



Riksrevisjonen

Office of the Auditor General of Norway

Nasjonal fagkonferanse i offentlig revisjon 2010

Nye standarder/rammeverk - misligheter

Riksrevisjonen 25.10.2010

1. Bidra til utvidet forståelse av mislighetsrisikoen i offentlige virksomheter
2. Vise påpekninger og krav i de nye internasjonale revisjonsstandardene som er sentrale for revisjonen i tilknytning til risiko for misligheter
3. Påpeke viktige sider ved intern kontrollen i virksomhetene for forebygging av misligheter



En mislighet er:

”en **bevisst handling**,

begått av en eller flere personer innen ledelsen, av personer som har overordnet ansvar for styring og kontroll, av ansatte eller av andre,

som innebærer **uredelighet** for å oppnå en **urettmessig eller ulovlig fordel**.”

Kilde: ISSAI 1240



I en virksomhet kan en finne hele spekteret av ”hvite”, ”grå” og ”svarte” handlinger/ disposisjoner

- Underslag ((Strl. §§ 255,256) tilegner seg en løsøre gjenstand han besitter, men som helt eller delvis tilhører en annen) – interne misligheter
- Utroskap ((Strl. § 275) forsømmer en annens anliggender som han styrer eller har tilsyn med)) – interne misligheter
- Korrupsjon ((Strl. § 276) krever, mottar eller aksepterer/gir eller tilbyr en urettmessig fordel) – interne og eksterne misligheter
- Bedrageri ((Strl. §§ 270,271) fremkaller, styrker eller utnytter en villfarelse/bruk av uriktig eller ufullstendig opplysning)) – eksterne misligheter
- Tyveri ((Strl. §§ 257,258) borttar eller medvirker til å bortta en gjenstand som helt eller delvis tilhører en annen)) – eksterne misligheter



Hvor utbredt er økonomisk kriminalitet i Norge?

- SSB gjennomførte i 2009 undersøkelsen "Virksomheter som ofre for økonomisk kriminalitet" – tilsvarende undersøkelse ble gjennomført i 2004
- Utvalg på 2000 virksomheter (private og offentlige) – svar fra 94 % av utvalget
- 17 % av virksomhetene oppga at de var utsatt for økonomisk kriminalitet i 2008
- I 2004 undersøkelsen oppga 22 % at de var utsatt for økonomisk kriminalitet i 2003
- Kilde: SSB/Samfunnsspeilet/Dag Ellingsen



En leder i en statlig virksomhet overprøver innstilling fra en saksbehandler med avslag på søknad om tilskudd til et privat prosjekt.

Lederen bruker sitt skjønn innenfor de rammer som gjelder for tilskuddsordningen og beslutter utbetaling av tilskudd, idet det vektlegges særskilte omstendigheter, slik regelverket åpner for.

Lederen mottar skjulte private fordeler fra tilskuddsmottaker for å utøve skjønnet til dens fordel.



En driftsleder i en kommunal virksomhet attesterer på fakturaer fra en leverandør av vedlikeholdstjenester.

Innkjøpene er regulert i en kontrakt som har en øvre ramme på timer for vedlikehold.

Driftslederen og leverandøren mener at det ikke er behov for så mye vedlikehold som kontrakten åpner for og avtaler seg imellom at det skal leveres færre timer, samtidig som faktureringen legges opp til kontraktens øvre grense. Driftslederen attesterer på fiktive fakturaer.

Driftslederen oppnår ulike private fordeler fra leverandøren, bl.a. benytter han seg gratis av leverandørens firmaleilighet i utlandet.



En ansatt i en statlig virksomhet som kontrollerer bedrifter etter lovregulerte krav, varslers i det skjulte to bedrifter innenfor sitt geografiske ansvarsområde om kommende kontroller, og om hva kontrollene vil gå ut på i detalj.

Kontrolløren "overser" dessuten noen mangler under tilsynet. Disse manglene ville medført utbedringskostnader og mulkt til bedriftene.

Kontrollørens bror er deleier i den ene bedriften, som er sterkt konkurranseutsatt. Fra den andre bedriften oppnår kontrolløren at sønnen får godt betalt jobb i ferier fra studiene.



En ansatt i en kommunal virksomhet er engasjert (ikke formelt tilsatt eller innleid) i sin ektefelles private virksomhet og bruker rundt en firedel av sin arbeidstid (i arbeidstiden) til oppgaver i sistnevnte virksomhet.

I tillegg tar hun med seg hjem kopipapir, penner, brukte permer, stiftemaskiner mv.

Hun tar også jevnlig med seg kontorutstyr og bruker det i den private virksomheten. Dette utstyret bringer hun tilbake til arbeidsplassen etter bruk.



- Hva er konsekvensene av slike misligheter?
- Hvor sannsynlig er det at de skjer?
- Hvordan kan virksomhetene forebygge og avdekke disse mislighetene?
- Hvordan kan revisor bidra til forebygging og avdekking?

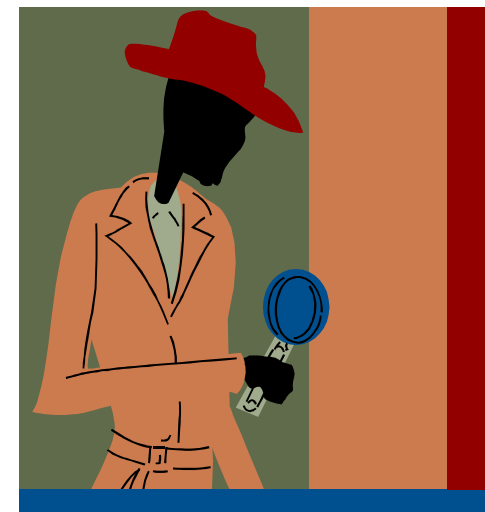


Ledelsen og overordnet myndighet?

Hovedansvaret for å forebygge og avdekke misligheter ligger både hos dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll i enheten, og hos ledelsen

Revisor?

Kravene til offentlig revisor i oppgaven med å bidra gjennom revisjonen til å forebygge og avdekke misligheter er omfattende og dekker alle faser i revisjonen



Konsekvenser



Mislighet

Mislighet

Mislighet

Mislighet

- **Tap av verdier** tilhørende virksomheten (og offentlig sektor) og potensielt erstatningsansvar
- **Redusert måloppnåelse** i budsjettgjennomføringen, og potensielt redusert velferd for befolkningen
- **Redusert arbeidsmiljø** internt i virksomheten og potensielt redusert velferd og produktivitet
- **Tap av omdømme** for virksomheten og offentlig sektor

Misligheter kan eskalere/”smitte”

Offentlig sektor i Norge nyter stor tillit i befolkningen – dette er en uvurderlig samfunnsverdi

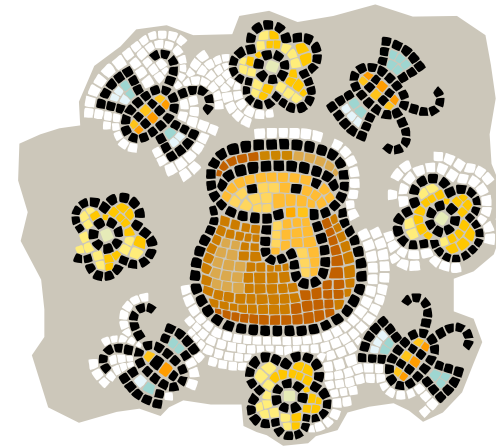
Tillitskapitalen i offentlig forvaltning må vernes om hver dag

Alle i offentlig sektor har et ansvar for å foredle tillitskapitalen

Min erfaring: **I norsk offentlig sektor har vi mye å forsvare; i andre land har de mye å bekjempe**



- Offentlige midler
- Intern informasjon og kompetanse
- Beslutninger i enkeltsaker
- Strategiske beslutninger



- Budsjettmidlene/verdigenstander
- Kompetanse
- Informasjon
- Beslutninger – tilskudd, tillatelser, konsesjoner, kontroller, krav, innkreving av skatter/avgifter, gebyrer, anskaffelser, ansettelse, avtaler, prioriteringer, andre strategiske beslutninger





Riksrevisjonen

Hvilke spor (røde flagg) setter misligheter i virksomheten?

Ikke alle misligheter avsetter synlige spor i regnskapsopplysningene

Misligheter kan innebære små eller store avvik i saksbehandlingen

Misligheter kan innebære uvanlige mønstre i beslutninger

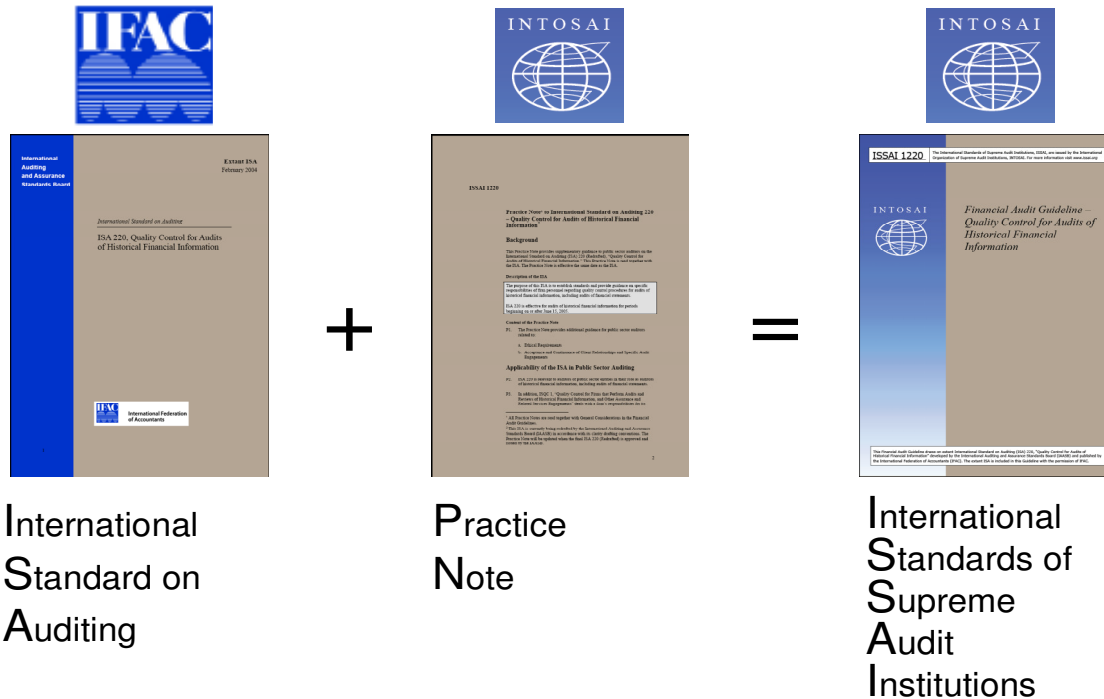
Misligheter kan påvirke personers vilje til åpenhet, samarbeid, kontakt

Misligheter kan gi grunnlag for negative reaksjoner (tips) fra brukere



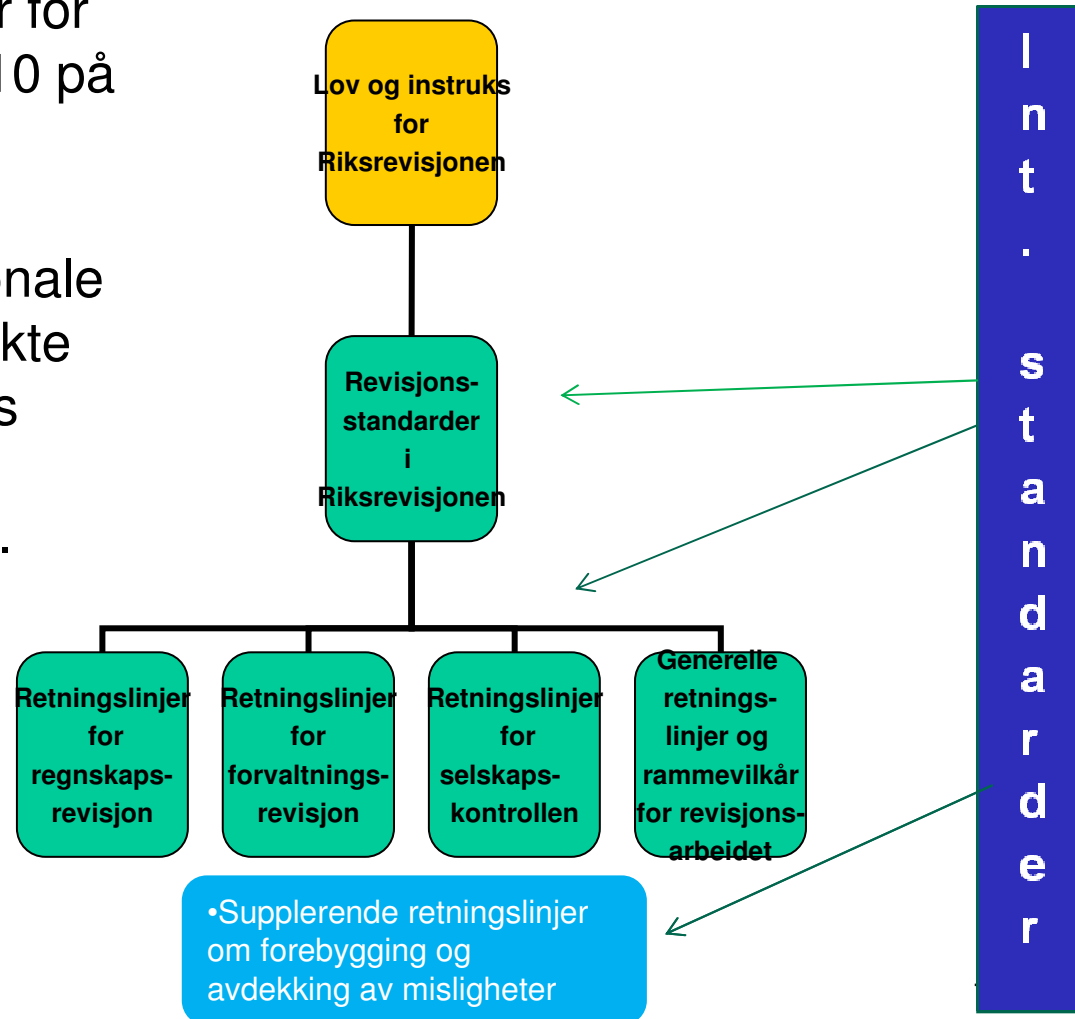
Misligheter medfører gjerne at "noe" blir annerledes enn det ellers hadde vært = røde flagg

Internasjonale Standarder



Nye internasjonale standarder for revisjon vedtas november 2010 på INCOSAI

Innføring av de nye internasjonale standardene vil kunne ha direkte innvirkning på Riksrevisjonens standarder, retningslinjer og supplerende retningslinjer mv.



Finansiell revisjon:

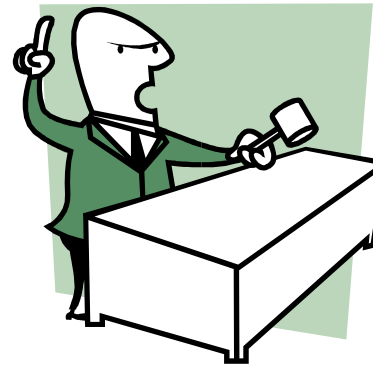
ISSAI 1240:

- ”Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper.”

•Kontroll av disposisjonene:

ISSAI 4200:

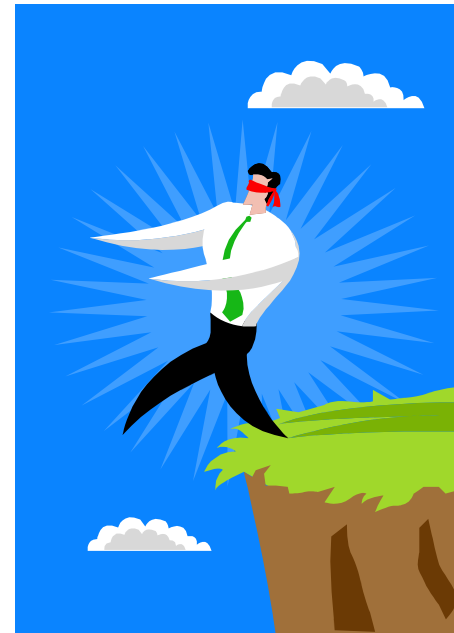
- ”Compliance Audit Guidelines – Compliance Audit Related to the Audit of Financial Statements.”



ISSAI 1240 og ISSAI 4200 er normative og informative

ISSAI 1240 utdyper andre standarder:

- **ISSAI 1315** ”Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon”
- **ISSAI 1330** ”Revisjonshandlinger for å håndtere anslåtte risikoer”
- **ISSAI 1260** ”Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll”



Bidra til en integrert **vurdering av risikoen** for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter

Bidra til **håndtering av risikoen** for misligheter **gjennom hele revisjonsprosessen**,

ved å

- a) identifisere og vurdere risikoen
- b) utforme og utføre revisjons handlinger
- c) fastsette handlinger i forhold til identifiserte misligheter eller mistanker om misligheter (herunder oppfølging av "røde flagg")



Risikoen for at vesentlig feilinformasjon, som skyldes misligheter, ikke avdekkes,

er høyere

enn risikoen for at vesentlig feilinformasjon, som skyldes feil, ikke avdekkes.

Misligheter kan være enda vanskeligere å avdekke når de skjer i fordekt samarbeid.



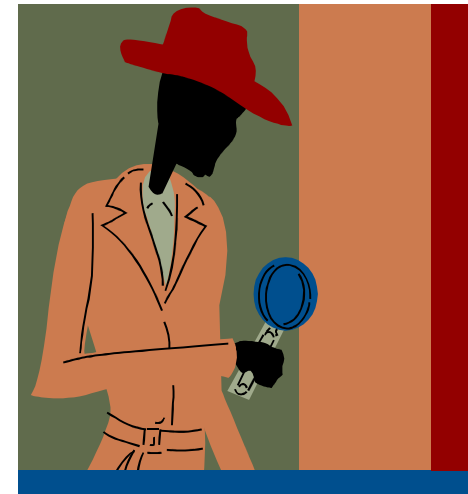
Risikoen for at revisor ikke avdekker vesentlig feilinformasjon som skyldes **ledelsesmisligheter**, er større enn for ansattes misligheter.

Ledelsen er i en unik posisjon til å begå misligheter, siden den har mulighet til å overstyre kontroller som ellers synes å fungere formålstjenlig.



I samsvar med ISA 200 skal revisor opprettholde profesjonell skepsis gjennom hele revisjonen og være inneforstått 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.



Denne diskusjonen skal legge spesielt vekt på hvordan og hvor enhetens regnskap kan være eksponert for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, herunder hvordan misligheter kan oppstå.

Diskusjonen skal gjennomføres uten hensyn til eventuelle oppfatninger medlemmene av revisjonsteamet kan ha om at ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er ærlige og har integritet.



Revisor **skal** rette forespørsel til ledelsen om:

- Ledelsens **vurdering** av risikoen for misligheter, herunder arten, omfanget og hyppigheten av slike vurderinger
- Ledelsens **prosess** for å identifisere og håndtere risikoene for misligheter i virksomheten, herunder eventuelle spesifikke risikoer for misligheter som ledelsen har identifisert eller er blitt gjort oppmerksom på
- Eventuell **kommunikasjon** fra ledelsen til de som har overordnet ansvar for styring og kontroll



- Eventuell **kommunikasjon** fra ledelsen til ansatte om ledelsens synspunkter på forretningspraksis og etisk atferd
- Om ledelsen har **kjennskap** til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter som påvirker virksomheten

Revisor **skal** innhente skriftlige uttalelser fra ledelsen om at:

- ledelsen erkjenner sitt ansvar for intern kontroll for å forhindre og avdekke misligheter
- ledelsen har opplyst revisor om resultatene av sin vurdering av risiko for misligheter
- ledelsen har opplyst revisor om sin kjennskap til misligheter eller mistanke om misligheter som påvirker foretaket
- Ledelsen har opplyst revisor om sin kjennskap til eventuelle påstander om misligheter eller mistanke om misligheter som påvirker foretakets regnskap





- **Grunnleggende felles utgangspunkt for internkontroll tiltak, overordnet tilsyn og for kontroll gjennom revisjonen:**

Det er viktig at ledelsen, under tilsyn av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, legger stor vekt på å forebygge misligheter, noe som kan bidra til at mulighetene for misligheter reduseres, og å avskrekke enkeltpersoner fra å begå misligheter gjennom å overbevise dem om sannsynligheten for at de vil bli oppdaget og straffet. Dette innebærer en forpliktelse til å skape en bedriftskultur som preges av ærlighet og etisk atferd, som kan styrkes av at de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, fører et aktivt tilsyn.

- Redusere mulighetene for misligheter
- Avskrekke enkeltpersoner fra å begå misligheter gjennom å overbevise dem om sannsynligheten for at de vil bli oppdaget
- Avskrekke enkeltpersoner fra å begå misligheter gjennom å overbevise dem om sannsynligheten for at de vil bli straffet
- Skape en bedriftskultur som preges av ærlighet og etisk atferd, som kan styrkes av at de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, fører et aktivt tilsyn

Mislighetsrisikoen kan knyttes til tre faktorer:

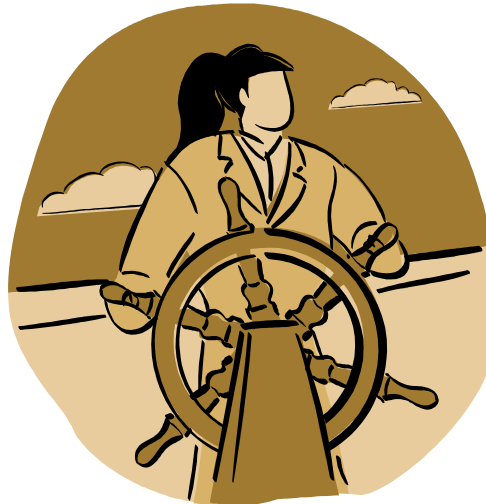
- a) Muligheter
- b) Motivasjon
- c) Rettferdiggjørelse

Normalt er alle tre faktorene til stede når misligheter begås



Fraud Triangle

- Modellen er et hjelpemiddel for revisor i vurderingen av mislighetsrisiko



Helt til slutt:

For å unngå skjulte skjær (= misligheter) kreves ekstra forberedelser og årvåkenhet på hele reisen



Takk for oppmerksomheten!