - Uvanlige leverandørnavn og adresser
 - Kopier av dokumenter (fakturaer, innkjøpsordre osv.) som er mottatt i stedet for originaler
 - Bestillinger av materiale som allerede finnes i tilstrekkelige mengder
 - Bestillinger av materiale som er planlagt avhendt på grunn av elde
 - Bestillinger av materiale som ikke stemmer overens med mandatet og enhetens virksomhet
 - Innkjøp som ligger rett under grensen for godkjenning på overordnet nivå (både hva

- angår kvantitet og beløp)
- Innkjøp som er splittet opp ved bruk av innkjøpsordre osv. for å omgå eksisterende policyer
- Utbetalinger til leverandører utenfor det normale anskaffelsessystemet
- Underskrifter av ledelsen/overordnede på dokumenter som vanligvis underskrives av underordnede (og således overstyrer normale kontrollrutiner)
- Leverandører som får en betydelig andel av forretningene fra enheten i offentlig sektor
- Priser over markedspriser eller forventede markedspriser, særlig ved innkjøp av store kvantiteter
- Kontraktstildelingsmønstre som kan tyde på rotasjon av anbud
- Lav kvalitet kombinert med høye priser/høy grad av produktsvikt
- Anskaffelser fra én enkelt kilde av ethvert betydelig antall
- Overdreven bruk av eksepsjonelle/forkortede/nødpprosesser for anskaffelser

Budsjettjusteringer

- Sikre at budsjettprosessen etterlever lovmessige krav
- Sikre riktig budsjettgodkjenning
- Gjennomgå prosessen for månedlig rapportering – budsjett og regnskap
 - Undersøke avvik (over- og underforbruk), årsaker til slike avvik, så vel som iverksatte tiltak
 - Bekrefte godkjenning av avvik der hvor det anses nødvendig
- Gjennomgå eventuelle betydelige budsjettjusteringer, overdreven flytting av midler mellom programmer utført ved, nær eller etter regnskapsårets slutt, og årsakene til dem
- Gjennomgå rapporter om måloppnåelse med hensyn til betydelig manglende måloppnåelse i forhold til strategiplan/betydelig over- og underforbruk ved regnskapsperiodens slutt.
- Gjennomgå alle budsjettjusteringer utført ved, nær eller etter regnskapsårets slutt med hensyn til riktig og rettidig godkjenning av lovgiver, dersom det er påkrevd

Personalkostnader

- Gjennomgå reise- og utleggsregninger med hensyn til indikasjoner på:
 - Personlige utgifter som er tatt med
 - Krav om overnatting, måltider eller opphold som ikke er i samsvar med forskrifter
 - Autorisasjon av andre enn den vanlige overordnede
 - Uvanlige eller urimelige datoer, tidspunkter eller andre detaljer knyttet til utgifter som kreves refundert
- Gjennomgå timelister med hensyn til indikasjoner på:
 - Autorisasjon av andre enn den vanlige overordnede
 - Manglende, uvanlige eller modifiserte timelister, særlig dersom det gjentas for de samme ansatte
 - Overdrevne eller uvanlige overtidsbeløp
 - Bruk av uvanlige eller uegnede tidskoder eller klassifiseringskoder for ansatte
- Utføre substanstesting av lønnskontoer med hensyn til indikasjoner på:
 - Overdrevne eller uautoriserte overtidsbeløp
 - Uvanlige variasjoner mellom budsjett- og regnskapstall, eller sesongmessige svingninger
 - Utbetalinger foretatt til uvanlige bankkontonumre på uvanlige steder (for eksempel kan mer enn én utbetaling i en periode til samme bankkonto tyde på fiktive ansatte)
 - Sammenligning av rapporterte inntekter ved årsslutt per ansatt/gruppe av ansatte med standardnivået for godtgjørelser for den relevante ansattkategorien
- Gjennomgå ansettelsesprosedyrer og -kontroller, og kontrollere at:

- Annonserte ledige stillinger har fått den nødvendige godkjenning
- Stillinger er blitt annonsert i samsvar med forskrifter (transparens, åpen og rettferdig konkurranse osv.)
- Tilfredsstillende rutiner er blitt fulgt i ansettelsesprosessen (intervju, referanser, mulig bakgrunnsjekk, riktig lønnsnivå osv.)
- Dersom det er indikasjoner på nære personlige relasjoner, fordommer osv., at disse er blitt håndtert på en tilfredsstillende måte
- Eventuelle klager mottatt i forbindelse med ansettelsesprosessen er blitt håndtert på en tilfredsstillende måte

Vedlegg 3 – Ytterligere eksempler på omstendigheter i offentlig sektor som kan tyde på misligheter

Følgende er eksempler på omstendigheter som kan tyde på at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

Uoverensstemmelser i regnskapsmaterialet, herunder:

- Betydelig overføring av transaksjoner mellom fond og/eller programmer

Unormale budsjettprosesser

- Betydelige budsjettjusteringer
- Forespørsler om ekstra midler
- Manglende godkjenning av budsjettjusteringer
- Stort over- eller underforbruk
- Resultatinformasjon tyder på betydelig manglende måloppnåelse

Anskaffelsesprosesser

- Rettslige handlinger
- Mangel på anskaffelseslovgivning
- Nylige endringer i anskaffelseslovgivning
- Kompleks eller uklar lovgivning
- Betydelige pengebeløp er involvert (for eksempel innenfor forsvaret)
- Inspeksjon utført av reguleringsmyndigheter
- Klager mottatt fra mulige leverandører om urettferdig praksis knyttet til tildeling av anbud
- Tidligere offentlige tjenestemenn sitter som ledere i selskaper som har fått tildelt anbud

Tilskudd og giverfinansiering

- Manglende etterlevelse av tilskuddskrav
- Uklare tilskuddskrav
- Tilskudd ikke nådd den opprinnelig tiltenkte mottakeren
- Klager fra tiltenkte mottakere eller interessegrupper

Eiendeler

- Uautorisert bruk av eiendeler
- Utstyr som er gjenstand for personlig bruk eller for bruk utenfor program, for eksempel mobiltelefoner, digitalkameraer, datamaskiner, kjøretøy, verktøy osv.
- Fysiske eiendeler som er eksponert for personlig bruk eller omdisponering, for eksempel ubrukte eller avsidesliggende bygninger, ubebygde grunn, gammelt utstyr, eiendeler som ikke lenger er i bruk osv.
- Tap av materiale som er blitt brukt i konfidensielle offentlige prosesser, for eksempel identifikasjonspapirer og pass

Vedlegg 4 – Forespørsler til ledelsen og andre om misligheter

Eksempler på spørsmål det kan være aktuelt å stille ledelsen og andre når revisor skal rette forespørsler om misligheter.

| Forespørsel til administrasjonssjef evt. økonomi-/regnskapssjef, jf. ISA 240 pkt. 17-19 (ledelsen) | Dokumenterte svar (ev. link til møtereføret) |
|---|---|
| Hva er din vurdering av risikoen for at kommunens regnskap kan inneholde vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter? | |
| Hvilken prosess har du lagt opp til for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i kommunen, herunder eventuelle betydelige risikoer for misligheter som du (eller andre ledere) har identifisert eller kontosaldoer, transaksjonsklasser eller tilleggsopplysninger der det er sannsynlig at en risiko for misligheter foreligger? | |
| Hvilken eventuell kommunikasjon har du med kommunestyret vedrørende dine prosesser for å identifisere og håndtere risikoer for misligheter i kommunen? | |
| Hvilken eventuell kommunikasjon har du med ansatte vedrørende dine synspunkter med hensyn til forvaltningspraksis og etisk atferd? | |
| Forespørsel til dem med overordnet ansvar for styring og kontroll (f.eks. ordfører), jf. ISA 240 henholdsvis pkt. 17-19. | |
| Har du kjennskap til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter som påvirker kommunen? | |
| Hvordan fører du tilsyn med administrasjonssjefens prosesser for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i foretaket og den interne kontrollen som administrasjonssjefen har opprettet for å redusere disse risikoene? ⁶ | |
| Etter behov – forespørsel til administrasjonssjefen, økonomi-/regnskapssjefen og evt. andre nøkkelpersoner, jf. ISA 240 pkt. 18: | |
| Har du kjennskap til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter som påvirker foretaket? | |

⁶ Dette punktet er det kun nødvendig å rette forespørsler om dersom det ikke finnes andre måter for å få forståelse av dette, jf. ISA 240 pkt. 20.