

Rammevilkår for gjennomføring av spesialrevisjoner og gransking – forhold å vurdere

Internrevisjonen, v. 01.12.2023

Dette dokumentet er basert på erfaringer gjort av Internrevisjonen i Norad. Det angir noen sentrale vurderinger som bør gjøres når man gjennomfører en spesialrevisjon knyttet til mistanke om økonomiske misligheter.

Følgende momenter bør inngå i planlegging og tas hensyn til i mandatet (ToR):

- Formål
- Omfang
- Metode
- Tidsramme
- Rapportering og konklusjon
- Kompetansekrav og integritet

Spesialrevisjoner vs andre revisjoner

Spesialrevisjoner og gransking knyttet til mistanke om økonomiske uregelmessigheter kalles i blant «forensic audit». Slike spesialrevisjoner utføres ikke etter fastsatte globale eller nasjonale standarder, så utarbeidelse av mandat og etterlevelse av dette spiller en avgjørende rolle for et godt produkt. Benyttes begrepet «forensic», følger en forventning om at revisjonsprosess og dokumentasjon skal kunne fremlegges i retten som del av bevisførselen.

Den vanlige finansielle revisjonen vil normalt ikke være formålstjenlig for denne type oppdrag. En regnskapsrevisjon ihht internasjonale revisjonsstandarder (ISA) har som hovedformål å bekrefte at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Dette er noe annet enn å granske for misligheter eller kontrollere avtaleoverholdelse. Den finansielle revisjonen er således ikke en absolutt kontroll av alle transaksjoner og opplysninger i regnskapet, men er basert på stikkprøvekontroller. Revisjonshandlinger som effektivt avdekker feil vil nødvendigvis ikke være hensiktsmessige når det gjelder å avdekke misligheter.

Om formålet med revisjonen er å kontrollere overholdelse av spesifikke avtalekrav eller lovkrav, kan det være mer relevant å gjennomføre «avtalte kontrollhandlinger» («agreed-upon procedures regarding financial information») i henhold til ISRS 4400 framfor en gransking. Avtalte kontrollhandlinger kan avtales særskilt med og utføres som et tillegg til den ordinære revisjonen av valgte regnskapsrevisor, eller avtales som frittstående oppdrag med hvilken som helst godkjent regnskapsrevisor.

Formål

Formålet med en gransking av økonomiske misligheter er som oftest å verifisere om midler er brukt i henhold til avtale, herunder skaffe grunnlag for Norads vurdering om mulige sanksjoner, og et mulig tilbakebetalingskrav. Følgelig er det avgjørende å få klarhet i faktum og kvantifisering av avvik - hva har skjedd? Er det hold i mistankene? Hva er i så fall bruddene? Og hva blir konsekvensen?

Typisk for saker med mistanke om økonomiske misligheter er spørsmålet midler er brukt i tråd med vilkårene i avtalen. Mislighold og misligheter kan grovt deles inn i kategoriene 1) pengene er brukt og regnskapsført, men ikke på godkjente aktiviteter og 2) pengene er tatt ut, men ikke regnskapsført.

Hovedmålsettingene i en gransking vil derfor som oftest være knyttet til gyldighet og eksistens av kostnader og fullstendighet og gyldighet av alle banktransaksjoner.

For **den som gransker** vil det i større eller mindre grad være nødvendig å innhente bakgrunnsinformasjon inkludert oversikt over pengestrømmer og avtalehierarki og identifisere risikoområder og røde flagg.

Omfang

Tre sentrale forhold som man må ta stilling til:

- Perioden undersøkelsene skal omfatte (fra dato til dato).
- Kontroll av hele regnskapsmaterialet eller begrenset til utvalgte områder
- Stikkprøvekontroller eller kontroll av hele (100%) av grunnlagsmaterialet

Tidsperioden må bestemmes i forhold til de foreliggende mistankene, herunder hva mistankene går ut på, antatt alvorlighetsgrad og sannsynlighet. Perioden har også en kostnadsside i tidsbruk og kostnader.

Det bør også alltid tas inn en opsjon om at periode og områder kan utvides dersom granskingen avdekker vesentlige forhold.

Metode

Mandatet bør inneholde en metodebeskrivelse som tydeliggjør informasjonskilder og triangulering (regnskapsdata, relevante styrende dokumenter, intervjuer, egne observasjoner, henvendelser til 3. parter, mv), samt om prosessens innebygde kvalitetskontroll. Dette muliggjør at bestilleren av granskningsrevisjonen på forhånd kan forsikre seg om at det i ettertid vil eksistere minst mulig tvil om funnenes gyldighet.

Det bør like fullt fremkomme eventuelle bevismessige begrensninger som ut fra den valgte metodiske tilnærmingen knytter seg til datagrunnlaget i granskingen. Det vil typisk gjelde ved anvendelse av stikkprøver.

Tidsramme

Forventet tidsramme for gjennomføring av undersøkelsene og sluttrapportering.

Rapportering og konklusjon

Det skal fastslås hvilke avvik som foreligger i hvert tilfelle, eventuelt beløp som er misligholdt og Norads andel av de misligholdte midlene

Avvik må beskrives detaljert, innenfor utvetydige og ikke overlappende kategorier og med full dokumentasjon. Eksempelvis må så brede avvikskategori som «ikke-legitime kostnader» eller «disallowed costs» brytes ned så de ikke medfører uklarheter for oppfølging/sanksjon med referanse til vilkårene i avtalen som gjør at kostnaden er å anse som ugyldig.

Hvert enkelt funn må ha sporbarhet både til bevis/dokumentasjon og til revisjonskriteriet (hvilke normative kriterier som er brutt).

Ved beskrivelse av avvik skal det legges vekt på hvilken systemsvikt som foreligger. Granskingen innebærer ikke etterforskning og skal ikke anklage enkeltpersoner for involvering i misligholdet.

Det er ikke granskningsrevisors oppgave å beskrive sanksjon som følger av avviket, med mindre dette er uttrykkelig beskrevet i mandatet.

Det er viktig at den undersøkte parten gis anledning til «kontradiksjon»; mulighet til å gi sin tilbakemelding på rapportutkast og presentere tilleggsinformasjon og –dokumentasjon som skal vurderes av revisoren før den endelige rapporten lages. Det må avsettes rimelig tid til kontradiksjonsprosessen.

Kompetansekrav og integritet

Oppdragsgiver må gjøre en konkret vurdering av type kompetanse som kreves for det aktuelle oppdraget. Team for spesialrevisjoner vil ofte ha en tverrfaglig sammensetning. En kombinasjon av revisorer og granskere kan være fordelaktig. Kompetansekravene må dekke både formell faglig kompetanse og relevant erfaring. Det kan også være viktig med kontekstforståelse og kjennskap til lokale forhold, blant annet for å avdekke særegne røde flagg og effektivt innhente fakta.

Armlengdes avstand/uavhengighet og integritet er ufravikelige forutsetninger. Mandatet bør inneholde informasjon om granskningsrevisorenes egne etiske retningslinjer, samt hvilke normer eller lovverk som regulerer hvordan de utfører sitt arbeid.

Vedlegg: Eksempler på mulige revisjonshandlinger:

(Listen er kun ment som få eksempel på mulige kontrollhandlinger. Disse må tilpasses i hver enkelt sak og til faktum og risiko i den saken det gjelder).

- Confirm expenditures by visiting and inspecting the Project, by checking whether the corresponding activities have taken place, by interviewing third parties and/or by checking the copy of the transaction by visiting the relevant service provider. Third-party verifications should be performed based on a risk assessment.
- Check whether proper procedures of competitive tenders and quotations have been followed for the purchase of goods and services, the Goods Received Note (GRN) and proof of delivery of services.
- Conduct a (100%) voucher control and validation of accountabilities of all activities undertaken in the project. Ensure that corresponding activities actually took place.
- Check for supporting documents and whether they are original and relevant to the operations of the Organization/Project.
- Check whether payment vouchers are checked and approved by the appropriate designated staff, according to their financial manual.
- Check whether the amounts recorded correspond to the supporting documents.
- Check whether the original source documents have been cancelled upon payment.
- Check whether expenses are properly classified under the correct budget heading.
- Check whether expenditures reflect the exclusive use of project funds for the purpose of the Project.
- Verify that all bank transactions for the period have been recorded in the accounting system. Verify bank reconciliation and that there are no undocumented open items
- Obtain a total reconciliation showing the amount of per diem and other allowances paid per employee. Verify that the amounts paid are in accordance with agreed rates. For per diem, verify that the payments are linked to actual trips and field visits.
- Verify that employee wages correspond to corresponding agreements. Obtain a total reconciliation for wages per employee. Verify that the share of salary expenses allocated to the project is in accordance with actual time spent.
- Verify the organization's practices around the payment of advances and subsequent follow-up. Obtain a list of outstanding advances and who received them. Conduct a review of previously paid advances and verify that valid documentation exists for the use of the funds and that any excess amounts have been returned to the organization within reasonable time.