



Handelshøyskolen BI i Oslo

MAN 50151

Intern revisjon; Governance - Risikostyring -
Intern styring og kontroll

Prosjektoppgave

En studie av i hvilken grad norske internrevisjoner etterlever IIA standardenes krav til forebygging og avdekking av misligheter

Utlevering: 05.09.2017 09.00
Innlevering: 14.06.2018 12.00

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Innholdsfortegnelse

FORORD	IV
SAMMENDRAG	V
OVERSIKT OVER FIGURER	1
1. INTRODUKSJON OG BAKGRUNN	1
1.1 INTRODUKSJON.....	1
1.2 FORMÅL	2
1.3 PROBLEMSTILLING	2
1.4 OPPGAVENS STRUKTUR	3
1.5 TERMINOLOGI	3
2 TEORI	4
2.1 MISLIGHETER	4
2.1.1 Definisjon av misligheter.....	4
2.1.2 Ulike former for misligheter.....	5
2.1.3 Teoretiske modeller for misligheter.....	6
2.1.4 Forekomst og avdekking av misligheter	9
2.2 HELHETLIG RISIKOSTYRING I VIRKSOMHETEN.....	10
2.1.1 Håndtering av mislighetsrisiko innenfor helhetlig risikostyring	11
2.3 ROLLER OG ANSVAR FOR Å FOREBYGGE OG AVDEKKE MISLIGHETER	12
2.3.1 Styrets ansvar	13
2.3.2 Ledelsens ansvar	14
2.3.3 Internrevisors rolle for å forebygge og avdekke misligheter.....	14
2.3.4 Andre roller med et særlig ansvar for å forebygge og avdekke misligheter.....	15
2.4 INTERNREVISORS ARBEID FOR Å FOREBYGGE OG AVDEKKE MISLIGHETER.....	17
2.4.1 Risikobasert revisjonsplan.....	17
2.4.2 Mislighetsindikatorer i det enkelte revisjonsoppdrag.....	17
2.4.3 Teknologiske hjelpemidler i internrevisjoner	18
2 METODE	19
3.1 UNDERSØKELSENS FORMÅL	19
3.2 DATAINNSAMLINGSMETODE	20
3.3 SPØRREUNDERSØKELSE SOM METODE.....	20
3.4 UTFORMING AV SPØRREUNDERSØKELSEN	21
3.5 UTVALG	21
3.6 DISTRIBUTUSJON AV SPØRREUNDERSØKELSEN.....	22
3.7 SVARPROSENT.....	22

Side ii

MAN50151 – Prosjektoppgave ved Handelshøyskolen BI – En studie av i hvilken grad norske internrevisjoner etterlever IIA standardenes krav til forebygging og avdekking av misligheter

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

3.8 MULIGHET FOR GENERALISERING	22
3.9 VALIDITET	22
3.10 RELIABILITET	23
4. ANALYSE AV DATA	24
4.1 FORMÅL OG STRUKTUR PÅ ANALYSEN	24
DEMOGRAFISK INFORMASJON	25
4.3 ANALYSE AV RESULTATENE.....	25
4.3.1 Analyse av problemstilling I - Hvordan arbeider internrevisjonen for å forebygge og avdekke misligheter?	26
4.3.3 Analyse av problemstilling II - I hvilken grad rapporterer internrevisjonen på mislighetsrisiko og ledelsens håndtering av denne til toppledelsen og styret?	35
4.3.4 Analyse av problemstilling III - Har internrevisjonen tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for misligheter og avdekke misligheter?.....	36
3 KONKLUSJON.....	38
5.1 HOVEDKONKLUSJON	38
5.2 KONKLUSJON PROBLEMSTILLING I - HVORDAN ARBEIDER INTERNREVISJONEN FOR Å FOREBYGGE OG AVDEKKE MISLIGHETER?	39
5.3 KONKLUSJON PROBLEMSTILLINGER II - I HVILKEN GRAD RAPPORTERER INTERNREVISJONEN PÅ MISLIGHETSRIKIG TIL TOPPLEDELSEN OG STYRET?	40
5.4 KONKLUSJON PROBLEMSTILLING III - HAR INTERNREVISJONEN TILSTREKkelig KOMPETANSE TIL Å VURDERE RISIKOEN FOR MISLIGHETER OG AVDEKKE MISLIGHETER?	40
5.5 FORSLAG TIL FREMTIDIG FORSKNING OG IMPLIKASJONER AV STUDIE.....	41
4 LITTERATURLISTE.....	42
VEDLEGG 1: KOPPI AV FØLGETEKST SENDT RESPONDENTER SAMMEN MED SPØRREUNDERSØKELSEN	44
VEDLEGG 2: OVERSIKT OVER RESPONDENTER SOM HAR BESVART UNDERSØKELSEN.....	45
VEDLEGG 3: OVERSIKT OVER SPØRSMÅL I SPØRREUNDERSØKELSEN OG SVAR FRA RESPONDENTENE I TOTALPOPULASJONEN.....	46
VEDLEGG 4: OVERSIKT OVER SPØRSMÅL I SPØRREUNDERSØKELSEN OG SVAR FRA RESPONDENTER I OFFENTLIG VIRKSOMHET.....	54

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Forord

Denne oppgaven inngår som en del av Executive Master of Management studiet «Intern revisjon, governance, risikostyring, intern styring og kontroll», ved Handelshøyskolen BI.

Vi har sett på hvordan norske internrevisjoner arbeider for å forebygge og avdekke tilfeller av misligheter i egen virksomhet, sammenlignet med kravene i etiske regler og standarder for profesjonell utførelse av internrevisjon 2017, heretter IIA standardene. Bakgrunnen for valg av tema er vår interesse for å tilegne oss kunnskap om, og bedre forstå, hvorvidt internrevisjoner effektivt arbeider for å bekjempe misligheter. Norge er fortsatt i stor grad et tillitsbasert samfunn. Dette er en viktig verdi i samfunnet vårt, men det kan samtidig gi noen utfordringer med å få tilstrekkelig støtte til å aktivt arbeide for å forebygge og avdekke misligheter. Samtidig er det å gjøre undersøkelser på mislighetsområdet en viktig del av internrevisjonens mandat.

Vi vet at misligheter foregår i alle deler av samfunnet. Digitalisering og automatisering av ulike prosesser fjerner noen muligheter for misligheter, men legger til rette for nye. Samtidig bidrar utviklingen til å muliggjøre en mer effektiv avdekking av mange former for misligheter. Spørsmålet blir da om internrevisorer leter tilstrekkelig aktivt for å finne misligheter, om de tar i bruk nye og effektive virkemidler i dette arbeidet, og om de har den nødvendige kompetansen for å kunne avdekke hvor misligheter finner sted.

Vi ønsker å takke Einar Døssland og Flemming Ruud som begge har bidratt med gode råd underveis i arbeidet. Vi vil også takke våre kollegaer som har bidratt med å kvalitetssikre spørsmålene i spørreundersøkelsen, og alle lederne av norske internrevisjoner som har tatt seg tid til å besvare spørreundersøkelsen vår.

Oslo, 14. juni 2018

Hege Skjelbred-Eriksen

Bergen, 14. juni 2018

Veronica Storlid Kvinge

Side iv

MAN50151 – Prosjektoppgave ved Handelshøyskolen BI – En studie av i hvilken grad norske internrevisjoner etterlever IIA standardenes krav til forebygging og avdekking av misligheter

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Sammendrag

Formålet med oppgaven er å vurdere i hvilken grad norske internrevisjoner etterlever kravene i IIA standardene for profesjonell utøvelse av internrevisjon, knyttet til forebygging og avdekking av misligheter. Dette har vi undersøkt ved å utføre en spørreundersøkelse blant virksomhetene som er medlem av IIA Norge. Disse virksomhetene har gjennom undersøkelsen mottatt ulike spørsmål for å kartlegge hvordan de arbeider for å forebygge og avdekke misligheter i virksomheten, sett opp mot de krav som følger av IIA standardene. Oppgaven har som formål å undersøke etterlevelse av IIA standard 1210.A2, 1220.A1, 1220.A2, 2060 og 2120.A2.

Dette er, etter det vi kjenner til, den første studien som søker å avdekke i hvilken grad norske internrevisjoner etterlever IIA standardene på mislighetsområdet. Den norske foreningen for internrevisjon, IIA Norge er ikke kjent med at lignende undersøkelser er gjort i Norge. Det samme gjelder for IIA Danmark, IIA Sverige og IIA Finland, som heller ikke kjenner til noen sammenlignbare studier for sine respektive land. Det har dermed ikke vært relevant å sammenligne våre funn opp mot funn som har fremkommet i andre undersøkelser.

Resultatene fra undersøkelsen vår tilsier at de fleste internrevisjonene som inngår i spørreundersøkelsen har et bevisst forhold til risikoen for misligheter, de jobber metodisk for å avdekke misligheter, om enn kun i en andel av revisjonsoppdragene de utfører, og de opplever at de har relativt god kompetanse til å revidere mislighetsområdet. Vi har imidlertid også identifisert flere områder der det er et klart forbedringspotensial med hensyn til hvordan internrevisjonene som inngår i undersøkelsen jobber for å forebygge og avdekke misligheter. Resultatene av undersøkelsen vår tilsier at ingen av IIA standardene på mislighetsområdet etterleves fullt ut av alle respondentene i undersøkelsen.

Oversikt over figurer

Figur 1: Prosentvis fordeling av mislighets saker på små og store virksomheter	5
Figur 2: Illustrasjon av mislighetstriangelet	7
Figur 3: COSOs illustrasjon av helhetlig risikostyring (COSO, 2017)	11
Figur 4: De tre forsvarslinjer (IIA, 2017b)	13
Figur 5: Fordeling av respondenter per bransje	25
Figur 6: Metodeverk utarbeidet av internrevisjonen for å avdekke misligheter....	26
Figur 7: Metode for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder	27
Figur 8: Bruk av dataanalyser for å avdekke misligheter	29
Figur 9: Andel av revisjonsoppdragene der mislighetsrisiko vurderes	30
Figur 10: Metode for å avdekke misligheter i det enkelte revisjonsoppdrag	31
Figur 11: Hovedårsak til at misligheter ble avdekket.....	33
Figur 12: Refleksjoner rundt hvorfor misligheter ikke ble avdekket	34
Figur 13: Rapportering av mislighetsrisiko til toppledelsen og styret.....	35
Figur 14: Internrevisjonenes kompetanse på mislighetsområdet.....	37

1. Introduksjon og bakgrunn

1.1 Introduksjon

Misligheter er ikke et rettslig begrep, men omfatter både såkalt «uetisk atferd» og straffbare handlinger. De straffbare handlingene som defineres som misligheter vil i mange tilfeller inngå i definisjonen for økonomisk kriminalitet.

Misligheter er et stort og kostbart samfunnsproblem. Internasjonale analyser utført av ACFE indikerer at kostnader knyttet til misligheter i snitt utgjør om lag 5% av et selskaps omsetning. Globalt gir dette kostnader i størrelsesorden 4 billioner USD (ACFE 2018, s.8). Mange bedriftsledere har på sin side en oppfatning av at omfanget ikke kan være så stort i Norge, og særlig ikke i egen virksomhet. Dette understøttes av svar på spørreundersøkelsen vi gjennomførte i forbindelse med

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

denne oppgaven, der hele 36% av respondentene svarte at det sannsynligvis ikke forekommer misligheter i deres virksomhet (jf. avsnitt 4.3.3).

Enhver ansatt i et selskap har et ansvar for å forebygge og avdekke misligheter, men hovedansvaret påhviler styret og toppledelsen.

I et historisk perspektiv har toppledere gjennom samarbeid med andre medarbeidere stått for de mest ødeleggende mislighetene. Misligheter innebærer en økonomisk kostnad for selskaper som rammes, det kan gi betydelig omdømmeutfordringer, og det er også svært krevende både for enkeltpersoner og ledelsen i selskapene som rammes. Det er derfor svært viktig med et effektivt arbeid for å forebygge og avdekke forekomster av misligheter.

1.2 Formål

Formålet med oppgaven er å vurdere i hvilken grad norske internrevisjoner etterlever kravene i fem sentrale IIA standarder knyttet til forebygging og avdekking av misligheter.

Dette har vi undersøkt ved å gjennomføre en komparativ analyse av den rollen som internrevisjoner i norske virksomheter påtar seg for å forebygge og avdekke misligheter, og se dette opp mot de krav som følger av IIA standardene. Oppgaven har som formål å undersøke etterlevelse av IIA standard 1210.A2, 1220.A1, 1220.A2, 2060 og 2120.A2 (IIA, 2017a). Kravene disse IIA standardene stiller til internrevisjonen fremgår av analysen av dataene som vi gjør i kapittel 4.

1.3 Problemstilling

Når vi startet å jobbe med oppgaven, la vi ned mye innsats i å definere relevante og interessante problemstillinger som oppgaven skal besvare. Resultatet ble følgende tre problemstillinger:

- I. Hvordan arbeider internrevisjonen for å forebygge og avdekke misligheter?
- II. I hvilken grad rapporterer internrevisjonen på mislighetsrisiko til toppledelsen og styret?

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

III. Har internrevisjonen tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for, og avdekke, misligheter?

1.4 Oppgavens struktur

I kapittel 2 av oppgaven diskuterer vi noen temaer som er sentrale for å få en god forståelse av problemstillingene oppgaven skal besvare. Dette inkluderer blant annet definisjoner og begreper knyttet til mislighetskonseptet og risikostyring. Deretter gir vi en overordnet beskrivelse av hvilke ansvar ulike roller i en virksomhet har for å forebygge og avdekke misligheter, med et særlig fokus på internrevisjonens rolle.

I kapittel 3 beskriver vi hvilken metode vi har anvendt i arbeidet med oppgaven, og i kapittel 4 analyserer vi dataene vi har hentet inn via spørreundersøkelsen. Kapittel 5 oppsummerer og konkluderer analysen, og vi deler våre vurderinger av hvilke områder det kan være interessant å forske mer på knyttet til dette temaet.

1.5 Terminologi

Styret er det øverste organet i en virksomhet. Styret har ansvar for forvaltningen av virksomheten og skal sørge for at den er forsvarlig organisert. En del virksomheter benytter andre begreper for sitt øverste organ, derunder en del offentlige og kommunale virksomheter. I oppgaven benytter vi begrepet «styret» som en fellesbetegnelse på de organer som ivaretar dette ansvaret, uavhengig av hvilket begrep den enkelte virksomhet benytter. Styret benyttes videre også som en samlebetegnelse for revisjonsutvalget og styret, da førstnevnte er et underutvalg av styret, består av styremedlemmer og representerer styret.

I den engelske litteraturen benyttes begrepene «fraud» og «occupational fraud» om uetisk og ulovlig atferd som vi på norsk betegner som misligheter. Selv om fraud også kan benyttes for å beskrive uetisk eller ulovlig atferd som personer utfører privat, viser det i denne oppgaven utelukkende til slike handlinger som utføres i tilknytning til en virksomhet. Vi har oversatt begge begrepene med misligheter.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

I den engelske litteraturen beskriver «red flags» ulike indikatorer som tilsier at det er en økt sannsynlighet for at misligheter har, eller kan komme til å, finne sted.

Begrepet kan oversettes til «røde flagg» på norsk. Et mer akademisk ord for samme begrep, er «mislighetsindikatorer», som vi har valgt å benytte i oppgaven.

Internrevisorer utfører såkalte revisjoner av ulike områder, der de kartlegger status og identifiserer risiko og forbedringspotensial. Vi benytter begrepene «revisjon» og «internrevisjon» for å beskrive dette arbeidet som internrevisorene gjør.

Det utvikles stadig nye IT-verktøy som internrevisorer kan benytte i sitt arbeid for å forebygge og avdekke misligheter. Vi benytter begrepene «IT-verktøy» og «dataanalyser» for å beskrive slike teknologiske hjelpemidler.

2 Teori

2.1 Misligheter

2.1.1 Definisjon av misligheter

Misligheter er ikke et rettslig begrep med en fast og entydig definisjon, og det finnes derfor flere definisjoner av mislighetskonseptet. Under har vi gjengitt enkelte av dem.

COSO definerer misligheter som «*Enhver bevisst handling eller omgåelse utført for å lure andre, som resulterer i at offeret lider et tap og / eller at den skyldige oppnår en gevinst*» (fritt oversatt) (COSO, 2016 s. viii).

IIA Norge definerer misligheter som «*Enhver ulovlig handling karakterisert som bedrag, hemmeligholdelse eller tillitsbrudd. Disse handlingene trenger ikke å være forbundet med trusler om vold eller bruk av fysisk styrke. Misligheter gjennomføres av parter og organisasjoner for å skaffe seg penger, eiendeler eller tjenester, for å unngå å betale for eller miste en tjeneste, eller for å sikre seg personlige eller forretningsmessige fordeler*» (IIA, 2017a)

Litteraturen for ekstern revisjon har på sin side følgende definisjon av begrepet misligheter «*En bevisst handling begått av en eller flere personer innen ledelsen,*

Offentlig versjon

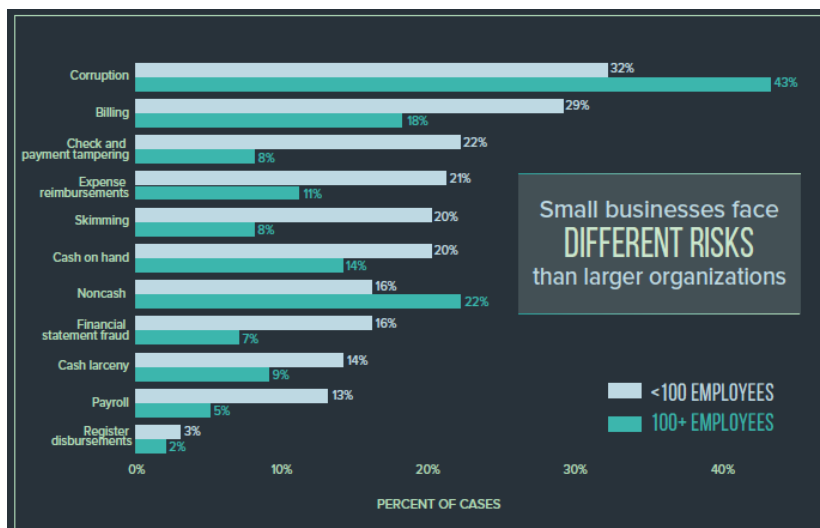
Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

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», jf. ISA 240 (Revisorforeningen, 2009).

Det er noe variasjon i ordlyden i de ulike definisjonene av misligheter, men innholdet er i stor grad det samme. Det handler om at en eller flere personer opptrer uetisk eller ulovlig for å lure andre og oppnå en fordel de ikke har rett på til gunst for seg selv, for andre personer, eller for virksomheten personen jobber i.

2.1.2 Ulike former for misligheter

Definisjonene av misligheter i avsnittet over spenner over et bredt spekter av handlinger. Disse kan deles inn i de tre hovedkategoriene misbruk og tyveri av eiendeler, korrupsjon og uredelig regnskapsrapportering, fritt oversatt, (ACFE, 2018, s. 10). Den første kategorien kan igjen deles inn i ulike undergrupper. Under følger en figur som viser fordelingen av ulike typer misligheter som har blitt avdekket i små og store virksomheter globalt (ACFE, 2018, s. 23):



Figur 1: Prosentvis fordeling av mislighets saker på små og store virksomheter

Figuren illustrerer prosentvis fordeling av 11 ulike former for misligheter i små og store virksomheter. Begrepene i tabellen er fritt oversatt til norsk i teksten under. Ni av kategoriene gjelder finansielle misligheter. I tillegg har vi kategorien «ikke – finansielle» misligheter som er rangert som nummer 7, og uredelig regnskapsrapportering som er rangert som nummer 8. Finansielle misligheter omfatter korrupsjon, uredelig fakturering, manipulering av sjekker, urettmessig

Side 5

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

refusjon av utgifter, underslag av betaling for varer og tjenester før bokføring, uautorisert kopiering av betalingskort, underslag av kontanter, tyveri av allerede bokførte penger, urettmessig utbetaling av lønn og urettmessige tilbakebetalinger (begrepene i tabellen er fritt oversatt til norsk).

Samlekategorien noncash omfatter bla. misbruk av verdifull informasjon, eksempelvis salg av persondata som er lagret i en virksomhets kunderegister. Digitaliseringen av samfunnet tilsier at denne risikoen fortsatt vil være økende i fremtiden. Både europeiske og norske myndigheter har høyt fokus på temaet, med implementering av en ny forordning på personvernområdet (General Data Protection Regulation) våren 2018, hentet fra www.datatilsynet.no/regelverk-og-skjema/nye-personvernregler/. Denne stiller strengere krav til virksomheter, og gir myndighetene mulighet til å ilegge økte sanksjoner ved brudd på regelverket. Noncash omfatter også misbruk av annen informasjon, derunder forretningshemmeligheter.

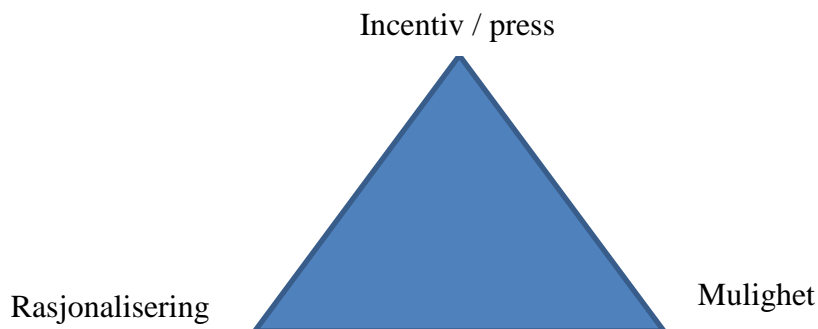
2.1.3 Teoretiske modeller for misligheter

Mislighetstriangelet

Mye av den kunnskapen og forståelsen vi i dag har for hvorfor personer utfører misligheter stammer fra mislighetstriangelet (Dorminey, 2010). Denne modellen ble utviklet på 1950-tallet av den amerikanske kriminologen Donald Cressey. Cressey utviklet teorien ved å gjøre dybdeintervjuer med en rekke personer som var dømt for å ha utført ulike former for misligheter. Han illustrerte ikke selv mislighetstriangelet, men beskrev elementene det består av. Cressey fant at tre betingelser må være til stede for at misligheter skal kunne finne sted. Vedkommende må stå overfor et incentiv eller et press til å begå misligheter, det må være mulig å begå den aktuelle misligheten uten å bli oppdaget, og vedkommende som gjør det må kunne rasjonalisere atferden slik at den oppfattes som akseptabel i den aktuelle situasjonen (Albrecht, 2014).

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge



Figur 2: Illustrasjon av mislighetstriangelet

Det første elementet i mislighetstriangelet er incentiv eller press til å begå misligheter. En person eller et selskap kan settes under press fra interne eller eksterne kilder. Et eksempel på press fra en intern kilde er en leder med en prestasjonsavhengig avlønning, der vedkommende ser at bonusen ikke er oppnåelig innenfor en gitt periode. Vedkommende har da et incentiv til å pynte på en eller flere av de faktorene som bonusen beregnes på bakgrunn av, for eksempel omsetningstall eller resultat. Et eksempel på press fra eksterne kilder er dårlig privatøkonomi som følge av en skilsmisse, spilleavhengighet eller lignende.

Det andre elementet i mislighetstriangelet er rasjonalisering. Det innebærer at den som begår en mislighet rasjonaliserer, eller rettfærdiggjør, handlingen for seg selv, og klassifiserer således oppførselen som akseptabel. En person som føler seg forbigått med hensyn til lønnsforhøyelser kan for eksempel velge å føre flere timer overtid enn vedkommende har krav på, og argumentere overfor seg selv med at det er velfortjent. Et annet eksempel kan være en person som legger seg til en vane med å ta med seg kontorrekvisita, verneutstyr, materialer eller lignende fra kontoret for bruk i private sammenhenger, og som rasjonaliserer med at «alle andre gjør det» eller at «det bare er et lån».

Det tredje og mest kritiske elementet i mislighetstriangelet er mulighet. For at en person skal begå en mislighet, må vedkommende oppleve at det er en høy sannsynlighet for å gjennomføre det uten å bli avslørt. En mulighet kan for eksempel oppstå hvis en person har en kombinasjon av ulike fullmakter, for eksempel mulighet til å både attestere og anwise en faktura, eller til å føre opp ansatte i ansattregisteret og registrere nødvendig relatert informasjon som

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

lønnsnivå, bankkontonummer osv. En mulighet kan også oppstå dersom en person har tekniske ferdigheter, kunnskap og nødvendige tilganger til å kunne hente ut og / eller manipulere informasjon fra IT-systemer (IIA, 2009 a, s. 3-5). For at en person reelt sett skal oppleve å ha en mulighet til å begå misligheter, må vedkommende ha kunnskap om hvordan handlingen kan utføres og skjules, i tillegg til at utbyttet fra handlingen må kunne omsettes til noe som oppleves som verdifullt, for eksempel penger.

Muligheter til å utføre misligheter vil i de aller fleste tilfeller henge sammen med svakheter i internkontrollen. I så godt som alle tilfeller av misligheter som har blitt avdekket, viser historien at det er svakheter i internkontrollen som har blitt utnyttet av den som har utført handlingen. Potensialet for misligheter vil derfor være positivt korrelert med graden av svakheter i internkontrollen (Tvedt, 2015).

Mislighetstriangelet har lenge vært, og er fortsatt, standardtilnærmingen for å forstå motivasjonen til dem som begår misligheter, og det er også denne modellen som det henvises til i standarder som ISA 240 (Revisorforeningen, 2009).

Modellen møter imidlertid kritikk av blant annet Jack W. Dorminey. Han peker på at press og rasjonalisering er aspekter som ikke kan observeres, og at de ikke kan forklare enhver forekomst av misligheter. Det er for eksempel identifisert flere tilfeller av misligheter der vedkommende som har begått ugjerningen tilsynelatende ikke har hatt behov for utbyttet av ugjerningen, og dermed har manglet et tydelig incentiv utover grådighet (Dorminey, 2010).

Alternative mislighetsmodeller

Som en følge av kritikken mot mislighetstriangelet, har det blitt utviklet flere andre forklaringsmodeller på mislighetsområdet. Felles for disse er at de tar utgangspunkt i mislighetstriangelet (Dorminey, 2010). Under vil vi kort beskrive tre av disse modellene.

Mislighetsdiamanten legger kompetanse, altså personlige egenskaper og evner til å identifisere muligheter for å begå misligheter, til som et fjerde aspekt til mislighetstriangelet. For at en person skal utføre misligheter må han oppdage en svakhet i internkontrollen, ha kompetanse til å utnytte den, og faktisk gjøre om

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

planene til handling. Ofte er det intelligente, erfarne og kreative personer med god oversikt over en virksomhets internkontroller og svakheter som står bak de mest omfattende tilfellene av misligheter (Wolfe, 2004).

«The fraud scale» ble introdusert av Steve Albrecht, Keith Howe, and Marshall Romney i 1984. De la til grunn at personlig integritet er en viktig faktor som påvirker hvorvidt en person vil være villig til å begå misligheter, og også at det er lettere å observere personlig integritet enn hvordan en person rasjonaliserer. De erstattet derfor rasjonaliseringsaspektet i mislighetstrekanten med personlig integritet (Dorminey, 2010).

MICE-modellen fokuserer særlig på motivasjonsaspektet i mislighetstriangelet. Bokstavene i forkortelsen står for Money, Ideology, Coercion og Ego, eller penger, ideologi, samarbeid og ego. Modellen legger til grunn at motivasjon ikke nødvendigvis oppstår som følge av press, men at faktorer som penger, ideologi, samarbeid og ego ofte vil spille en sentral rolle når en person velger å utføre misligheter (Dorminey, 2010).

2.1.4 Forekomst og avdekking av misligheter

Misligheter kan avdekkes på ulike måter og gjennom ulike kilder. Om lag 40% av misligheter globalt avdekkes ifølge ACFE gjennom varsel. Andre viktige kilder er internrevisjon (15%) og ledelsens gjennomgang (13%). Øvrige kilder som har bidratt til avdekking av misligheter omfatter kontoavstemming (5%), Gjennomgang av dokumenter (4%), ekstern revisjon (4%), overvåking (3%), varslet av rettsvesenet (2%), IT kontroller (1%) og tilståelser (1%), i tillegg til at tilfeldigheter og andre årsaker er oppgitt til å ha vært årsak til at misligheter ble avdekket i henholdsvis 7% og 6% av tilfellene (ACFE, 2018, s. 17). Den pågående digitaliseringen inklusive den økte bruken av IT-verktøy både blant ledere og revisorer (jf. avsnitt 2.4.3), legger til rette for at dataanalyser vil spille en stadig viktigere rolle for å avdekke misligheter i årene som kommer.

Geografisk beliggenhet og forretningskultur er andre faktorer som påvirker risikoen for misligheter. Organisasjonen Transparency International publiserer hvert år en korrupsjonsindeks som rangerer de ulike landene basert på risikoen for

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

korrupsjon i offentlig sektor og andre faktorer.

(https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017).

Norge ble i 2017 rangert på en delt tredjeplass, hvilket tilsier en relativt lav risiko for korrupsjon.

«Lov av 17. Juni 2005 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv.

(Arbeidsmiljøloven) § 2 A-1 setter krav til at norske virksomheter skal etablere en varslingskanal for kritikkverdige forhold. Varslingsretten skal gi ansatte en trygg ramme for å varsle uten fare for gjengjeldelse, jf. Arbeidsmiljøloven § 2 A-2.

Regimet rundt varsling om kritikkverdige forhold i norske virksomheter ble skjerpet fra 1. juli 2017. Det er nå et krav om at alle norske virksomheter med mer enn fem ansatte skal ha detaljerte skriftlige rutiner for varslingsordningen, jf.

Arbeidsmiljøloven § 2 A-3. Varsel er den måten misligheter oftest blir identifisert på (ACFE, 2018), og er således et svært viktig verktøy for at styret og ledelsen skal få informasjon om og kunne håndtere kritikkverdige forhold i virksomheten.

2.2 Helhetlig risikostyring i virksomheten

I følge COSO er helhetlig risikostyring «*kulturen, evnene og praksisen som integreres med prosessen for å etablere og iverksette strategien, som virksomheten støtter seg på for å håndtere risiko, når den skal skape, bevare og realisere verdi*» (fritt oversatt fra definisjonen av Enterprise Risk management) (COSO 2017, s. 69).

I COSO 2017 illustreres helhetlig risikostyring som en dynamisk prosess der fem komponenter som er gjensidig avhengig av hverandre støttes av fem underliggende prinsipper:

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge



Figur 3: COSOs illustrasjon av helhetlig risikostyring (COSO, 2017)

Formålet med risikostyring er å identifisere trusler og muligheter som kan føre til en vesentlig negativ eller positiv påvirkning på virksomhetens måloppnåelse og realisering av strategien. Risikoer med et oppsidepotensial kanaliseres inn i virksomhetens strategiske arbeid. For risikoer med et nedsidepotensial vurderer ledelsen hvordan den enkelte risiko skal håndteres.

Det handler om å konkretisere hva styret og ledelsen anser som akseptabel risiko (risikoappetitt), gjennomføre risikovurderinger og prioritere hvilke tiltak som skal iverksettes innenfor ulike områder (Anderson m.fl., 2017, s. 4-9 - 4-11). Risiko er et mål som kombinerer sannsynligheten for, og konsekvensen av, en hendelse som er egnet til å påvirke måloppnåelsen til virksomheten (Anderson m.fl., 2017, s. 5-13 -5-14). Risiko er i utgangspunktet et nøytralt begrep som både omfatter oppside- og nedsidepotensial, selv om svakheter og trusler for virksomheten i praksis ofte får størst fokus. Det finnes fem ulike strategier for å håndtere risiko. Risiko kan aksepteres, den kan unngås, den kan reduseres, den kan forfølges og den kan deles med en annen part. Risikoer som innebærer et oppsidepotensial kan forfølges, ved at virksomheten forsøker å utnytte identifiserte muligheter. (Anderson m.fl., 2017, s. 5-15 -5-16).

Når vi benytter begrepet «risiko» i resten av oppgaven, beskriver det utelukkende nedsiderisiko med mindre noe annet tydelig fremgår.

2.1.1 Håndtering av mislighetsrisiko innenfor helhetlig risikostyring

Håndtering av mislighetsrisiko bør være en integrert del av den helhetlige risikostyringen i virksomheten. Mislighetsrisiko er en operasjonell risiko og vil

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

varierte fra virksomhet til virksomhet. Alle virksomheter, uavhengig av bransje er eksponert for at mennesker i virksomheten, eller tredjeparter, kan begå ulike typer misligheter. Ulike virksomheter har imidlertid ulik iboende risiko for at det begås misligheter. Mislighetsrisiko kan defineres som risikoen for at misligheter vil inntreffe og påvirke måloppnåelsen til virksomheten på en negativ måte.

IPPF Practice Guide, Internal Auditing and Fraud (IIA, 2009b), trekker frem fem steg som er relevant å utføre ved vurdering av mislighetsrisiko (fritt oversatt):

1. Vurder hvilke faktorer som kan bidra til misligheter.
2. Identifiser hvilke mislighetsrisikoer som er tilstede, og prioriter dem med utgangspunkt i sannsynlighet og konsekvens.
3. Koble etablerte internkontrolltiltak for å forebygge og avdekke misligheter opp mot de identifiserte risikoene for misligheter, og identifiser eventuelle gap.
4. Test effektiviteten til etablerte internkontroller for å forebygge og avdekke misligheter.
5. Dokumenter og presenter konklusjonen fra risikovurderingen av misligheter.

Resultatene av en slik risikovurdering er et viktig verktøy for å støtte styret, ledelsen og internrevisjonen i vurderingen av hvilke misligheter som kan oppstå og hvem som kan være i en posisjon til å begå slike handlinger. Funnene som fremkommer gjennom slike risikovurderinger vil være relevant informasjon når internrevisjonen skal starte prosessen med å vurdere hvilke områder som skal inngå i den årlige revisjonsplanen (jf. kapittel 2.4.1).

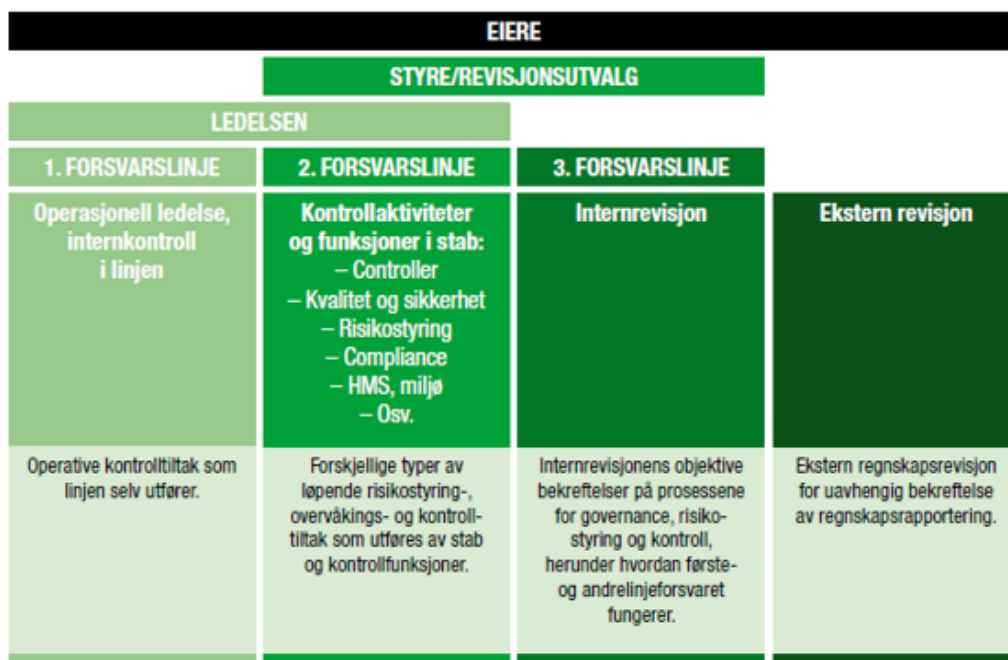
2.3 Roller og ansvar for å forebygge og avdekke misligheter

Alle individer i en organisasjon har et ansvar for å forebygge og avdekke misligheter. Styret, toppledelsen og internrevisjonen har imidlertid et særlig ansvar for å forebygge misligheter i en virksomhet (Petrascu, 2014).

De tre forsvarslinjer er en mye brukt modell for å beskrive styrings- og kontrollstrukturen i en virksomhet:

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge



Figur 4: De tre forsvarslinjer (IIA, 2017b)

Modellen skiller mellom tre grupper med et tydelig mandat for å håndtere risiko i organisasjonen. Den operasjonelle ledelsen eier og har ansvaret for å håndtere risikoen i organisasjonen. Ulike kontrollaktiviteter og funksjoner i stab skal overvåke risiko på viktige områder, og internrevisjonen skal gi en uavhengig bekreftelse på hvorvidt risikostyring og internkontroll håndteres på en tilfredsstillende måte. I tillegg gir ekstern revisor en uavhengig bekreftelse på status på de områder der de har et mandat. Under vil vi kort beskrive noen sentrale rollers ansvar for å forebygge og avdekke misligheter litt nærmere, med et særlig fokus på internrevisors rolle.

2.3.1 Styrets ansvar

Styret er virksomhetens øverste organ. I følge NUES punkt 10 skal;

styret påse at selskapet har god intern kontroll og hensiktsmessige systemer for risikostyring i forhold til omfanget og arten av selskapets virksomhet. Internkontrollen og systemene bør også omfatte selskapets verdigrunnlag og retningslinjer for etikk og samfunnsansvar. Styret bør

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

årlig foreta en gjennomgang av selskapets viktigste risikoområder og den interne kontrollen (NUES, 2014).

Styret skal overvåke hvordan ledelsen håndterer mislighetsrisiko, og vurdere de internkontrolltiltak ledelsen iverksetter for å redusere denne risikoen (Petrascu, 2014). Styret skal videre sørge for at det er tilstrekkelig ressurser prioritert til å følge opp eventuelle mislighetsindikatorer, og de skal også sørge for at det er en åpen kommunikasjonskanal som internrevisjonen, ekstern revisor og juridisk personell kan benytte, samt en kanal for øvrig personell (COSO, 2016, s. 73).

2.3.2 Ledelsens ansvar

Virksomhetens øverste leder står ansvarlig overfor virksomhetens styre. Ledelsen har ansvaret for å sørge for en effektiv internkontroll i virksomheten. Ledelsen skal gå foran som gode eksempler og kommunisere krav ut i organisasjonen, og slik legge til rette for en god etterlevelseskultur i virksomheten.

Virksomhetens øverste leder har blant annet ansvar for å etablere en hensiktsmessig organisatorisk struktur og legge grunnlaget for en helhetlig risikostyring på mislighetsområdet. Vedkommende har videre ansvar for å overvåke og kontrollere mislighetsrisikoen i virksomheten, og evaluere risikovurderinger som gjøres, samt virksomhetens arbeid for å forebygge og avdekke misligheter (COSO, 2016, s. 74).

2.3.3 Internrevisors rolle for å forebygge og avdekke misligheter

Internrevisjonen er styrets verktøy, og skal gi styret og ledelsen bekreftelser basert på det høyeste nivået av uavhengighet og objektivitet internt i organisasjonen. God praksis innebærer at internrevisjonen rapportere direkte til styret i virksomheten, enten direkte eller til et underutvalg (revisjonsutvalg), og til toppledelsen.

Internrevisjonen har ansvar for å følge opp virksomhetsstyring, risikostyring og kontroll i hele virksomheten innenfor et bredt spekter av områder. En viktig del av internrevisjonens mandat er å gi bekreftelser på hvordan alle elementer av

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

risikostyringen fungerer i virksomheten, samt vurdere rammeverket for internkontroll (IIA position paper, 2013, s. 5).

Internrevisjonen er den eneste enheten i organisasjonen som har et mandat til å gi uavhengige bekreftelser på mislighetsrisiko og effektiviteten i de internkontrolltiltak toppledelsen har iverksatt for å redusere denne risikoen (Petrascu, 2014). Internrevisor har videre ansvar for å gjøre styret oppmerksom på eventuelle tilfeller av misligheter som internrevisjonen har avdekket, resultatet av undersøkelser som er gjort på mislighetsområdet, korrigerende tiltak som er iverksatt og planer for å overvåke området. Internrevisjonen skal også evaluere programmet ledelsen har implementert for å forebygge og avdekke misligheter. Internrevisor skal videre gi en rimelig bekreftelse på om kontroller som ledelsen har implementert for å forebygge og avdekke misligheter er tilstrekkelig i forhold til den identifiserte mislighetsrisikoen, og skal også bekrefte at kontroller som er implementert fungerer tilfredsstillende (COSO, 2016, s. 74–75).

Forskning viser at det å ha etablert en internrevisjonsfunksjon som adresserer mislighetsrisiko i internrevisjonsoppdrag forebygger misligheter, i tillegg til å redusere omfanget av mislighetssaker. Artikkelen *the escalating relevance of internal auditing as anti-fraud control* viser til analyser som underbygger dette:

Another remarkable fact is that IA creates measurable “anti-fraud” value. In organizations that implemented the function of IA, the average loss and duration of frauds were significantly lower and shorter than without IA. With presence of IA, the median loss per fraud case was reduced by 42,8 per cent from US\$ 215,000 to 123,000 and by 50.0 per cent from 24 to 12 months (Westhausen, 2017)

Internrevisjonens mandat for å forebygge og avdekke misligheter er formulert i IIA standardene. Se kapittel 4 for mer informasjon om kravene som følger av standardene som vi ser internrevisjonenes praksis opp mot.

2.3.4 Andre roller med et særlig ansvar for å forebygge og avdekke misligheter

Stab og støttefunksjoner utgjør den andre forsvarslinjen i modellen for de tre forsvarslinjer. Slike funksjoner skal gi støtte til førstelinjen, og også overvåke

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

hvordan denne fungerer. Disse funksjonene har en viktig rolle når det gjelder å styre risiko på mislighetsområdet. De skal identifisere risiko på sine respektive ansvarsområder, derunder mislighetsrisiko, og bistå ledelsen i å utvikle prosesser for å kunne håndtere risiko effektivt. De skal bidra til å lære opp personell i prosesser, og evaluere og rapportere om prosessene er effektive.

Ekstern revisor, regulatorer og andre eksterne organisasjoner er etablert på utsiden av virksomheten, men kan ivareta viktige oppgaver med hensyn til virksomhetens overordnede virksomhetsstyring og kontrollstruktur. Regulatorer kan sette krav for å styrke kontrollen i en virksomhet, og kan foreta inspeksjoner av ulike deler av virksomheten for å vurdere om risiko styres på en tilfredsstillende måte (IIA position paper, 2013, s. 6).

Ekstern revisors mandat fremgår av *lov av 1. august 1999, lov om revisjon og revisorer (revisorloven)*. Virksomheter som er regnskapspliktige i henhold til Regnskapsloven, er pålagt å benytte en ekstern revisor. Ekstern revisor skal avgi en uavhengig uttalelse om hvorvidt virksomhetens årsregnskap er avgitt i samsvar med lover og forskrifter, samt om selskapets ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god regnskapsskikk. Ekstern revisor plikter å vurdere risiko for misligheter gjennom sin revisjon, jf. ISA 240 (Revisorforeningen, 2009).

Det følger av standard 2050 (IIA, 2017 a) at leder av internrevisjonen bør «*dele informasjon, koordinere aktiviteter og vurdere å ha tillit til og bygge på arbeidet til andre interne og eksterne leverandører av bekreftelses- og rådgivningstjenester*». Dersom internrevisjonen lykkes med å koordinere slike aktiviteter effektivt, kan ekstern revisor, regulatorer og andre eksterne organisasjoner betraktes som en ytterligere forsvarslinje som gir bekreftelser til virksomhetens eiere, inklusive styret og toppledelsen (IIA Position Paper, 2013, s. 6).

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

2.4 Internrevisors arbeid for å forebygge og avdekke misligheter

2.4.1 Risikobasert revisjonsplan

Internrevisjonen arbeider etter en risikobasert revisjonsplan som utarbeides for en periode, ofte et år, av gangen. Implementation Guide 2010, uttrykker at «*The internal audit plan is intended to ensure that internal audit coverage adequately examines areas with the greatest exposure to the key risks that could affect the organization's ability to achieve its objectives*» (IIA, 2017d) God praksis er at internrevisjonen utarbeider og fremlegger et forslag til en revisjonsplan for styret i virksomheten som beslutter denne, jf. IIA standard 2010 (IIA Norge, 2017a).

Internrevisjonens årsplan skal være risikobasert. Det betyr at det ved utarbeidelse av planen må gjøres en vurdering av risiko i ulike deler av virksomheten, hvilke internkontrolltiltak som er iverksatt og effektiviteten i disse, for slik å kunne vurdere hvilke områder som bør revideres. Ofte vil det være slik at enkelte tema og prosesser går igjen med tilnærmet faste intervaller i planen, derunder kontroller på mislighetsområdet. Også på slike områder bør det gjøres en risikovurdering for å vurdere om den etablerte praksisen fortsatt er relevant, og se risikoen på disse områdene opp mot risikoen på andre områder, for slik å legge til rette for en effektiv ressursbruk. Forutsatt at virksomheten har en velfungerende prosess for helhetlig risikostyring som er godt dokumentert og forankret, vil dette være et viktig innspill til internrevisjonen, når den skal vurdere hvilke områder som bør inngå i revisjonsplanen den kommende perioden.

2.4.2 Mislighetsindikatorer i det enkelte revisjonsoppdrag

IIA standardene stiller krav til at internrevisor skal være oppmerksom på risikoen for misligheter i det enkelte revisjonsoppdrag.

Litteratur på området viser til at en systematisk tilnærming for å identifisere mislighetsindikatorer, er nødvendig for at revisjonen skal lykkes med å avdekke tilfeller av misligheter. Mangala sier følgende:

“Corporate fraud literature has focused on numerous anti-fraud methods of which red flag has been the centre of attraction of most of the researchers

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

on fraud detection and prevention such as Hillison, Pacini and Sinason (1999) and Albrecht, Albrecht, Albrecht and Zimbelman (2012). Red flags are warning signals, indicating presence of potential fraud and are an effective tool against corporate fraud (Gullkvist & Jokipii, 2013; Mangala & Kumari, 2016)” (Mangala, 2017)

The Institute of Internal Auditors trekker også frem viktigheten av å identifisere mislighetsindikatorer for å effektivt avdekke misligheter gjennom revisjon: «*The occurrence of red flags combined with other corroborating audit evidence provides an effective detection technique*» (IIA, 2017c, s. 2-251).

Rapporten «Report to the nations on occupational fraud and abuse» (ACFE, 2018, figur 38) trekker frem 17 atferds relaterte mislighetsindikatorer, som for eksempel at personer lever over evne eller har et uvanlig nært forhold til leverandører eller kunder. I følge rapporten har minst en mislighetsindikator vært til stede i 85% av tilfellene der misligheter har blitt avdekket, og i over 50% av tilfellene var flere slike indikatorer til stede.

Internrevisor må ha god kompetanse på relevante mislighetsindikatorer for å være tilstrekkelig observant på viktige risikoer. Mange internrevisjoner har også etablert oversikter over relevante mislighetsindikatorer i ulike deler av virksomheten, som de skal være spesielt oppmerksomme på ved utførelse av revisjonsoppdrag.

2.4.3 Teknologiske hjelpemidler i internrevisjoner

Parallelt med digitaliseringen av samfunnet pågår det en spennende utvikling av IT-verktøy som virksomheter kan benytte for å forebygge og avdekke misligheter. Slik teknologi gjør det mulig for internrevisjonen å gå fra tradisjonell revisjon, basert på statistiske utvalg og stikkprøver, til kontinuerlig overvåkning av store datamengder for å forebygge eller avdekke misligheter. Overvåkingen kan utføres periodisk eller kontinuerlig (IIA, 2009 a, s. 1).

Dataanalyseverktøy som utvikles i dag innehar ofte relevante analyser som raskt kan avdekke avvik og mulige tilfeller av misligheter. Li trekker frem i sin artikkel

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

at «*The usage of audit analytics not only increases operational efficiency by reducing cost, but also helps quickly identify potential fraud and anomalies, thereby providing a higher level of assurance*» (Li, 2018). Analyser basert på Benford's Law og andre teoretiske rammeverk er ofte bygget inn i dataanalyse verktøy og skal støtte internrevisor med å identifisere avvikende transaksjoner.

Utviklingen går mot økt bruk av IT-verktøy på dette området, men fortsatt er de fleste internrevisjoner relativt umodne. Det er viktig at virksomheten jevnlig vurderer hvilken nytteverdi den kan ha av å ta i bruk ny teknologi for å kunne utføre revisjoner knyttet til mislighetsrisiko mer effektivt. Slik teknologi kan også gi gevinster på andre områder som internrevisjonen reviderer.

Utviklingen fordrer enkelte avklaringer av roller og ansvar mellom internrevisjonen og øvrige kontrollfunksjoner i virksomheten. Det kan eksempelvis være hensiktsmessig at mest mulig av den kontinuerlige overvåkingen og oppfølgingen legges til første eller andre forsvarslinje (jf. figur 4), og at internrevisjonen heller overvåker hvordan selve prosessene og systemene på dette området fungerer. Hva som er hensiktsmessig ansvarsfordeling mellom de ulike forsvarslinjene må avklares når ny teknologi introduseres i virksomheten.

2 Metode

I dette kapittelet vil vi redegjøre for valg av tilnærming for å undersøke tema prosjektoppgaven omhandler og besvare de valgte problemstillingene.

Metode er læren om å samle inn, organisere, bearbeide, analysere og tolke fakta på en så systematisk måte at andre kan «kikke oss i kortene», dvs. at prinsippet om etterprøvbarehet står sentralt i den vitenskapsteorien som dominerer dagens samfunnsforskning (Halvorsen, 2008, s 21). Prinsippet om å forstå og anvende metode når man utøver forskning er helt avgjørende for at samfunnet skal ha tillitt til resultatene fra forskningen.

3.1 Undersøkelsens formål

Formålet med undersøkelsen er å analysere hvordan norske internrevisjoner jobber for å forebygge og avdekke misligheter, sammenlignet med kravene i

Side 19

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon (IIA, 2017a). Et annet formål med undersøkelsen er å avdekke om det er ulik tilnærming til dette for offentlige og private virksomheter.

3.2 Datainnsamlingsmetode

Innsamling av data i forbindelse med forskning kan deles i innsamling av primærdata og sekundærdata (Grenness, 2001) Det første vi undersøkte var om det forelå informasjon i eksisterende kilder som bøker, tidsskrifter, statistiske publikasjoner osv., dette kalles sekundærkilder. Disse undersøkelsene gjorde vi ved å lese tilgjengelig materiale ved biblioteket på Handelshøyskolen BI, samt gjennom dialog med IIA Norge knyttet til om de har gjort lignende studier. Vi har også vært i dialog med IIA Sverige, IIA Danmark og IIA Finland og forespurt om de har gjort tilsvarende eller sammenlignbare undersøkelser. Ingen av de fire nordiske IIA organisasjonene kjente til at det var gjort slike undersøkelser tidligere. Vi har gjennom våre søk i sekundærkilder ikke klart å finne at det er gjort tilsvarende undersøkelser og det ble tidlig klart at vi måtte ut i «felten» for å innhente egne data. Innsamling av primærdata er ofte mer tidkrevende og man må vurdere kostnad/nytte av å selv innhente egne data om det man forsker på. Primærdataene i vår oppgave er innhentet via en utsendt spørreundersøkelse, også omtalt som surveymetoden av Grenness (Grenness, 2001).

3.3 Spørreundersøkelse som metode

Både kvalitative og kvantitative undersøkelser dreier seg om å skaffe orden og oversikt i datamaterialet (Grenness, 2001). Kvantitative analyser som spørreundersøkelser dreier seg i større grad om å bygge på matematiske og statistiske teknikker, for å kunne strukturere og analysere datamaterialet. Vi ønsket å sende ut en spørreundersøkelse til alle medlemmene i IIA Norge som har etablert en internrevisjonsfunksjon. For å kunne gjøre slike analyser for mange respondenter, konkluderte vi med at en kvantitativ analyse var det som egnet seg best for vår prosjektoppgave.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

3.4 Utforming av spørreundersøkelsen

Ved utforming av spørreundersøkelsen er det viktig å vurdere hvilke problemstillinger som skal besvares og hvilken måleskala som skal benyttes. Grenness beskriver at de fleste bøker om metode understreker viktigheten av en presis og avgrenset formulering av problemstillingene man ønsker å få besvart gjennom undersøkelsen (Grenness, 2001). Videre uttrykker han at begrepene måling, reliabilitet, og validitet er gjensidig avhengig av hverandre, og disse faktorene har stor betydning for kvaliteten på en spørreundersøkelse. Enkle målinger skal være med å sikre undersøkelsens reliabilitet og validitet.

Innledningsvis jobbet vi grundig med å definere problemstillingene i avsnitt 1.3. Deretter har vi utarbeidet konkrete spørsmål vi mener vil besvare problemstillingene godt, med tilhørende målinger. Vi har valgt å utarbeide standardiserte målinger som det skal være enkelt for respondenten å besvare. Flere av spørsmålene har målinger som er bygget opp som skaleringsspørsmål, mens for andre har vi utarbeidet de målingene vi mener er mest relevant, eksempelvis ja og nei.

3.5 Utvalg

Vi snakker om to prinsipielt forskjellige måter å velge ut de enheter som skal være med i utvalget på (Grenness, 2001). Her skilles det mellom sannsynlighetsutvalg og ikke sannsynlighetsutvalg. Utvelgelse basert på sannsynlighet vil si at hver enhet i universet har like stor sannsynlighet for å bli trukket ut. For ikke sannsynlighetsutvalg er man klar over at ikke alle enheter har lik sannsynlighet for å bli trukket ut. Undersøkelser som baserer seg på et ikke sannsynlighetsutvalg gir ikke mulighet for å generalisere, altså for å si at funnene fra undersøkelsen er representative for alle enheter i universet.

Vi har i undersøkelsen vår valgt et ikke sannsynlighetsutvalg. Undersøkelsen er sendt ut til alle selskaper som var medlem av IIA Norge per desember 2017, og som vi enten gjennom undersøkelser på internett eller gjennom dialog med virksomheten har avklart at har en internrevisjonsfunksjon. Selskaper som har en internrevisjon og ikke er medlem av IIA Norge har derfor ikke fått mulighet til å besvare undersøkelsen. Bakgrunnen for at vi har gjort dette utvalget er todelt. For

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

det første er ikke internrevisjoner lovpålagt å etterleve IIA standardene. Dette er imidlertid de eneste internasjonalt anerkjente standardene for internrevisjon, og vi har lagt til grunn at det er sannsynlig at internrevisjoner som er medlem av IIA Norge bestreber å etterleve disse standardene. For det andre forventer vi at leder av internrevisjonen i disse virksomhetene har god innsikt i IIA standardene, og dermed gode forutsetninger for å besvare spørreundersøkelsen.

3.6 Distribusjon av spørreundersøkelsen

Spørreundersøkelsen har blitt utarbeidet og sendt ut gjennom spørreundersøkelsesverktøyet «SurveyXact». Alle besvarelser og analyser har blitt administrert og utført ved hjelp av dette verktøyet. Ved distribusjon av spørreundersøkelsen henvendte vi oss primært til leder av internrevisjonen. I enkelte tilfeller henvendte vi oss til en annen person med en stilling som tilsa at vedkommende burde ha tilstrekkelig innsikt i internrevisjonsfunksjonens arbeid til å være i stand til å besvare spørreskjemaet.

3.7 Svarprosent

Spørreundersøkelsen ble distribuert til alle medlemsbedriftene i IIA Norge. Noen av selskapene gav tilbakemelding på at de ikke hadde en internrevisjonsfunksjon, og at de derfor ikke ville besvare undersøkelsen. Gjenstående selskaper i utvalget var på totalt 133, hvorav 50 av selskapene besvarte alle spørsmålene. Dette gir en svarprosent på 38%.

3.8 Mulighet for generalisering

Besvarelsen av undersøkelser som baserer seg på et ikke sannsynlighetsutvalg kan ikke generaliseres. Svarene på spørreundersøkelsen vår kan således ikke generaliseres til å gjelde internrevisjonsfunksjoner i virksomheter som ikke er medlem av IIA Norge.

3.9 Validitet

Validitet sier noe om gyldigheten av undersøkelsen, altså hvorvidt den virkelig måler det den har til hensikt å måle. Mange hevder at spørreundersøkelser skaper avstand mellom forskeren og den sosiale virkeligheten man forsøker å undersøke.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Respondenten som mottar spørreundersøkelsen vil ikke ha anledning til å stille spørsmål, og det kan derfor oppstå misforståelser. I vår spørreundersøkelse har vi hatt fokus på å styrke validiteten gjennom å utarbeide spørsmål basert på et enkelt språk. Vi har også testet et utkast til spørreundersøkelsen på flere ledere av internrevisjonsfunksjoner, samt noen andre medarbeidere. Disse bidro med flere gode innspill til utformingen av spørreundersøkelsen, med et særlig fokus på at spørsmålene måtte være entydige og lette å forstå. Spørreundersøkelsen har videre primært blitt «stilet» til ledere av internrevisjonen, som bør ha gode forutsetninger for å forstå spørsmålene.

Andre kilder som kan svekke validiteten til undersøkelsen er effekten av at respondenten svarer det de mener er «sosialt akseptert». Siden vår undersøkelse omhandler et tema som kan være «sensitivt» har vi garantert konfidensialitet, og at dataene skal slettes eller anonymiseres når prosjektoppgaven er ferdigstilt. Gjennom dette har vi søkt å gi respondenten den tryggheten de trenger, for å gi ærlige svar innenfor et tema som kan anses som «sensitivt».

3.10 Reliabilitet

Reliabilitet forteller oss hvor pålitelig undersøkelsen er, og hvorvidt undersøkelsen representerer en virkelig situasjon. Det vil si at de metoder som benyttes og de personer man velger ut, er representative for den faktiske situasjonen undersøkelsen omhandler. Reliabilitet er også knyttet til at undersøkelsen må være gyldig over en viss tid, dvs. at den skal gi samme resultater om den ble foretatt på et senere tidspunkt. I vår oppgave undersøker vi faktiske situasjoner knyttet til det å forebygge og forhindre misligheter i ulike virksomheter. Reliabiliteten for vår undersøkelse er således høy. Reliabiliteten kan være svak med hensyn til gyldighet i tid. Dette fordi internrevisjonene som besvarer undersøkelsen vil lære over tid og utvikle sin evne til å forebygge og avdekke misligheter. Vi vil derfor ikke kunne forvente å få samme svar om vi sender ut spørreundersøkelsen på nytt frem i tid.

4. Analyse av data

4.1 Formål og struktur på analysen

Formålet med dette kapitlet er å presentere og analysere resultatene fra spørreundersøkelsen vår, og drøfte dette knyttet til hver av problemstillingene vi har definert i kapittel 1.3. Vi har i besvarelsen av oppgaven valgt å begrense analysen og konklusjonen til de spørsmålene vi mener er mest relevante for å måle etterlevelse av IIA standardene oppgaven tar for seg, jf. kapittel 1.2. Spørsmålene og svarene som inngår som en del av analysen i dette kapitlet, danner derfor grunnlaget for konklusjonen i kapittel 5.

Først vil vi presentere litt generell informasjon om undersøkelsen, herunder demografisk bakgrunnsinformasjon om respondentene som har deltatt i undersøkelsen. Deretter vil vi trekke frem og analysere det vi vurderer som de mest interessante resultatene av undersøkelsen. Vår spørreundersøkelse inneholdt totalt 23 spørsmål.

De fleste av resultatene vil vi diskutere på totalpopulasjonsnivå. I forhold til en del problemstillinger har vi imidlertid også valgt å se segmentet offentlig virksomhet opp mot populasjonen under ett. Utvalgte offentlige virksomheter har nylig fått krav om å vurdere behovet for å opprette en internrevisjonsfunksjon, dersom dette ikke allerede er etablert (Fin, 2016). Dette legger grunnlag for en hypotese om at en del offentlige virksomheter kan være umodne på internrevisjonsområdet. Nyetablerte enheter har ingen historikk, hvilket også kan være en fordel på en del områder, eksempelvis når det gjelder å ta i bruk ny teknologi, samt for å unngå å arve rutiner og prosesser som reflekterer en utdatert virkelighet. I vår totalpopulasjon er det 18 respondenter som besvarer undersøkelsen på vegne av offentlige virksomhet, hvorav 10 av disse er statlige virksomheter som skal følge føringene i rundskriv R-117. Vår undersøkelse har ikke som hovedmål og undersøke hvor modne statlige virksomheter er innen internrevisjon, men vi synes det er et interessant segment å analysere, og at det også kan være relevant å gjøre videre forskning på området dersom det viser seg å være vesentlige forskjeller mellom offentlig og privat virksomhet. En rekke steder

Offentlig versjon

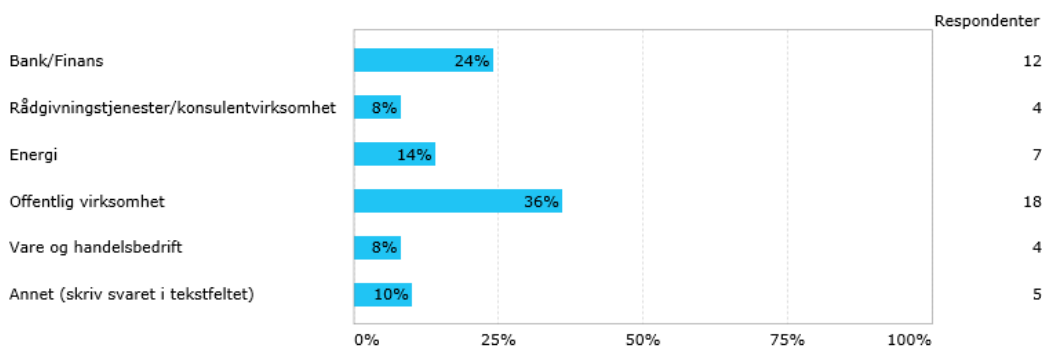
Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

i kapittel 4 og 5 viser vi til nummererte spørsmål og respondentenes besvarelse av disse. Denne informasjonen er hentet fra vedlegg 3 for totalpopulasjonen og fra vedlegg 4 for offentlig sektor.

Demografisk informasjon

Spørreundersøkelsen ble sendt til totalt 133 respondenter, hvorav 50 besvarte alle spørsmålene i spørreundersøkelsen, og således utgjør datagrunnlaget for analysen vår. Selskapene som mottok spørreundersøkelsen er alle medlemmer av IIA Norge. Spørreundersøkelsen har i de fleste tilfeller blitt besvart av leder for internrevisjonen, og i enkelte tilfeller av en annen person som er engasjert i internrevisjon i virksomheten.

1. Hvilken bransje tilhører virksomheten som du representerer?



Figur 5: Fordeling av respondenter per bransje

Som det fremgår av figuren besvarte 64% av respondentene spørsmålene på vegne av privat virksomhet, mens 36 % representerte offentlig virksomhet.

4.3 Analyse av resultatene

Formålet med analysen er å besvare problemstillingene i kapittel 1.3 og vurdere i hvilken grad norske internrevisjoner etterlever kravene i IIA standardene, jf. kapittel 1.2. Vi vil her gi en oversikt over resultatene av analysen for populasjonen under ett. Der vi ser betydelige avvik vil vi i tillegg diskutere funn for offentlig virksomhet. Funn diskuteres opp mot de krav IIA-standardene stiller til internrevisorers arbeid på dette området.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

4.3.1 Analyse av problemstilling I -

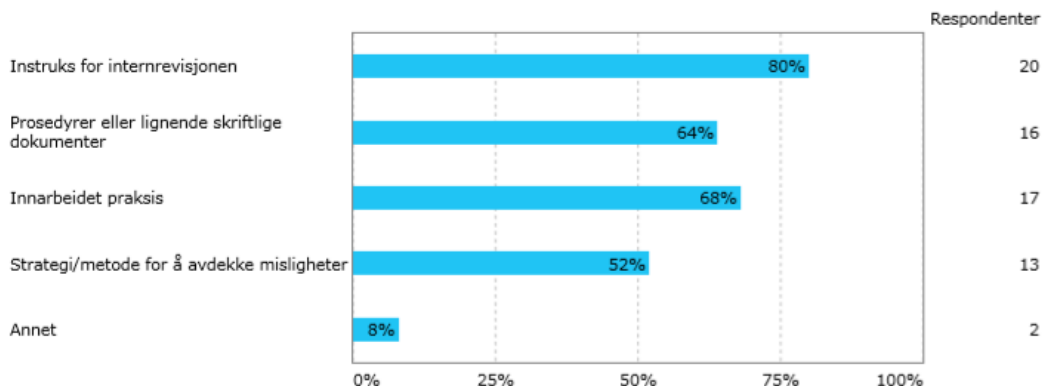
Hvordan arbeider internrevisjonen for å forebygge og avdekke misligheter?

Metode for å avdekke misligheter

For at internrevisjonen skal etterleve IIA standard 1220.A1 (IIA, 2017 a) og utøve tilbørlig faglig aktsomhet ved revisjon av mislighetsområdet, mener vi det er behov for en strukturert tilnærming til, og fokus på, forebygging og avdekking av misligheter i virksomheten. For å etterleve dette kravet vil det være relevant, og i mange tilfeller også nødvendig, med et metodeverk som tydeliggjør krav og forventninger til internrevisorenes arbeid på mislighetsområdet.

Spørsmål 5 i spørreundersøkelsen tar for seg hvor mange av internrevisjonene som har etablert et metodeverk for å avdekke misligheter. 50% av respondentene bekreftet at det var etablert et metodeverk som beskriver hvordan internrevisjonen skal jobbe for å avdekke misligheter, mens en like stor andel svarte at det ikke var etablert et slikt metodeverk.

6. Siden dere har etablert et metodeverk som beskriver hvordan internrevisjonen jobber for å avdekke misligheter, kryss av for hva dere har etablert (du kan velge et eller flere svaralternativ)



Figur 6: Metodeverk utarbeidet av internrevisjonen for å avdekke misligheter

De fleste respondentene som har etablert et metodeverk for å avdekke misligheter oppgir at dette er nedfelt i instruksen deres. Internrevisjonens instruks er et overordnet rammeverk som beskriver enhetens mandat. Instruksene alene vil normalt ikke være egnet til å gi en fullverdig beskrivelse av hvordan en enhet skal arbeide for å forebygge og avdekke misligheter. Respondentene svarer også at det

Offentlig versjon

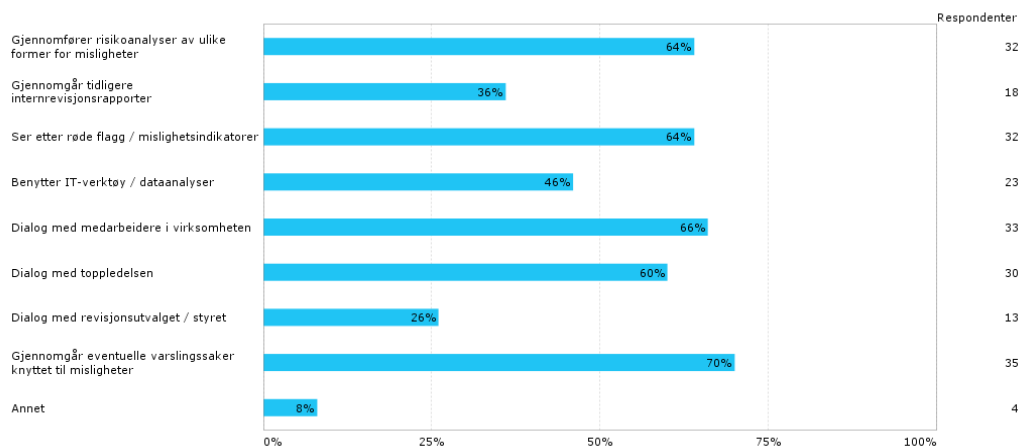
Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

er vanlig at det er beskrevet i andre styrende dokumenter hvordan enhetene skal arbeide på mislighetsområdet, og at det følger av innarbeidet praksis.

Internrevisjonens metode for å vurdere risikoen for misligheter

Vi har også sett på hvilke metoder internrevisjonene bruker for å vurdere mislighetsrisiko på ulike områder.

7. Hvordan går dere frem for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder? (du kan velge et eller flere svaralternativer)



Figur 7: Metode for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder

De fleste av respondentene som har etablert et metodeverk har svart at de leter etter misligheter ved å gjennomføre risikoanalyser av ulike former for misligheter. I følge IIA standard 2120.A2 (IIA, 2017a) skal internrevisor vurdere muligheten for at misligheter kan forekomme, og hvordan organisasjonen håndterer risiko for misligheter. For at internrevisjonen skal etterleve denne standarden vil det være nødvendig å gjøre en risikovurdering av sannsynligheten for misligheter i virksomheten, i tillegg til at det vil være behov for dialog med ledelsen på ulike nivå i organisasjonen for å avklare hvordan identifiserte mislighetsrisikoeer håndteres. Videre oppgir respondentene at de ser etter mislighetsindikatorer, og at de gjennomgår eventuelle varslingssaker på mislighetsområdet. Empiri viser at det i de fleste tilfeller er nødvendig å aktivt lete etter mislighetsindikatorer for å klare å avdekke eventuelle misligheter som har funnet sted (jf. kapittel 2.4.2).

At kun 36% oppgir at de gjennomgår tidligere internrevisjonsrapporter når de vurderer risikoen for misligheter kan henge sammen med størrelsen på

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

internrevisjonsenhetene. Siden de fleste enhetene er relativt små, jf. spørsmål 3, er det nærliggende å anta at mange internrevisjonsledere har god oversikt over innholdet i tidligere internrevisjonsrapporter og at det således vil gi lite ny informasjon å gjennomgå disse på nytt for å vurdere risikoen for misligheter.

66% oppgir at de har dialog med medarbeidere for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder, mens 60% oppgir at de har en tilsvarende dialog med toppledelsen. Kun en fjerdedel av respondentene oppgir at de har en slik dialog med revisjonsutvalget eller styret. Dette henger trolig sammen med at styret sitter lenger fra virksomheten enn medarbeidere og ledere, og at internrevisorer vurderer det som mindre sannsynlig at de vil kunne ha nyttig innsikt på dette området. I de fleste tilfeller vil det nok også være en større barriere å kontakte et styremedlem for å drøfte et slikt tema, enn en medarbeider eller leder i virksomheten. Risikoen er imidlertid at internrevisjonen går glipp av nyttig informasjon ved å ikke diskutere dette med styret. Toppledere og eiere er oftere i en posisjon som gir mulighet til å begå misligheter av et stort og alvorlig omfang enn øvrige medarbeidere i virksomheten (ACFE, 2018, s. 33). Styret, ved styreleder, vil i mange tilfeller ha et relativt tett samarbeid med toppledelsen i virksomheten, og kan således ha interessante refleksjoner rundt risikoen for at toppledere kan begå misligheter.

Internrevisjonens bruk av dataanalyseverktøy ved revisjon av misligheter

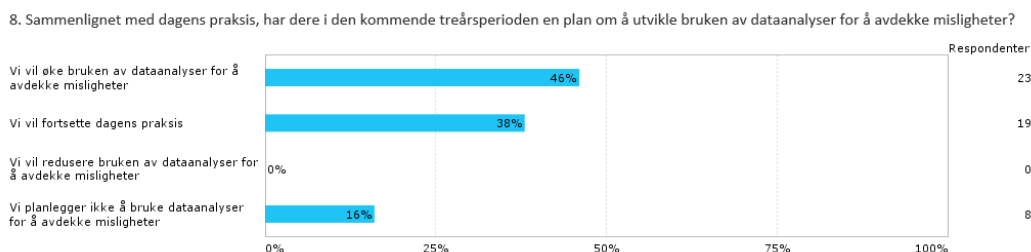
Nesten halvparten av respondentene oppgir i spørsmål 7 at de har benyttet dataanalyser for å vurdere risikoen for misligheter. IIA standard 1220.A2 stiller krav om at internrevisjonen må vurdere å ta i bruk teknologibasert revisjon og andre datanalyseteknikker (IIA, 2017 a).

Dataanalyser er blant annet velegnet til å raskt og effektivt avdekke avvik i transaksjoner i en database, og gir revisor et effektivt verktøy for å målrettet analysere avvikene som dataanalysen fremskaffer. De siste årene er det utviklet stadig flere og mer effektive digitale verktøy for å avdekke misligheter, og flere og flere internrevisjoner tar i bruk slike hjelpemidler (jf. kapittel 2.4.3).

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Vi ønsket å undersøke i hvilken grad internrevisjonen i vår undersøkelse har tatt i bruk dataanalyser. Fortsatt oppgir mindre enn halvparten av respondentene at de benytter dataanalyser for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder (jf. spørsmål 7).



Figur 8: Bruk av dataanalyser for å avdekke misligheter

38% av respondentene oppgir at de vil fortsette dagens praksis med bruk av dataanalyser for å avdekke misligheter, mens 46% oppgir at de vil øke bruken av dataanalyser på dette området. Det er ingen respondenter som svarer at de vil redusere bruken av dataanalyser.

Selv om det er en relativt liten prosentandel, er det interessant at 16% av respondentene oppgir at de ikke planlegger å bruke dataanalyser for å avdekke misligheter i den kommende treårsperioden. Dette kan enten skyldes at de ikke planlegger å ta i bruk nye digitale verktøy i arbeidet med å avdekke misligheter, eller at de ikke aktivt leter etter misligheter og derfor ikke ser behov for slike verktøy i dette arbeidet.

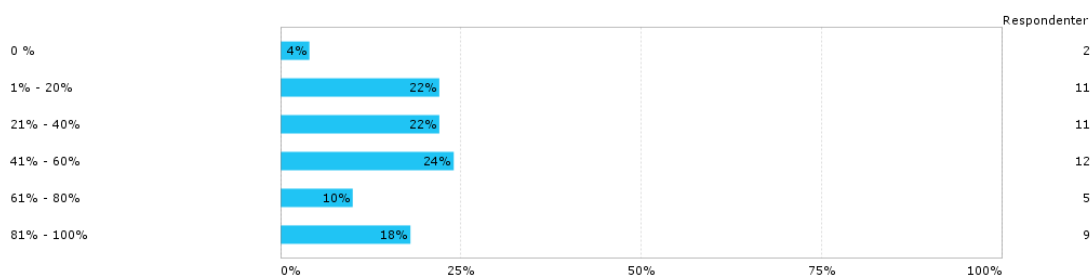
Hvordan arbeider internrevisjonen for å forebygge og avdekke misligheter ved utførelse av revisjonsoppdrag

Av IIA standard 1220.A1 (IIA, 2017 a) fremgår det at internrevisor må utvise tilbørlig faglig aktsomhet ved å vurdere sannsynligheten for vesentlige feil eller misligheter. For å bedre forstå hvordan internrevisjonene i vår undersøkelse etterlever kravene i denne standarden har vi stilt en del spørsmål omkring dette temaet som vi analyserer under.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

12. I hvor stor andel av revisjonsoppdragene vurderes mislighetsrisiko?



Figur 9: Andel av revisjonsoppdragene der mislighetsrisiko vurderes

Som det fremgår av figuren over oppgir de fleste respondentene at de vurderer mislighetsrisiko i en andel av gjennomførte revisjonsoppdrag, men det er stor variasjon i hvor stor andel av revisjonsoppdragene dette gjøres. Kun 4% oppgir at de ikke vurderer mislighetsrisiko i noen revisjonsoppdrag.

I følge IIA standard 1220.A1 skal internrevisorer vurdere risikoen for misligheter og feil. Standarden spesifiserer ikke klart at dette må gjøres for alle internrevisjonsoppdrag. Vi tolker bestemmelsen slik at så sant det er en risiko for misligheter i en prosess som inngår i et internrevisjonsoppdrag, stiller standarden krav til at internrevisor må vurdere risikoen for misligheter og feil. Så lenge mennesker har en rolle i eller kan påvirke en prosess, vil det være en risiko for misligheter. Dette innebærer i praksis at internrevisorer skal vurdere risikoen for misligheter og feil i alle internrevisjonsoppdrag. Dette tilsier at maksimalt 18% av respondentene kan sies å etterleve standarden fullt ut, da disse oppgir å vurdere mislighetsrisiko i 81-100% av alle internrevisjonsoppdrag.

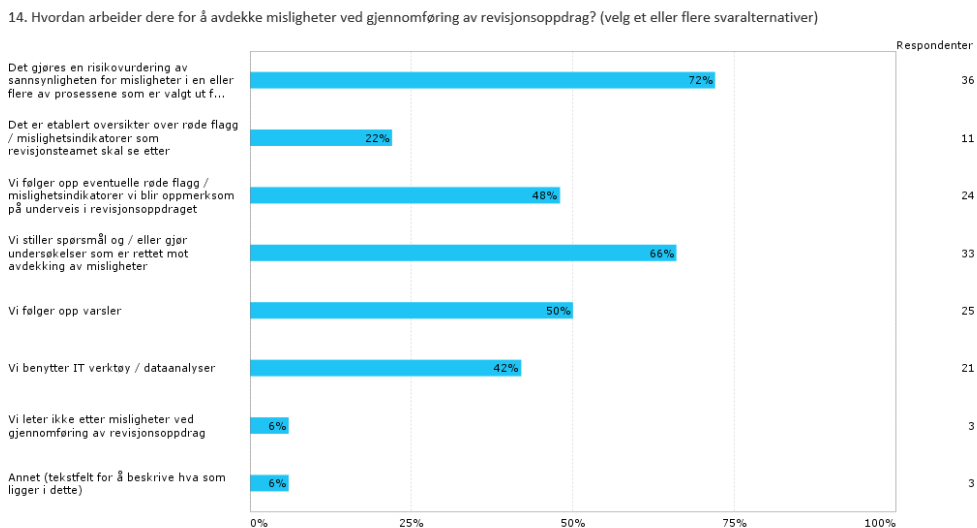
Flere ledere av internrevisjoner har i dialog uttrykt at de i større grad forventer å lykkes med å avdekke misligheter ved å gjøre målrettede revisjoner for å avdekke misligheter, enn ved å inkludere det som en del av alle revisjonsoppdrag. Respondentene ble derfor også spurt om hvor mange målrettede revisjoner de utførte for å avdekke misligheter. 72% av selskapene oppgav at de kun utfører null til to målrettede revisjoner av misligheter årlig (jf. spørsmål 13). Dette innebærer at de fleste internrevisjoner kun adresserer misligheter i en andel av internrevisjonsoppdragene de utfører, samtidig som de i liten grad utfører målrettet revisjoner på mislighetsområdet. Det er således kun et fåtall av

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

internrevisjonene som inngår i utvalget vårt som kan sies å etterleve kravene i standarden fullt ut på dette området.

Vi har også spurt hvilke metoder internrevisorene benytter for å avdekke misligheter når de gjennomfører revisjonsoppdrag.



Figur 10: Metode for å avdekke misligheter i det enkelte revisjonsoppdrag

Analysen av denne problemstillingen ser vi opp mot områdene som empiri viser er særlig relevant for å lykkes med å avdekke misligheter gjennom revisjonsoppdrag (jf. kapittel 2.1.4 og 2.4.2).

En risikoanalyse er et viktig virkemiddel for å kartlegge mislighetsrisiko og identifisere mislighetsindikatorer. I totalpopulasjonen oppgir 72% av respondentene at de utfører en vurdering av risiko for misligheter ved gjennomføring av revisjonsoppdrag. Dette er en relativt høy svarprosent. Vi har ikke informasjon om i hvor stor andel av revisjonsoppdragene en slik risikovurdering gjøres, men dersom vi ser dette spørsmålet i sammenheng med tidligere spørsmål, fremgår det at medianrespondenten utfører en slik risikovurdering i 41 – 60% av revisjonsoppdragene, jf. figur 10.

50% av respondentene oppgir at de følger opp varsler. Undersøkelser gjort av ACFE (ACFE, 2018, s. 17), viser at oppfølging av varsler var hovedårsak til avdekking av hele 40% av mislighetssaker globalt i 2017 (jf. kapittel 2.1.4). Dette

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

indikerer at respondentene i vår undersøkelse burde hatt noe mer fokus på informasjon som fremkommer i varsel i revisjonsoppdrag. Respondentene oppgir selv i besvarelsen av spørsmål 17 at oppfølging av varsel er det virkemidlet som oppklarer flest mislighets saker i egen virksomhet (82%). En annen viktig kilde til avdekking av misligheter er internrevisjonsoppdrag. 48% av respondentene oppgir at de følger opp mislighetsindikatorer de blir oppmerksom på i revisjonsoppdrag, og 66% sier de stiller spørsmål og/eller gjør undersøkelser som er rettet mot avdekking av misligheter. IT-kontroller er kun oppgitt som viktigste kilde til at misligheter ble avdekket i 1% av tilfellene globalt (ACFE, 2018). I vår undersøkelse oppgir 42% at de benytter dataanalyser for å avdekke misligheter i revisjonsoppdrag, og hele 32% av de som hadde avdekket misligheter oppgav at dataanalyser hadde vært en viktig årsak til at misligheter ble avdekket (jf. figur 11).

For å effektivt avdekke misligheter er det nødvendig å aktivt lete etter mislighetsindikatorer (jf. kapittel 2.4.2). Kun 22% av respondentene oppgir at de har utviklet mislighetsindikatorer, hvilket indikerer at det er et betydelig potensial for å systematisere og effektivisere arbeidet med å avdekke eventuelle misligheter gjennom revisjonsoppdrag hos våre respondenter.

Ved besvarelse av spørsmål 14 oppgav 61% av de offentlige virksomhetene at de gjør en risikovurdering av sannsynligheten for misligheter når de gjennomfører et revisjonsoppdrag, og kun 11% svarer at de har etablert oversikter over mislighetsindikatorer til bruk i revisjonsoppdrag. Hele 56% oppgir at de følger opp eventuelle mislighetsindikatorer de blir oppmerksom på underveis i revisjonsoppdraget, og 61% oppgir at de følger opp varsler. Befolkningen vil i mange tilfeller ha høyere forventninger til offentlig enn privat virksomhet når det gjelder å forvalte samfunnets ressurser på en effektiv måte, og aktivt arbeide for å forebygge og avdekke eventuelt misbruk av samfunnets ressurser. Det er interessant å se at alle respondentene som har oppgitt at de ikke leter etter misligheter svarer på vegne av offentlige virksomheter. Det er likevel verdt å merke seg at de kun utgjør 6% av respondentene i undersøkelsen. Det er også interessant at kun 28% av offentlige virksomheter oppgir at de benytter

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

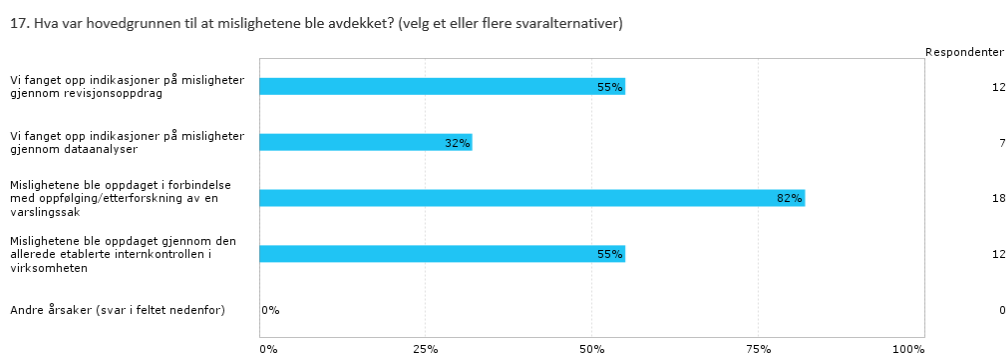
dataanalyser for å avdekke misligheter ved gjennomføring av revisjonsoppdrag. Dette er virksomheter vi ville forventet hadde betydelige ressurser avsatt til internrevisjonen, og som også ville ha anledning til å investere i IT-systemer for å avdekke misligheter. Noe av forklaringen på at offentlig virksomhet har noe lavere skår kan være knyttet til at for 10 av respondentene er kravet til å vurdere å opprette internrevisjon i utvalgte offentlige virksomheter relativt nytt, jf. R-117. (Finansdepartementet, 2016) Vi har imidlertid ikke grunnlag for å konkludere med hvorfor disse virksomhetene ikke prioriterer forebygging og avdekking av misligheter høyere.

Avdekking av misligheter i revisjonsoppdrag

Vi ønsket også å undersøke om respondentene hadde avdekket noen misligheter, og stilte derfor spørsmål om det.

44% av alle respondentene oppgav at de har avdekket tilfeller av misligheter de siste tre årene (spørsmål 16), og antall misligheter som har blitt avdekket varierer fra 1 til 10. Medianrespondenten oppgav å ha avdekket 2 misligheter i denne perioden, mens gjennomsnittet var på 3.3 misligheter. For offentlige virksomheter bekreftete 50% at de hadde avdekket tilfeller av misligheter.

Dersom respondenten bekreftet at det var avdekket misligheter de siste tre årene, stilte vi et oppfølgingsspørsmål om hva som var hovedgrunnen til at mislighetene ble avdekket.



Figur 11: Hovedårsak til at misligheter ble avdekket

Offentlig versjon

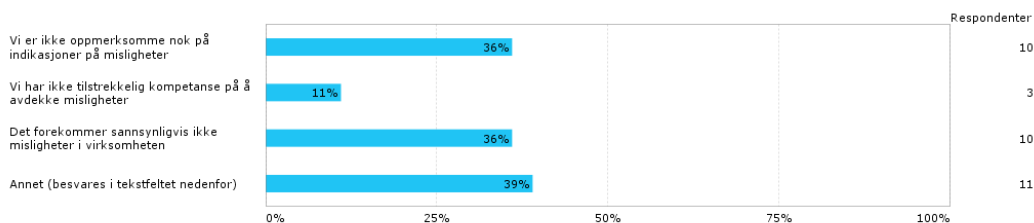
Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Som det fremgår av figuren over, oppgav hele 82% at misligheter ble oppdaget i forbindelse med en varslingssak. 57% oppgav at mislighetene ble oppdaget gjennom den allerede etablerte internkontrollen i virksomheten, mens 55% oppgav at de fanget opp indikasjoner på misligheter gjennom revisjonsoppdrag. Hele 32% av de som hadde avdekket misligheter oppgav at de fanget opp indikasjoner på misligheter gjennom dataanalyser. Dette innebærer at 14% $((0,32 * 0,44) * 100 = 14\%)$ av respondentene i den totale populasjonen oppgav å ha funnet indikasjoner på misligheter ved bruk av dataanalyser, av 42% som oppgir at de benytter dataanalyser til dette formål (jf. figur 10). At 32% av de som hadde avdekket misligheter hadde fanget opp indikasjoner på en eller flere av disse gjennom dataanalyser er en høy andel, gitt at kun 1% av mislighetssaker globalt i 2017 ble avdekket ved bruk av dataanalyser (ACFE, 2018).

Kun 22% av de offentlige virksomhetene i undersøkelsen vår som hadde avdekket misligheter, oppgav at de hadde fanget opp indikasjoner på det ved bruk av dataanalyser. At denne kilden er mindre viktig for offentlig virksomhet synes naturlig, gitt at kun 28% av de offentlige virksomhetene oppgav å benytte dataanalyser for å avdekke misligheter i revisjonsoppdrag, mot 42% for hele populasjonen. Hele 89% av de offentlige virksomhetene oppgav at varslingssaker var hovedgrunnen til at misligheter ble avdekket, mens kun 44% oppgav at den etablerte internkontrollen var hovedårsaken til at misligheter ble avdekket.

De respondentene som oppgav at de ikke hadde avdekket misligheter, altså 56%, ble spurt om hva de trodde var den viktigste årsaken til at de ikke hadde avdekket noen misligheter.

18. Hva tror du er viktigste årsak til at dere ikke har avdekket noen misligheter? (velg et eller flere svaralternativer)



Figur 12: Refleksjoner rundt hvorfor misligheter ikke ble avdekket

Offentlig versjon

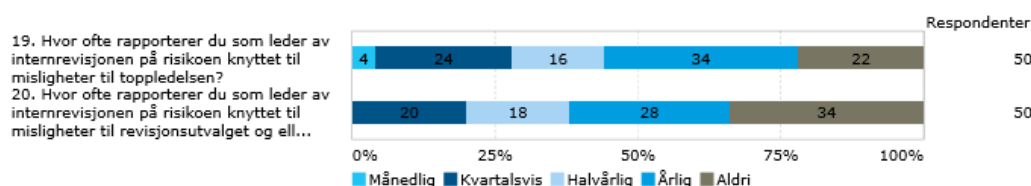
Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

36% av respondentene mener de ikke er oppmerksomme nok på indikasjoner på misligheter, mens 11% oppgir at de ikke har nok kompetanse på området.

Det er interessant at hele 36% av respondentene som ikke hadde avdekket misligheter, altså 20% av totalpopulasjonen, oppgir at det sannsynligvis ikke forekommer misligheter i virksomheten. Ekspertene på avdekking av misligheter anslår at kostnader knyttet til misligheter beløper seg til om lag 5 % av virksomhetens omsetning globalt (ACFE, 2018). Det er en risiko for misligheter i alle prosesser som involverer mennesker, og selv om mislighetsrisikoen varierer mellom bransjer er ingen virksomheter uten slik risiko. Det er derfor overraskende at en så høy andel av respondentene ikke tror det forekommer misligheter internt i egen virksomhet. Kun 5,5% av de offentlige virksomhetene som inngikk i undersøkelsen svarte at de ikke trodde det forekom misligheter internt.

4.3.3 Analyse av problemstilling II - I hvilken grad rapporterer internrevisjonen på mislighetsrisiko og ledelsens håndtering av denne til toppledelsen og styret?

I henhold til IIA standard 2060 (IIA, 2017 a) skal leder av internrevisjonen rapportere periodisk til toppledelsen og styret om internrevisjonens formål, fullmakter og ansvar. I tillegg presiseres det i denne standarden at rapporteringen må inneholde informasjon om vesentlige risikoer eller forhold knyttet til misligheter. Frekvens på rapportering må besluttes, men alvorlighetsgraden på informasjonen vil også påvirke kravet til hyppighet. Vår tolkning av dette er at leder for internrevisjonen minimum må rapportere årlig på risikoen for misligheter. I tillegg mener vi slik rapportering må skje dersom leder av internrevisjonen blir oppmerksom på at det kan ha skjedd misligheter av et visst omfang, samt så snart sakens fakta er klarlagt i slike saker. For å forstå hvordan denne standarden etterleves har vi spurt respondentene om hvor ofte de rapporterer på mislighetsrisiko til styret.



Figur 13: Rapportering av mislighetsrisiko til toppledelsen og styret

Side 35

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

34% av respondentene oppgav at de rapporterte på mislighetsrisiko til toppledelsen en gang i året, mens 16% oppgav at de gjorde slik rapportering halvårlig. 24% oppgav en kvartalsvis rapportering, mens 4% oppgav at slik rapportering ble gjort månedlig. Når det gjelder rapportering til styret, ble frekvensen på denne rapporteringen oppgitt til å være noe lavere enn frekvensen på rapportering til toppledelsen. 22% av respondentene oppgav at de aldri rapporterer til toppledelsen på mislighetsrisiko, og hele 34% oppgav at de gjorde slik rapportering til styret. Dette til tross for at IIA standard 2060 (IIA, 2017 a) stiller krav til slik rapportering til både toppledelsen og styret.

Offentlig virksomhet oppgav en noe lavere frekvens på rapportering på mislighetsrisiko til toppledelsen enn for hele populasjonen. Hele 33% av offentlige virksomheter oppgav at de aldri rapporterte på mislighetsrisiko til toppledelsen. Tilsvarende tall for rapportering til styret var 72%. Dette er en svært høy andel, og bekymringsfullt dersom det innebærer riktighet. Det kan imidlertid hende noen respondenter har svart at de ikke gjør slik rapportering til virksomhetens øverste organ, fordi vi har definert dette til «revisjonsutvalget og/eller styret» i spørreundersøkelsen, og offentlige virksomheter ofte benytter et annet begrep på dette organet.

4.3.4 Analyse av problemstilling III - Har internrevisjonen tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for misligheter og avdekke misligheter?

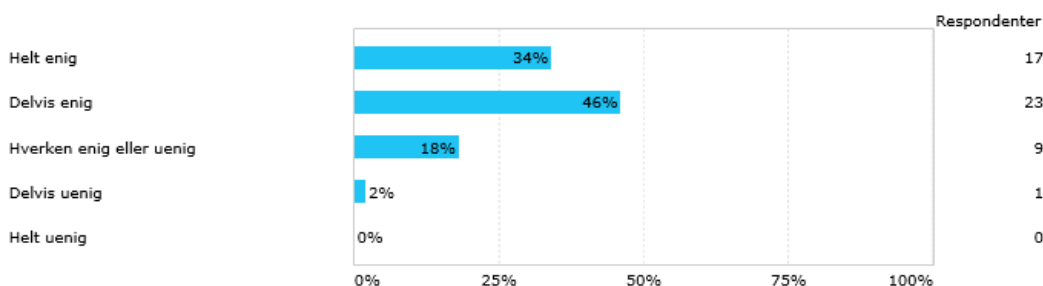
I henhold til IIA standard 1210.A2 (IIA, 2017 a) skal internrevisorer ha tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for misligheter og hvordan risikoen håndteres i organisasjonen, men de forventes ikke å ha like stor kompetanse som en person som er ekspert på avdekking av misligheter. Kompetanse om misligheter er relevant for å etterleve IIA standard 1220.A1 (IIA, 2017 a) som stiller krav til å utvise tilbørlig faglig aktsomhet ved revisjon innen mislighetsområdet.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

For å forstå hvordan respondentene i vår undersøkelse etterlever disse standardene, stilte vi dem et par spørsmål vedrørende hvilken kompetanse enhetene besitter knyttet til å utøve revisjon innenfor mislighetsområdet.

21. De ansatte i internrevisjonen har tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for misligheter, og avdekke misligheter gjennom sitt arbeid



Figur 14: Internrevisjonenes kompetanse på mislighetsområdet

34% av respondentene svarte at de var helt enig, og 46 % svarte at de var delvis enig, i at det var tilstrekkelig kompetanse på mislighetsområdet i internrevisjonen. 18% uttrykte at de verken var enig eller uenig, mens kun 2% uttrykte at de var uenig i at de hadde tilstrekkelig kompetanse på mislighetsområdet.

Totalt er det 80 % av populasjonen som uttrykker at de er helt eller delvis enig. Dette tilsier at en stor andel av respondentene i populasjonen mener de har relativt god kompetanse til å revidere mislighetsområdet. Hvilket målbilde respondenten har på dette området vil imidlertid trolig sterkt påvirke om de opplever kompetansen som tilstrekkelig. Vi har tidligere sett at 20% (jf. kapittel 4.3.1) av respondentene ikke tror misligheter finner sted i egen virksomhet, hvilket trolig bidrar til et lavt fokus på området. Det vurderes som sannsynlig at de som ikke tror misligheter finner sted i egen virksomhet i begrenset grad vil være opptatt av at enheten skal besitte høy kompetanse på området, og derfor kan si seg fornøyd med et lavere kompetansenivå.

I spørsmål 22 spurte vi respondentene hvor mange som har tatt videreutdanning for å bli spesialist på avdekking av misligheter. 44 % av respondentene oppgav at en eller flere av de ansatte i enheten hadde tatt slik etterutdanning.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

IIA standard 1210.A2 (IIA, 2017 a) åpner opp for at man kan leie inn spisskompetanse på mislighetsområdet. Vi stilte derfor spørsmål ved om internrevisjonene benytter innleide fageksperter for å revidere mislighetsområdet (spørsmål 15). 62 % av respondentene oppgir at de benytter eksterne fageksperter ved revisjon av mislighetsområdet.

3 Konklusjon

5.1 Hovedkonklusjon

På et overordnet nivå tilsier resultatene av undersøkelsen vår at de fleste internrevisjonene som inngår i spørreundersøkelsen har et bevisst forhold til risikoen for misligheter, de jobber metodisk for å avdekke misligheter, om enn kun i en andel av revisjonsoppdragene de utfører, og de opplever at de har relativt god kompetanse til å revidere mislighetsområdet. Vi har imidlertid også identifisert et klart forbedringspotensial når det gjelder hvordan internrevisjonene som inngår i undersøkelsen arbeidet med å forebygge og avdekke misligheter, sett opp mot kravene i IIA standardene, jf. kapittel 1.2. Resultatene av undersøkelsen vår tilsier at ingen av IIA standardene på mislighetsområdet etterleveres fullt ut av alle respondentene i undersøkelsen.

Det er et interessant funn at hele 20% av respondentene oppgir at det sannsynligvis ikke forekommer misligheter i virksomheten. Dette er en overraskende høy andel, gitt omfanget av misligheter som finner sted globalt. Tilsvarende andel for respondentene i offentlig virksomhet var på kun 5.5%, hvilket indikerer at de er relativt oppmerksomme på risikoen for misligheter. Dette står imidlertid i kontrast til andre funn for offentlig virksomhet, derunder at de i mindre grad enn private virksomheter har tatt i bruk, og planlegger å ta i bruk, datanalyser for å forebygge og avdekke eventuelle misligheter, at flere offentlige virksomheter oppgir at de ikke leter etter misligheter ved gjennomføring av revisjonsoppdrag, samt at de i langt mindre grad enn private virksomheter ser ut til å rapportere på mislighetsrisiko til toppledelsen og styret.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

5.2 Konklusjon problemstilling I - Hvordan arbeider internrevisjonen for å forebygge og avdekke misligheter?

Kun 50% av totalpopulasjonen oppgir at de har et skriftlig mandat og en nedfelt metode som gir føringer for hvordan internrevisjonen skal jobbe for å avdekke misligheter. Dette gjør at det i mange tilfeller vil være opp til den enkelte internrevisor å vurdere hvordan man skal utføre revisjon innenfor mislighetsområdet, og øker risikoen for at internrevisjonen ikke etterlever kravene om å vurdere sannsynligheten for feil og misligheter i henhold til IIA standard 1220.A1 (IIA, 2017 a). Videre oppgir 28% av respondentene at de ikke gjør en vurdering av mislighetsrisiko i noen av sine revisjonsoppdrag, og over halvparten sier de ikke følger opp mislighetsindikatorer de blir oppmerksom på i revisjonsoppdrag. Vi har således identifisert et tydelig forbedringspotensial når det gjelder å etterleve kravene til å utvise tilbørlig faglig aktsomhet ved å vurdere sannsynligheten for vesentlige feil eller misligheter i IIA standard 1220.A1 (IIA, 2017 a).

Over en tredjedel av respondentene oppgir at de ikke gjør en risikoanalyse av ulike former for misligheter, og at de de ikke har dialog med medarbeidere i virksomheten eller toppledelsen om risikoen for misligheter. Dette tilsier at en betydelig andel av internrevisjonene som inngår i undersøkelsen vår ikke etterlever kravene i IIA standard 2120.A2 (IIA, 2017 a) om å vurdere muligheten for at misligheter kan forekomme og hvordan organisasjonen håndterer risiko for misligheter. De offentlige virksomhetene skårer noe svakere på etterlevelse av denne standarden enn de private, fordi en lavere andel av respondentene oppgir at de arbeider metodisk for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder.

Over halvparten av respondentene oppgir at de ikke har benyttet dataanalyser for å avdekke misligheter i revisjonsoppdrag, og 16% oppgir at de ikke planlegger å bruke dataanalyser for å avdekke misligheter den kommende treårsperioden. Kravet i standard 1220.A2 (IIA, 2017 a) for bruk av dataanalyser er imidlertid at internrevisjonen må vurdere bruk av slike verktøy, det er altså ikke et absolutt krav til bruk av slike hjelpemidler. Respondentene som svarer på vegne av offentlig virksomhet oppgir i noe mindre grad at de ønsker å ta i bruk dataanalyser

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

fremover enn respondentene som svarer på vegne av private virksomheter. Ser man på utviklingen i samfunnet for øvrig knyttet til digitalisering, er vår konklusjon at internrevisjonene i vår undersøkelse i høyere grad burde ha tatt i bruk IT-verktøy for å effektivisere revisjonen av misligheter.

5.3 Konklusjon problemstillinger II - I hvilken grad rapporterer internrevisjonen på mislighetsrisiko til toppledelsen og styret?

Når det gjelder rapportering på mislighetsrisiko til toppledelsen og styret, har vi identifisert et stort forbedringspotensial. Selv om de fleste respondentene oppgir at de rapporterer minimum årlig på mislighetsrisiko til både toppledelsen og styret, er det en overraskende høy andel som oppgir at de ikke foretar slik rapportering til tross for at IIA standard 2060 (IIA, 2017 a) stiller krav til slik rapportering. 22% sier de aldri rapporterer på mislighetsrisiko til toppledelsen, mens tilsvarende tall for rapportering til styret er på hele 34%. Konklusjonen er således at et betydelig antall av respondentene ikke synes å etterleve kravet til rapportering i IIA standard 2060 (IIA, 2017 a).

Offentlig virksomhet oppgav en noe lavere frekvens på rapportering på mislighetsrisiko til toppledelsen enn for hele populasjonen, og en langt lavere frekvens på rapportering til styret. Dette indikerer at de offentlige virksomhetene i undersøkelsen i mindre grad etterlever kravene i IIA standard 2060 (IIA, 2017a) enn de private virksomhetene i undersøkelsen.

5.4 Konklusjon problemstilling III - Har internrevisjonen tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for misligheter og avdekke misligheter?

Vi har også sett på internrevisjonenes kompetanse på mislighetsområdet. Dette reguleres gjennom IIA standard 1210.A2 (IIA, 2017a) Respondentene opplever selv at de har relativt god kompetanse på mislighetsområdet, og nesten halvparten har tatt videreutdanning innenfor mislighetsområdet. Kombinert med at over 60% har benyttet eksterne fagekspert ved revisjon av mislighetsområdet, indikerer dette at en høy andel av internrevisjonene i vår undersøkelse har, eller har tilgang på, god kompetanse til å avdekke misligheter gjennom revisjoner.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Vår konklusjon er at respondentene i undersøkelsen i stor grad synes å etterleve kravet i IIA standard 1210.A2 (IIA, 2017 a) om å ha tilstrekkelig kunnskap knyttet til revisjon av mislighetsområdet.

5.5 Forslag til fremtidig forskning og implikasjoner av studie

Respondentene i undersøkelsen vår skårer relativt høyt på kompetanse om mislighetsområdet, og mange har også medarbeidere som har tatt videreutdanning på mislighetsområdet. De er likevel klare indikasjoner på at mange av virksomhetene har begrenset fokus på avdekking av misligheter. Kun 28 % av respondentene oppgir at de gjør en risikovurdering av misligheter i 61-100% av oppdragene, samt at 72 % av virksomhetene kun utfører mellom null til to målrettede revisjoner av mislighetsområdet årlig. Dette kan tyde på at kompetansen til å utføre revisjon er større enn viljen til å aktivt utøve revisjon for å avdekke misligheter. Vår undersøkelse gir ikke grunnlag for å besvare hva som er årsaken til dette, men vi vil anbefale det som et område for videre forskning.

Kun 28% av de offentlige virksomhetene oppgir at de benytter dataanalyser for å avdekke misligheter ved gjennomføring av revisjonsoppdrag, mot 42% i den totale populasjonen, og de tre respondentene som svarte at de aldri leter etter misligheter i revisjonsoppdrag representerer alle offentlig virksomhet. Vi har imidlertid ikke grunnlag for å forklare hvorfor de offentlige virksomhetene ikke ser ut til å prioritere dette området høyere, men det kan være et interessant tema for videre forskning.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

4 Litteraturliste

Albrecht, S. (2014). *Iconic Fraud Triangle endures. Metaphor diagram helps everybody understand fraud. The Fraud Magazine, July / August 2014.*

Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., & Sobel, P. J. (2017). *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services* (4. utg.). Lake Mary, FL: The Internal Audit Foundation.

Association of Certified Fraud Examiners ACFE. (2018). *Report to the nations. 2018 Global Fraud Study on occupational fraud and abuse.*

COSO, (2016). *Fraud Risk Management Guide.*

COSO, (2017). *Enterprise risk management: Integrating with Strategy and Performance.*

Dorminey, J. W., Fleming, A. S., Kranacher, M.-J., & Riley Jr, R. A. (2010). *Beyond the fraud triangle. The CPA Journal, 80(7), 17.*

Finansdepartementet. (29.09.2016). *Internrevisjon i statlige virksomheter.* (Rundskriv R-117).

Grenness, T. (2001). *Innføring i vitenskapsteori og metode* (2. utg.). Oslo: Universitetsforl.

Halvorsen, K. (2008). *Å forske på samfunnet: en innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (5. utg. utg.). Oslo: Cappelen akademisk forl.

Huang, S., Lin, C., Chiu, A., & Yen, D. (2017). *Fraud detection using fraud triangle risk factors. Information Systems Frontiers a Journal of Research and Innovation., 19(6), 1343-1356.*

IIA Position Paper. (2013). *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control.*

IIA Norge. (2017a). *Etiske regler og standarder for profesjonell utøvelse av internrevisjon.*

IIA Norge. (2017b). *Veileder for compliancefunksjonen: Fremskritt gjennom deling av kunnskap*

Li, Dai, Gershberg, & Vasarhelyi. (2018). *Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach. International Journal of Accounting Information Systems, 28, 59-76.*

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Mangala, D., & Kumari, P. (2017). *Auditors' Perceptions of the Effectiveness of Fraud Prevention and Detection Methods*. *Indian Journal of Corporate Governance*, 10(2), 118-142.

Norsk utvalg for eierstyring og selskapsledelse NUES. (2014). *Norsk anbefaling: eierstyring og selskapsledelse* (30.oktober. utg.).

Petraşcu, D., & Tieanu, A. (2014). *The role of internal audit in fraud prevention and detection*. *Procedia Economics and Finance*, 16, 489-497.

Revisorforeningen. (2009), *ISA 240: Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*.

The institute of Internal Auditors IIA. (2017c). *Internal Audit Practice 2*.

The Institute of Internal Auditors IIA. (2009a) *Fraud prevention and detection in an automated world. GTAG - Global Technology Audit Guide. IPPF - Practice guide* (December. utg.).

The Institute of Internal Auditors IIA. (2009b) *Internal auditing and fraud. IPPF Practice Guide* (December. utg.).

The Institute of Internal Auditors IIA. (2017d) *Implementation Guide 2010*.

Tvedt, T., & Thaysen, K. (2015). *Misligheter og revisors rolle. Revisjon og regnskap*.

Westhausen, H.-U. (2017). *The escalating relevance of internal auditing as anti-fraud control*. *Journal of Financial Crime*, 24(2), 322-328.

Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). *The fraud diamond: Considering the four elements of fraud*. *The CPA Journal*, 74(12), 38.

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Vedlegg 1: Kopi av følgetekst sendt respondenter sammen med spørreundersøkelsen

Hei,

Vi er to studenter ved BIs etterutdanning for intern revisjon som skal skrive en prosjektoppgave, og som i den forbindelse gjennomfører en spørreundersøkelse vi håper du vil ta deg tid til å besvare.

Formålet med oppgaven er å vurdere hvordan internrevisjoner jobber for å forebygge og avdekke misligheter, sammenlignet med de internasjonale standardene for utøvelse av internrevisjonen. Målgruppen for spørreundersøkelsen er leder for internrevisjonen eller en annen kvalifisert person, som vil ha kunnskap til å besvare spørreundersøkelsen. Hvis du selv ikke er riktig mottaker, er det fint om du kan videresende mailen til riktig person i din virksomhet.

Alle besvarelser vil bli anonymisert i prosjektoppgaven og informasjonen vil bli behandlet konfidensielt. Spørreundersøkelsen tar ca 5-10 minutter å besvare. Vi håper du har anledning til å besvare spørreundersøkelsen innen fredag 23 Mars. Hvis du ønsker resultatet av spørreundersøkelsen tilsendt, krysser du av for det på slutten av undersøkelsen.

Nedenfor finner du en link til spørreundersøkelsen:

<%MorpheusMailLink%>

Ved spørsmål ang. spørreundersøkelsen send en mail til følgende e-mail adresse(r): hege.skjelbred-eriksen@norconsult.com eller veronica.kvinge@bkk.no

Prosjektet vil bli avsluttet 30. juni 2018, og innhentet informasjon vil da bli anonymisert eller slettet.

Handelshøyskolen BI er behandlingsansvarlig institusjon for prosjektet, og professor Flemming Ruud er daglig ansvarlig. Kontaktinformasjon til Flemming er: flemming.ruud@bi.no eller telefon 464 10 435.

Tusen takk for at du tar deg tid til å svare!

Med vennlig hilsen

Hege Skjelbred - Eriksen og Veronica Storlid Kvinge

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Vedlegg 2: Oversikt over respondenter som har besvart undersøkelsen

Oversikten over hvilke virksomheter som har besvart undersøkelsen er tatt ut av denne versjonen som blir distribuert. Dette for å kunne ivareta at respondentene skal være anonyme og ikke skal kunne kobles til de ulike besvarelsene som er gitt.

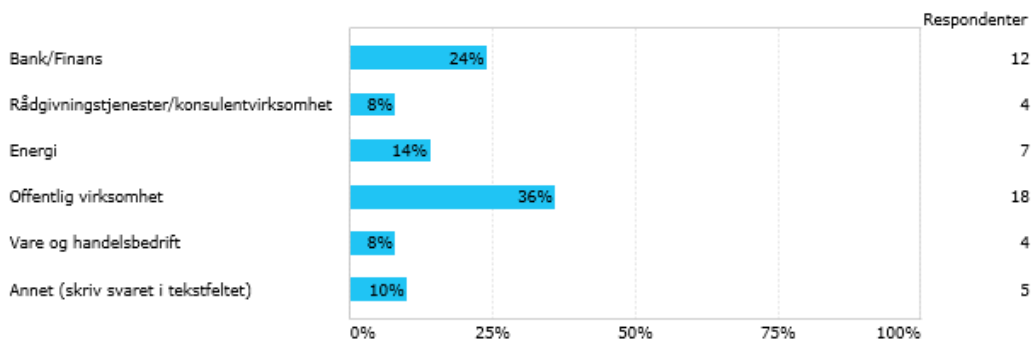
Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Vedlegg 3: Oversikt over spørsmål i spørreundersøkelsen og svar fra respondentene i totalpopulasjonen

Oversikt totalt med tekst

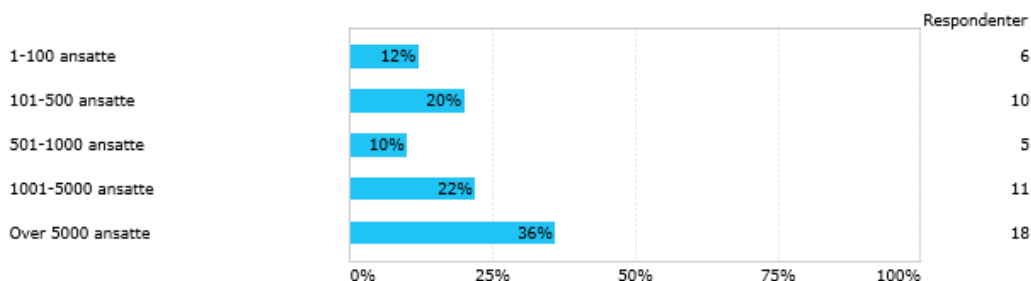
1. Hvilken bransje tilhører virksomheten som du representerer?



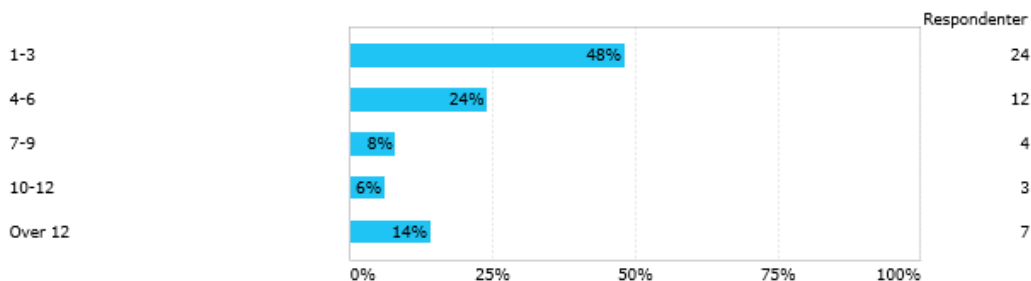
1. Hvilken bransje tilhører virksomheten som du representerer? - Annet (skriv svaret i tekstfeltet)

- ideell forening
- Industri
- Industri
- Næringsmiddelindustri
- Privat ideell virksomhet innenfor helse og omsorg

2. Hvor mange ansatte er det i virksomheten som du representerer?



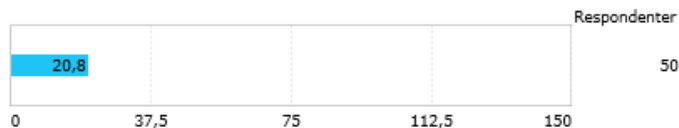
3. Hvor mange ansatte og innleide årsverk er det i internrevisjonsenheten?



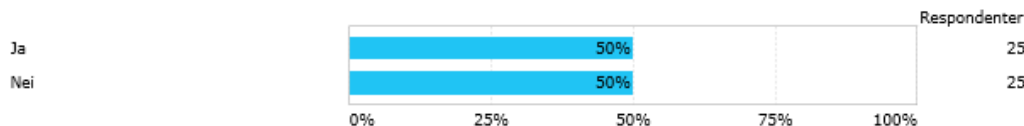
Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

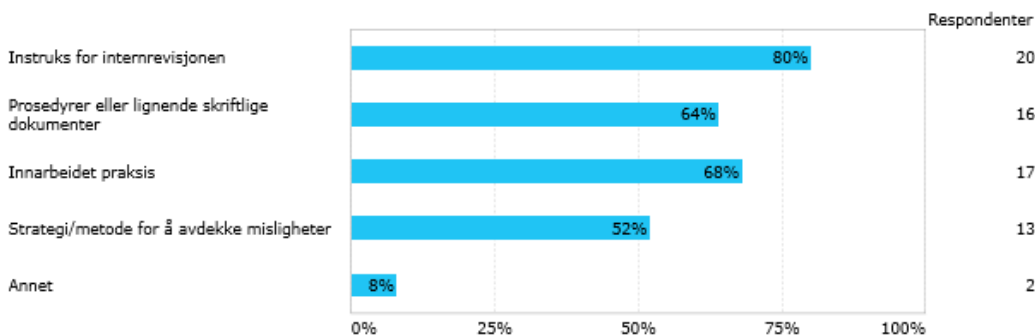
4. Hvor mange internrevisjonsoppdrag gjennomføres i gjennomsnitt årlig i din virksomhet? (Skriv inn svaret med et tall...



5. Har dere etablert et metodeverk som beskriver hvordan internrevisjonen skal jobbe for å avdekke misligheter?



6. Siden dere har etablert et metodeverk som beskriver hvordan internrevisjonen jobber for å avdekke misligheter, kryss av for hva dere har etablert (du kan velge et eller flere svaralternativ)



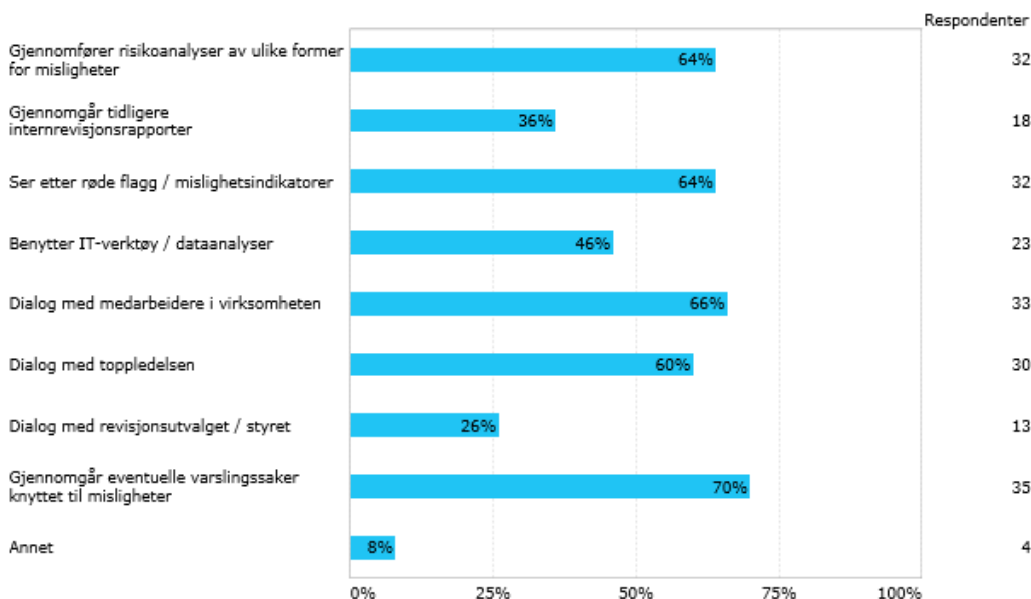
6. Siden dere har etablert et metodeverk som beskriver hvordan internrevisjonen jobber for å avdekke misligheter, kryss av for hva dere har etablert (du kan velge et eller flere svaralternativ) - Annet

- veiledning fra advokatforeningen om private granskinger
- Retningslinjer for utredning og behandling av mislige forhold

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

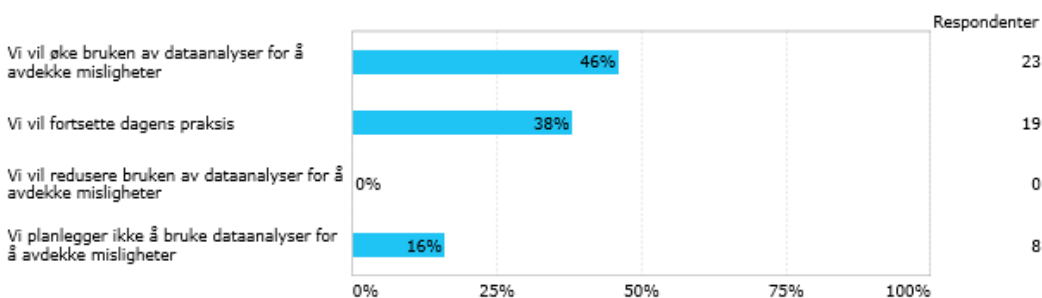
7. Hvordan går dere frem for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder? (du kan velge et eller flere svaralternativer)



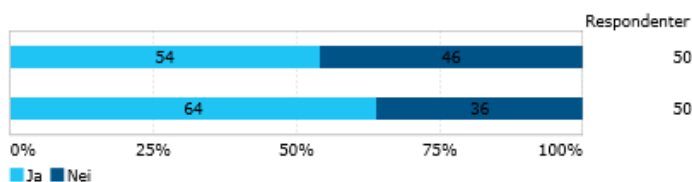
7. Hvordan går dere frem for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder? (du kan velge et eller flere svaralternativer) - Annet

- Generell risikoanalyse som også omfatter mislighetsrisikoen
- inngår i den ordinære risikovurderingen som et kriterium
- Kontroller mot prosesser der misligheter kan oppstå.
- Ingen spesiell systematikk - vurderes for det enkelte oppdrag.

8. Sammenlignet med dagens praksis, har dere i den kommende treårsperioden en plan om å utvikle bruken av dataanalyser for å avdekke misligheter?



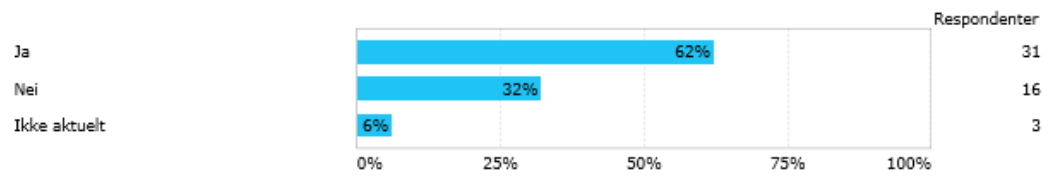
9. Har internrevisjonen et ansvar for å forebygge misligheter internt i virksomheten?
10. Er internrevisjonen en mottaker av varsel om misligheter i virksomheten?



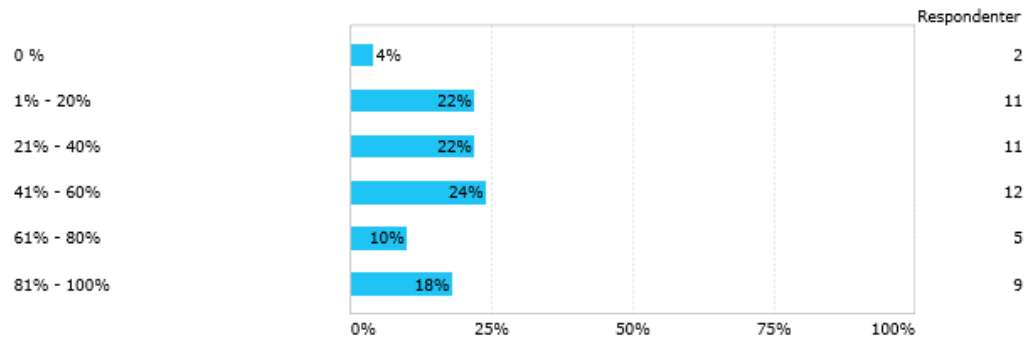
Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

11. Har internrevisjonen et ansvar for å gjennomføre granskninger ved varsel om misligheter?



12. I hvor stor andel av revisjonsoppdragene vurderes mislighetsrisiko?



Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

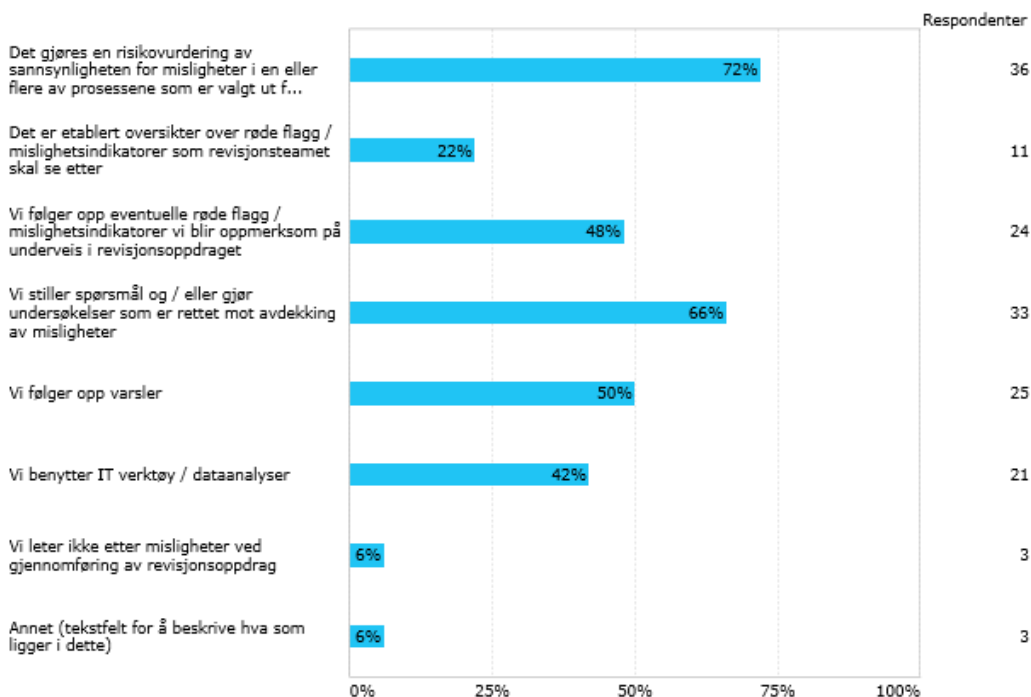
13. Hvor mange av revisjonsoppdragene deres årlig er primært rettet mot å forebygge og eller avdekke misligheter?
(Skriv antall i tekstfeltet)

- 3
- 1
- 1
- 10
- 1
- 0
- 2
- 0
- 2
- 2
- 1-5
- 0
- 2
- 1
- 3
- 0
- 2
- 1
- 0
- 15
- 10
- 0
- 1
- 5
- 0
- 5
- 5
- 1
- 2
- 1
- 2
- 2
- 10
- 1
- 0
- 1
- 1
- usikker
- 0
- 6
- 4
- 3
- 0
- 0
- 0-2
- 3-4
- 1
- 0
- 2
- 50%
- 0
- 2

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

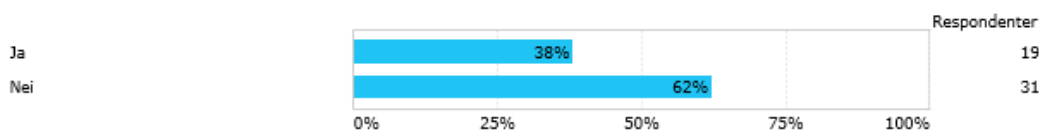
14. Hvordan arbeider dere for å avdekke misligheter ved gjennomføring av revisjonsoppdrag? (velg et eller flere svaralternativer)



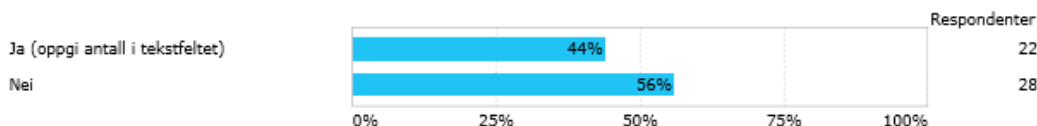
14. Hvordan arbeider dere for å avdekke misligheter ved gjennomføring av revisjonsoppdrag? (velg et eller flere svaralternativer) - Annet (tekstfelt for å beskrive hva som ligger i dette)

- Vi ser om grunnleggende internkontrollprinsipper er på plass - særlig vekt på "dualisme"/unnngå nøkkelmannsrisiko, og at vurderinger skal dokumenteres.
- Revisjonshandlinger følger av risikovurderingen
- Har ikke etablert intern revisjon

15. Benytter dere innleide eksterne konsulenter med spisskompetanse på misligheter ved gjennomføring av revisjonsoppdrag?



16. Har dere avdekket tilfeller av misligheter de siste tre årene? (oppgi antall saker i feltet nedenfor)



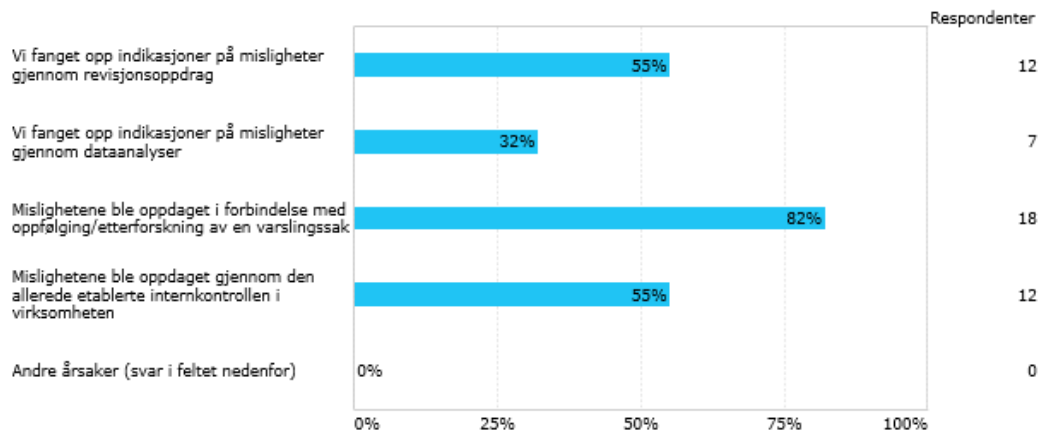
Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

16. Har dere avdekket tilfeller av misligheter de siste tre årene? (oppgi antall saker i feltet nedenfor) - Ja (oppgi antall i tekstfeltet)

- 1
- 10
- 1
- 2
- 2
- 2
- 2
- Ønsker ikke å oppgi antall
- -
- 2
- 1
- 6
- 3
- 5
- 0
- 3
- 1
- 5
- 2-3
- 3
- 10
- 1

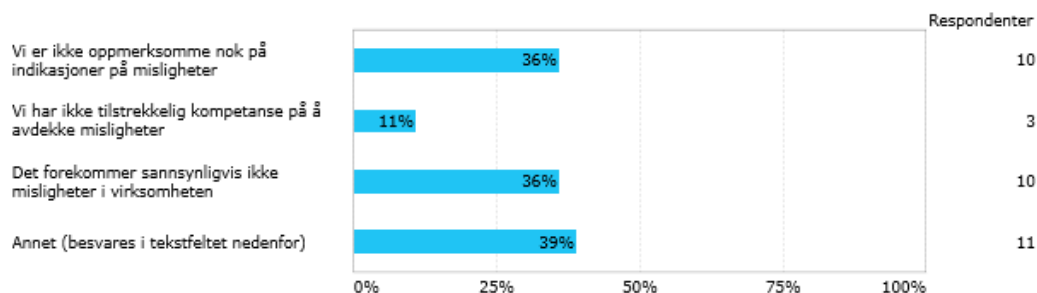
17. Hva var hovedgrunnen til at mislighetene ble avdekket? (velg et eller flere svaralternativer)



Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

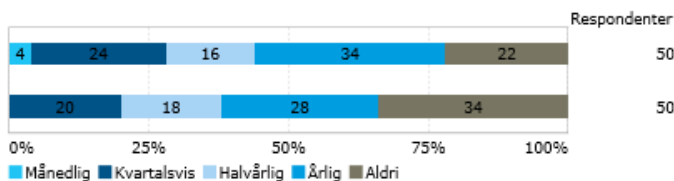
18. Hva tror du er viktigste årsak til at dere ikke har avdekket noen misligheter? (velg et eller flere svaralternativer)



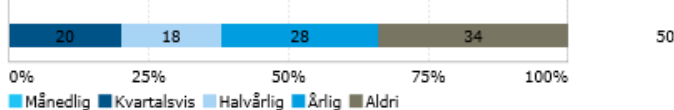
18. Hva tror du er viktigste årsak til at dere ikke har avdekket noen misligheter? (velg et eller flere svaralternativer) - Annet (besvares i tekstfeltet nedenfor)

- Mislighetsrisiko er kun en av mange risikoer vi vurderer
- Våre revisjoner disse årene har vært innrettet mot å konstatere om det er etablert tilfredsstillende intern styring og kontroll på dette området, ikke mot å avdekke eventuelle misligheter.
- Andre prioriteringer i revisjonsoppdragene, misligheter er ikke det primære
- Få av prosessen som er revidert er veldig eksponert for misligheter / evt. at tilstrekkelig kontroller er etablert
- Fokus for internrevisjonen er risikobasert - økt fokus på misligheter kunne bidratt til å øke sannsynligheten for at mislighold ville blitt avdekket
- Ikke indikasjoner eller avdekket i revisjoner gjennomført.
- Svært vanskelig å avdekke misligheter
- Det er eventuelt ikke fanget opp
- Revisjonene fokuserer på risiko og kontroll, ikke på misligheter spesielt.
- Har ikke vært relevant i forhold til tema for revisjon.
- En blanding av manglende kompetanse og lite misligheter i virksomheten

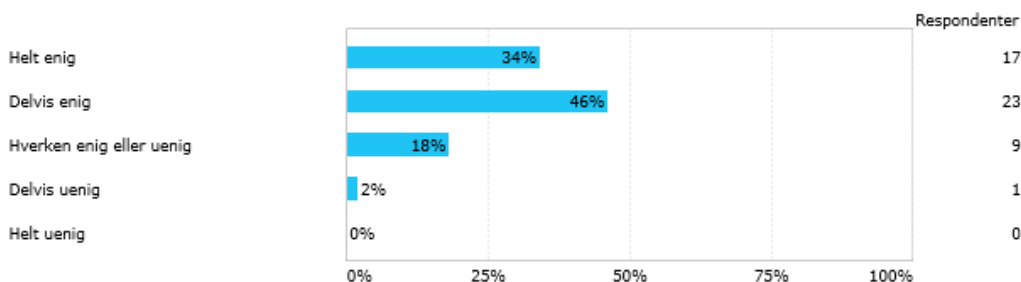
19. Hvor ofte rapporterer du som leder av internrevisjonen på risikoen knyttet til misligheter til toppledelsen?



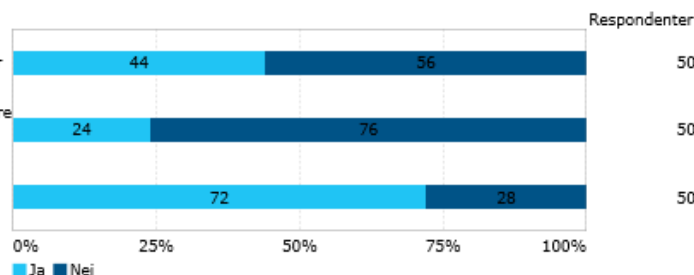
20. Hvor ofte rapporterer du som leder av internrevisjonen på risikoen knyttet til misligheter til revisjonsutvalget og ell...



21. De ansatte i internrevisjonen har tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for misligheter, og avdekke misligheter gjennom sitt arbeid



22. Har noen av de ansatte i internrevisjonen gjennomført sertifiseringer eller annen videreutdanning for å b...



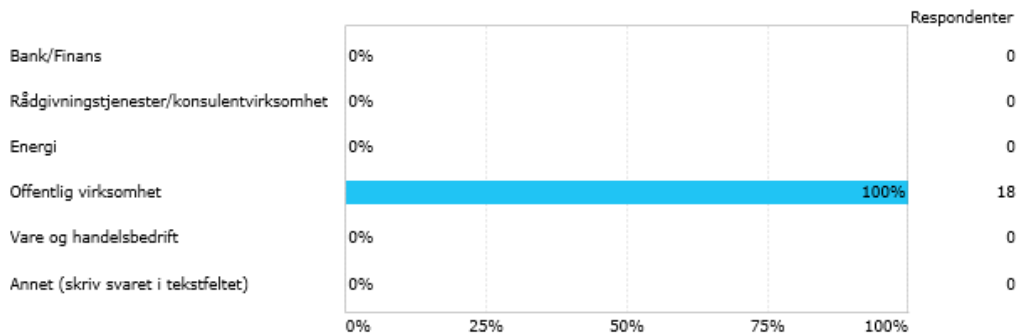
Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

Vedlegg 4: Oversikt over spørsmål i spørreundersøkelsen og svar fra respondenter i offentlig virksomhet

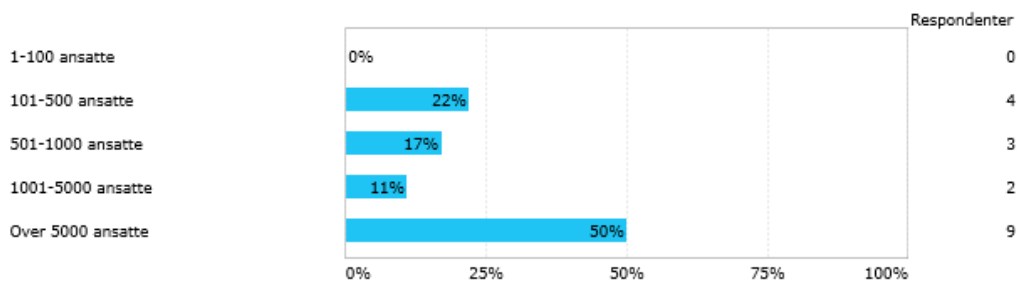
Offentlig virksomhet

1. Hvilken bransje tilhører virksomheten som du representerer?

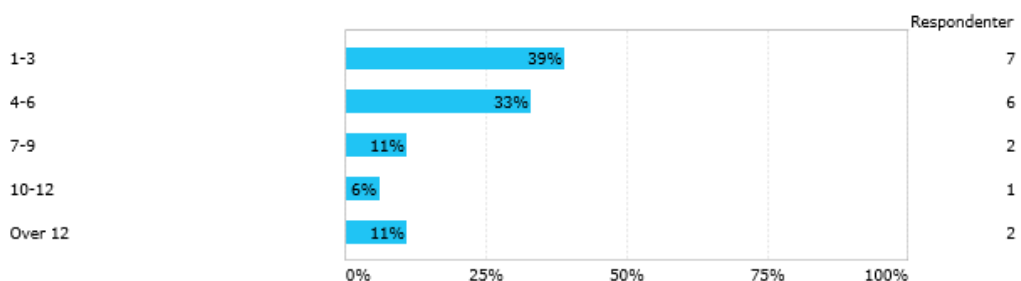


1. Hvilken bransje tilhører virksomheten som du representerer? - Annet (skriv svaret i tekstfeltet)

2. Hvor mange ansatte er det i virksomheten som du representerer?



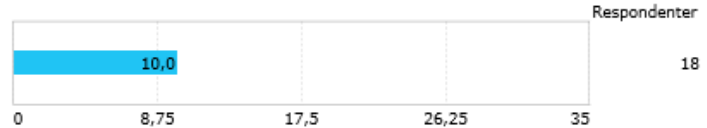
3. Hvor mange ansatte og innleide årsverk er det i internrevisjonsenheten?



Offentlig versjon

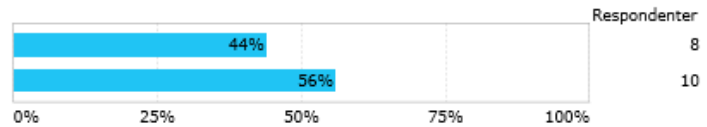
Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

4. Hvor mange internrevisjonsoppdrag gjennomføres i gjennomsnitt årlig i din virksomhet? (Skriv inn svaret med et tall...



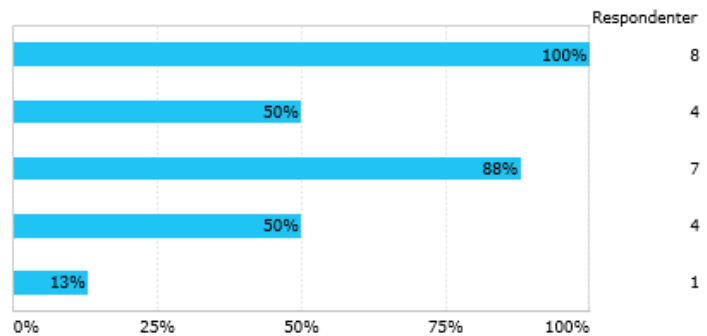
5. Har dere etablert et metodeverk som beskriver hvordan internrevisjonen skal jobbe for å avdekke misligheter?

Ja
Nei



6. Siden dere har etablert et metodeverk som beskriver hvordan internrevisjonen jobber for å avdekke misligheter, kryss av for hva dere har etablert (du kan velge et eller flere svaralternativ)

Instruks for internrevisjonen
Prosedyrer eller lignende skriftlige dokumenter
Innarbeidet praksis
Strategi/metode for å avdekke misligheter
Annet



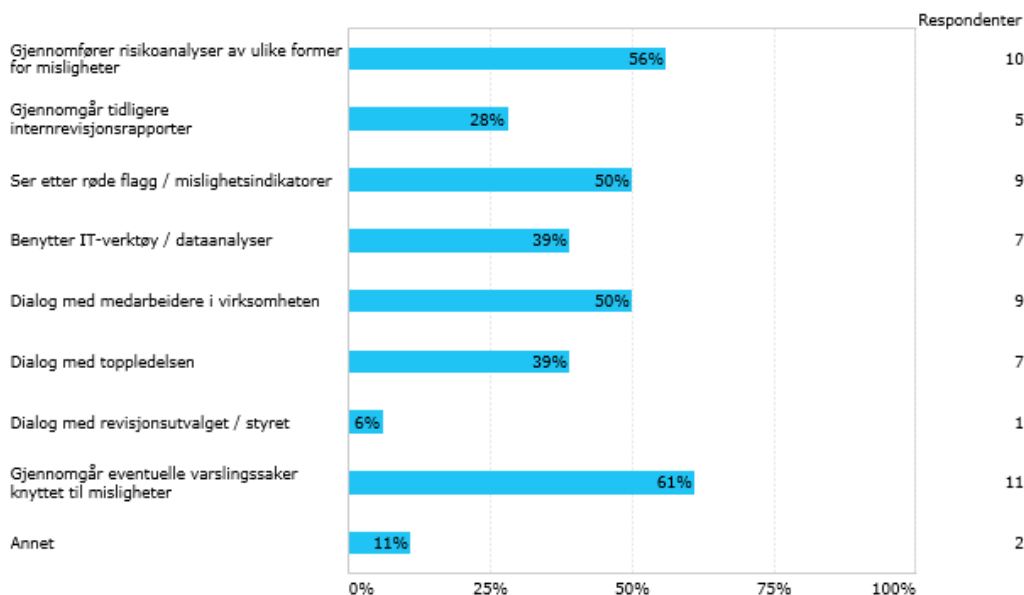
6. Siden dere har etablert et metodeverk som beskriver hvordan internrevisjonen jobber for å avdekke misligheter, kryss av for hva dere har etablert (du kan velge et eller flere svaralternativ) - Annet

- Retningslinjer for utredning og behandling av mislige forhold

Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

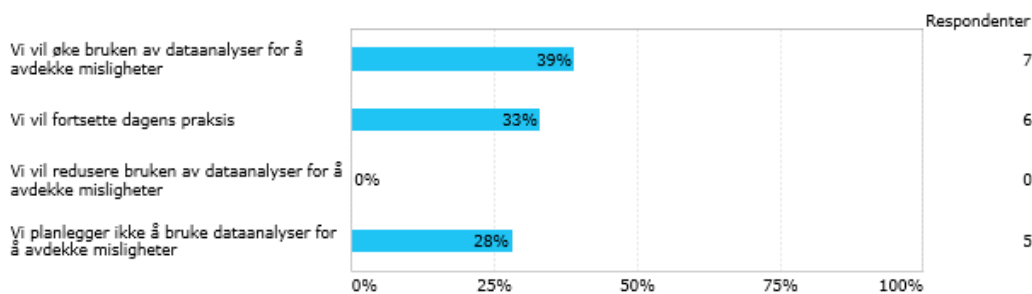
7. Hvordan går dere frem for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder? (du kan velge et eller flere svaralternativer)



7. Hvordan går dere frem for å vurdere risikoen for misligheter på ulike områder? (du kan velge et eller flere svaralternativer) - Annet

- inngår i den ordinære risikovurderingen som et kriterium
- Ingen spesiell systematikk - vurderes for det enkelte oppdrag.

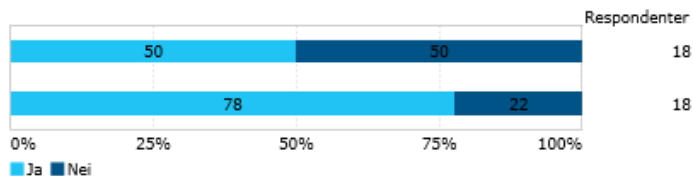
8. Sammenlignet med dagens praksis, har dere i den kommende treårsperioden en plan om å utvikle bruken av dataanalyser for å avdekke misligheter?



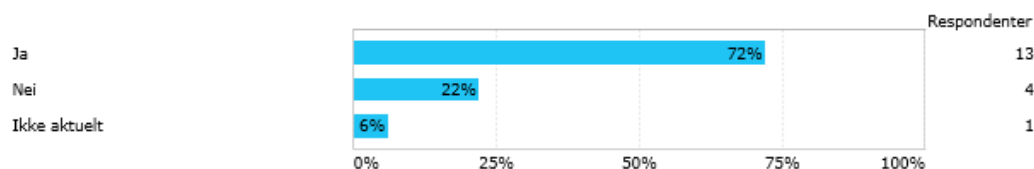
Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

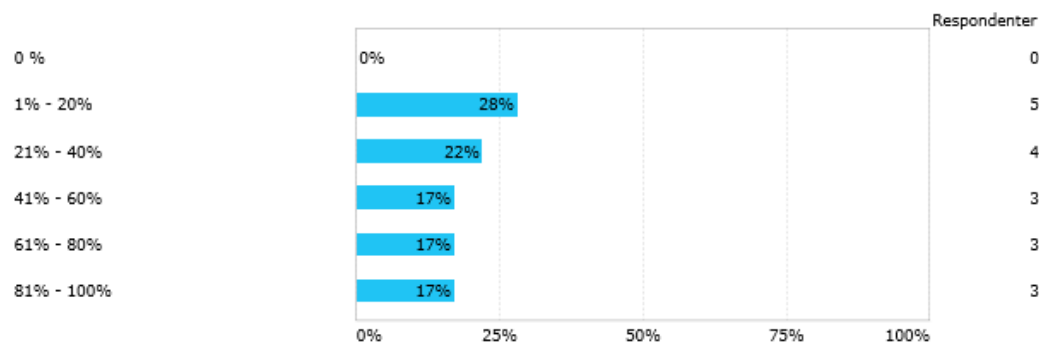
9. Har internrevisjonen et ansvar for å forebygge misligheter internt i virksomheten?
10. Er internrevisjonen en mottaker av varsel om misligheter i virksomheten?



11. Har internrevisjonen et ansvar for å gjennomføre granskninger ved varsel om misligheter?



12. I hvor stor andel av revisjonsoppdragene vurderes mislighetsrisiko?



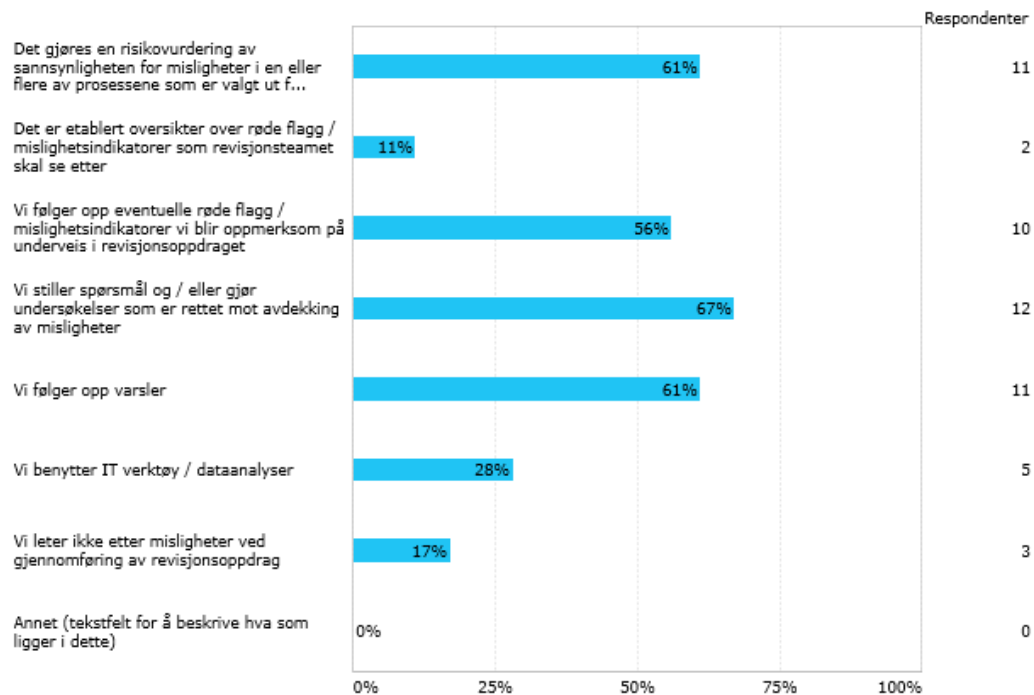
13. Hvor mange av revisjonsoppdragene deres årlig er primært rettet mot å forebygge og eller avdekke misligheter? (Skriv antall i tekstfeltet)

- 1
- 0
- 0
- 0
- 1
- 0
- 15
- 5
- 2
- 0
- 1
- 3
- 0
- 0
- 0-2
- 1
- 50%
- 2

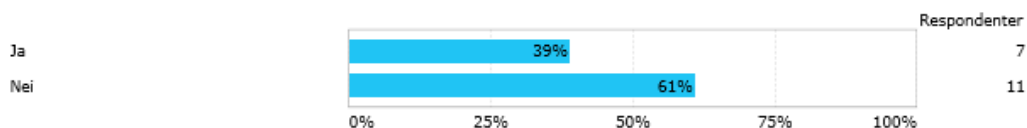
Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

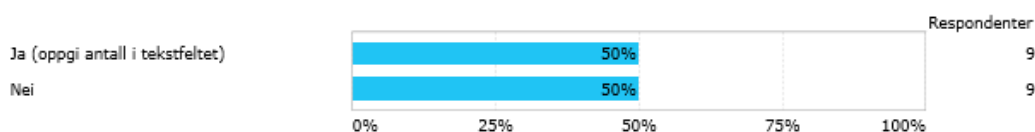
14. Hvordan arbeider dere for å avdekke misligheter ved gjennomføring av revisjonsoppdrag? (velg et eller flere svaralternativer)



15. Benytter dere innleide eksterne konsulenter med spisskompetanse på misligheter ved gjennomføring av revisjonsoppdrag?



16. Har dere avdekket tilfeller av misligheter de siste tre årene? (oppgi antall saker i feltet nedenfor)



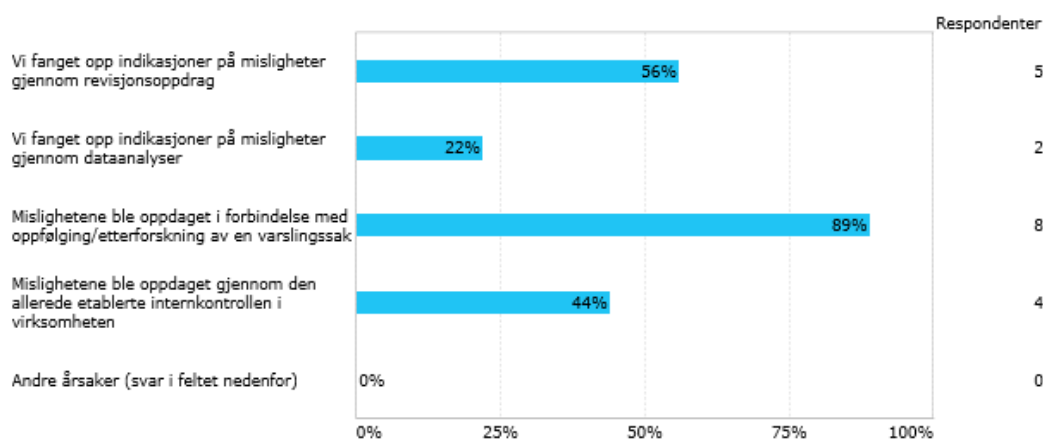
16. Har dere avdekket tilfeller av misligheter de siste tre årene? (oppgi antall saker i feltet nedenfor) - Ja (oppgi antall i tekstfeltet)

- 1
- 1
- 2
- Ønsker ikke å oppgi antall
- 6
- 5
- 5
- 3
- 10

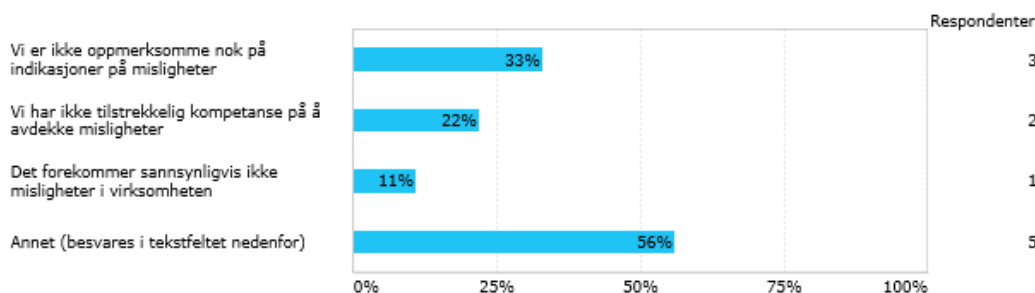
Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

17. Hva var hovedgrunnen til at mislighetene ble avdekket? (velg et eller flere svaralternativer)

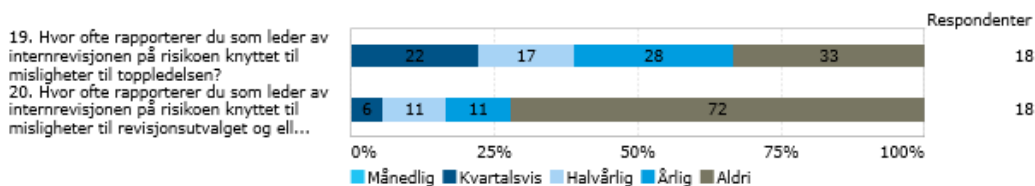


18. Hva tror du er viktigste årsak til at dere ikke har avdekket noen misligheter? (velg et eller flere svaralternativer)



18. Hva tror du er viktigste årsak til at dere ikke har avdekket noen misligheter? (velg et eller flere svaralternativer) - Annet (besvares i tekstfeltet nedenfor)

- Våre revisjoner disse årene har vært innrettet mot å konstatere om det er etablert tilfredsstillende intern styring og kontroll på dette området, ikke mot å avdekke eventuelle misligheter.
- Andre prioriteringer i revisjonsoppdragene, misligheter er ikke det primære
- Det er eventuelt ikke fanget opp
- Har ikke vært relevant i forhold til tema for revisjon.
- En blanding av manglende kompetanse og lite misligheter i virksomheten



Offentlig versjon

Av Hege Skjelbred-Eriksen og Veronica S. Kvinge

21. De ansatte i internrevisjonen har tilstrekkelig kompetanse til å vurdere risikoen for misligheter, og avdekke misligheter gjennom sitt arbeid

