

Hva er det og hva finner vi?

# Erfaringer med kontraktsrevisjon

Innkjøp av varer og tjenester er vanligvis regulert gjennom innkjøpskontrakter der kjøper og leverandør ofte har motstridende interesser som skaper en iboende risiko som ofte søkes løst gjennom en såkalt kontraktsrevisjon. I artikkelen ser vi nærmere på hva en slik revisjon er, hvordan den gjennomføres og hva vi typisk finner.



Statsautorisert revisor/AFA  
Bjarte M. Jonassen  
Deloitte



Statsautorisert revisor  
Kathrine Marnburg  
Deloitte

## Hva er kontraktsrevisjon?

I alle kontrakter vil det være motstridende interesser (insentivforskjeller) – kjøper vil ha ytelsene levert med høyest mulig kvalitet, til lavest mulig risiko og til lavest mulig kostnad. Leverandøren har derimot diametralt motsatt interesse fordi denne ønsker høyest mulig margin og lavest mulig risiko på sine leveranser. I tillegg vil det i kontrakter alltid være en betydelig informasjons-asymmetri – leverandøren har mer informasjon om produksjonsprosessen og ytelsene som leveres enn det kjøper har. Veldig ofte er det lite løpende rapportering av kostgrunnlag til kjøper, kun gjerne en overordnet rapportering i forbindelse med faktureringen. Insentivforskjellene sammenholdt med asymmetrisk informasjon leder til det man kaller agentkostnader, det vil si verditap som følge av at leverandøren utnytter eller kan tenkes å utnytte dette til sin fordel.

### Mekanismer for å minimere agentkostnader

Det er flere mekanismer som kan benyttes for å minimere slike agent-

## Dette handler artikkelen om:

Artikkelen handler om hva en kontraktsrevisjon er og hvilke funn vi ser går igjen i slike revisjoner. Kontrakter inngås mellom kjøper og leverandør for å formalisere den avtalte leveransen. Partene vil gjennom kontraktsforhandlinger ønske å maksimere sine interesser, hvor kjøper ønsker best mulig kvalitet til lavest mulig kostnad, mens leverandør ønsker høyest mulig margin. Disse ulike insentivene vil vedvare over kontraktsperioden og gjennom en revisjonsrett i kontrakten vil kjøper kunne følge opp leverandørens etterlevelse av de avtalte vilkårene og redusere risikoen for feilbelastning og ulike tolkninger. Dette i tillegg til den preventive effekten av å ha en revisjonsrett inkludert i kontrakten. Vår erfaring er at kontraktsrevisjoner ofte er svært lønnsomme for kjøper og funnene vil kunne relateres både til kronemessige beløp, innspill til bedre internkontroll og forbedringer i kontrakten.

kostnader i en kontrakt. Man kan gi økt innsyn i produksjonsprosessen og fakturagrunnlaget, man kan avtale bonusmodeller som sikrer mer samsvar i insentiver eller man kan iverksette ulike former for kontrollaktiviteter. Et av de mest effektive disiplinerte og avdekkende tiltakene man kan ha, er å avtale en revisjonsrett i kontrakten (og samtidig skape en viss forventning om at revisjonsretten vil bli benyttet). Å utøve denne revisjonsretten er det vi kaller kontraktsrevisjon. Da vil kjøperen, eller en tredjepart engasjert av kjøperen, få innsyn i grunnlaget for all fakturering gjort under kontrakten.

Det har mye for seg å benytte tredjeparter til å gjennomføre slike kontraktsrevisjoner. For det første kan slike revisjoner være faglig krevende ettersom det kreves en viss innsikt

både i generell revisjonsmetodikk og i behandling og analyse av store datamengder. For det andre – og kanskje viktigst – så er man i langsiktige kontrakter helt avhengig av å ha en god og konstruktiv forretningsrelasjon. Dette kan utfordres om man samtidig skal utøve kontrollfunksjonen i kontrakten. Da er det ofte bedre å engasjere en profesjonell tredjepart som er vant med å gjennomføre slike oppdrag på en profesjonell og objektiv måte. I tillegg er det slik at mye av informasjonen man får tilgang til i en kontraktsrevisjon vil være sensitiv informasjon som leverandørene ikke nødvendigvis vil dele i detalj med kjøperen. Ved å engasjere en tredjepart løser man dette ved å gi tredjeparten full tilgang til informasjon, men setter samtidig krav om at rapporteringen til kjøper skal skje på aggregert nivå.

## Generell metodikk

Kontraksrevisjoner gjøres normalt alltid på oppdrag fra kjøpersiden i en kontrakt. Rent metodisk gjennomføres slike kontraksrevisjoner som avtalte kontrollhandlinger (ISRS 4400) etter diskusjon med kjøperen på hvilke områder man ønsker å fokusere på, som vist nederst på siden.

### Kontraksanalyse

Arbeidet starter med en kontraksanalyse hvor man ser på hvordan kontrakten er bygd opp og hvor de største risikoene i kontrakten ligger. Risikoene i kontrakten vil avhenge av den enkelte kontrakten og da i særdeleshet i forhold til hvilken betalingsmodell som ligger til grunn for kontrakten. Noen generiske kontraktstyper er omtalt under.

- **Fastpriskontrakter (Lump sum).** Fastpriskontrakter legger opp til faste priser på faste avtalte leveranser (scope). Det store spenningsfeltet i slike kontrakter ligger mellom hva som anses inkludert i avtalt leveranse og hva som danner utgangspunkt for tilleggsfaktura (variation orders) og i tillegg hvordan prisene på slike tilleggsfakturaer skal beregnes.
- **Kost pluss-kontrakter (Reimbursable).** Kost pluss-kontrakter tar utgangspunkt i en avtalt kostnadsbase og et avtalt påslag på denne kostnadsbasen. I slike kontrakter ligger risikoen rundt hva som er inkludert i kostnadsbasen og hvordan denne beregnes. I tillegg ligger det en betydelig risiko rundt effektivitet ettersom leverandøren ikke har risikoen med forbruket av innsatsfaktorene. Det kan også ligge risiko rundt hvordan innkjøpene av innsatsfaktorene skjer og allokering av disse innkjøpene mellom forskjellige kunder hos leverandøren. I tillegg må det klargjøres hvordan innkjøpsrabatter skal behandles og hvordan disse skal krediteres kostprisene.
- **Markedsbaserte kontrakter.** Enkelte kontrakter har knyttet prisingen opp mot markedsbaserte

priser eller priser som andre kunder får på samme produkter. I slike kontrakter vil det være sentralt å sikre at man har sammenlignbarhet – det vil si at man sammenligner priser på like produkter og like volumer – kort sagt at man sammenligner epler med epler. En særlig risiko i slike kontrakter er om man fanger opp rabatter og bonuser som blir gitt til andre kunder slik at man faktisk sammenligner nettopriser med nettopriser.

- **Kombinerte kontrakter.** Det er ikke uvanlig at kontrakter inneholder elementer av flere kontraktstyper. Man må da dekomponere kontrakten og analysere og kontrollere de ulike komponentene hver for seg.

### Avtaleklausuler

Videre i kontraksanalysen er det viktig å få frem alle avtaleklausuler og klargjøre hvordan kjøperen forstår klausulen og hvordan leverandøren forstår den samme klausulen. Man skulle tro at disse tolkningene i stor grad konvergerer, men i praksis ser man i overraskende mange tilfeller at partene har forskjellig forståelse av hvordan kontrakten skal tolkes. En viktig del av verdiskapningen fra en kontraksrevisjon ligger i å få slike forskjellige tolkninger på bordet slik at de kan avklares.

### Revisjonsprogram

Basert på kontraksanalysen utarbeider man et revisjonsprogram. Siden kontraksrevisjoner er kjøperinitiert vil hovedfokuset være å innhente sikkerhet for at kjøper ikke er overfakturert for tjenestene levert i revisjonsperioden. Den primære testretningen vil derfor være at fakturerte kostnader er gyldige og nøyaktige, og at krediteringer er fullstendige og nøyaktige.

### Informasjonsforespørsel

Når revisjonsprogrammet er fastsatt, er neste skritt å lage en informasjonsforespørsel til leverandøren. Den må angi alle dokumenter som er nødvendige for

å gjennomføre revisjonen, systemer man trenger tilgang til og personell som ønskes intervjuet. Informasjonen som samles inn er nesten uten unntak store datamengder som krever at man gjennomfører analytiske kontrollhandlinger og annen dataanalyse på materialet. I tillegg gjennomfører man normalt også detaljtester mot underliggende fakturaer, kontrakter, produksjonssystem og time-systemer. Feltarbeidet består også av intervju av relevant personell for å kartlegge prosesser rundt kontraks-gjennomføring og interne kontrollrutiner.

## Gjennomføring – hva finner vi?

Vi har gjennomført kontraksrevisjoner innenfor en rekke forskjellige bransjer som oljeselskaper, oljeservice-selskaper, konsulentvirksomhet, forpleining og fiskeoppdrett. Basert på våre erfaringer med kontraksrevisjoner innenfor disse bransjene, er det noen generiske kategorier av funn som går igjen. Vi omtaler disse under.

### a. Ulik/uklar kontraksforståelse.

Dette er en feiltype som går igjen i omtrent alle våre kontraksrevisjoner. Dels skyldes problemene at avtalen i seg selv ofte er uklar og dermed kan ha mange tolkninger, men dels skyldes det også at man ikke har klart å regulere alle situasjoner som i ettertid kan oppstå i en kontrakt. På grunn av den innebygde insentivforskjellen vil partene alltid lese kontrakten med sine interesser for øye og da oppstår lett divergerende fortolkninger. Det lønner seg derfor alltid å investere tid i å få en mest mulig klar og tydelig kontrakt fra starten av, men hvis det likevel er uklarheter i avtalen, kan en kontraksrevisjon bidra til å gi innspill til endringer og klargjøringer underveis i avtaleperioden og dermed sikre at feil og uenigheter ikke eskalerer.

- b. **Aritmetiske feil.** Rene regnefeil er også en gjenganger i kontraksrevisjonene, og dette gjelder særlig i de tilfellene der det er kompliserte beregninger (les: store regneark) som ligger



- til grunn for beregning av fakturerte beløp. Vår erfaring er at disse feilene i liten grad henføres til bevisste feil – ofte er det heller tale om fravær av elementære interne kontroller. Implementering av enkle interne kontroller som at beregningene utarbeides av en person og kontrolleres av en annen, konsistenskontroll på formler i regneark og overordnede rimelighetsvurderinger ville ha fanget opp de fleste av feilene vi finner. Vår erfaring er at store regneark alltid betyr høy iboende risiko for feil.
- c. **Tilleggsfakturering (VO).** På fastpris-kontrakter er prosessen rundt tilleggsordrer den største problemstillingen. Det kan synes vanskelig i praksis klart å formulere hva som skal være inkludert i fastprisen og hva som er gjenstand for tilleggsfakturering, hvordan godkjennelsesprosessen skal være og hvilke betingelser som skal gjelde for tilleggsfaktureringen. Et viktig preventiv tiltak for å unngå slike problemstillinger er å få inn en så klar beskrivelse av leveransene som mulig og hvordan prosessen for godkjenning av tilleggsordrer skal være. For å unngå forsinkelser bør det klart reguleres hvordan prosessen er for å løse eventuelle uenigheter om tilleggsordrer underveis i kontraktperioden.
- d. **Manglende kreditering av rabatter/bonuser/kickbacks.** Rabatter, bonuser og kickbacks skaper en ekstra feildimensjon i flere kontraktstyper. På kostnadsbaserte kontrakter finner vi gjerne at det gis rabatter, bonuser og kickback på innkjøp som ikke tilgodeses kunden fordi kostnadsbasen er beregnet på bruttopriser. Dette er særlig en utfordring i de tilfellene der innkjøpene gjøres i lokale datterselskaper hos leverandøren, mens rabattene gis på konsernnivå og tilgodeses morselskapet hos leverandøren. Man ser også uavklarte problemstillinger hvor rabatter og bonuser opptjenes på visse volum, hvor kundens volum bidrar til, men i seg selv ikke gjør at man oppnår disse volumgrensene. Da oppstår det en problemstilling knyttet til hvilke kunder disse rabattene skal henføres til.
- e. **Manglende etterlevelse av prisgarantier.** Flere kontrakter inneholder prisgarantier, gjerne formulert som at ingen kunder skal ha bedre priser enn oss, eller at prisene skal reflektere relative volumer (at prisene skal være relativt sett bedre om vi kjøper det største volumet) eller lignende formuleringer. Prisgarantier gir økonomisk sett mening fordi det skal reflektere at store kunder – alt annet like – skal få bedre betingelser som følge av skalafordeler og kjøpermakt. Selv om slike formuleringer kan fremstå tilforlætelige på formuleringstidspunktet, ser man i praksis store måleutfordringer med slike klausuler. De vesentligste funnene her går på at kunder ikke kjøper like produkter – i stedet for å kjøpe epler og epler har kundene kjøpt hver sin fruktkurv med forskjellig innhold og da mister prisgarantiene sin kraft. Det er også krevende diskusjoner rundt hvor stor prisdifferansene skal være på relative forskjeller i volum. Vi ser også at ulik prising av tilleggselementer som transport, lagring og ulike betalingsbetingelser kan spise opp avtalte prisdifferensialer grunnet manglende regulering. Skal man ha slike klausuler, må det reguleres strengt i avtalen.
- f. **Bevisst manipulering/misligheter.** Det er heldigvis sjelden vi finner bevisst manipulering og misligheter i våre kontraktsrevisjoner, men revisjonsprogrammet er slik innrettet at vi i mange tilfeller vil fange opp slike tilfeller også. Vår generelle erfaring er at man fra alle parter søker å etterleve kontrakten som best man kan, men i de tilfellene avtalen åpner for flere tolkninger, ser vi at man ofte lander på den tolkningen som er mest gunstig for en selv. Det er derfor den innledende kontraktsanalysen er så viktig for å få klarhet i hvordan partene tolker og forstår avtalen.
- g. **Overbelastning av interne kostnader.** I kost pluss-kontrakter og i tilleggsordrer på fastpris-kontrakter er det et innebygd insentiv til å søke å belaste mest mulig kostnader inn på prosjektet for på den måten å maksimere kontraktsbeløpet. Dette er noe vi ofte finner i våre revisjoner. Hvis slike kostnader er belastet, er det derfor en viktig kontroll at man påser at kontrakten faktisk åpner for slike belastninger og også se hvordan slike belastninger er priset. Er det lagt opp til at de skal være kostnadsbaserte, må man dokumentere at de faktisk er det.
- h. **Feil marginpåslag/enhetspriser/indeksering.** De fleste kontrakter har bestemmelser om faste påslag og faste enhetspriser på hele eller deler av leveransen. Det kan være snakk om fast påslag pr. kilo levert ferdigvare, faste timepriser på gitte stillingskategorier, faste fraktpåslag, faste indeksjusteringer mv. I overraskende mange tilfeller finner vi også feil ved slike faste størrelser og faste justeringer. Det viser at selv om man har implementert god internkontroll både hos leverandør og hos kjøper, så ligger det en residualrisiko for relativt elementære feil som en kontraktsrevisjon kan bidra til å forhindre.

## Rapportering og oppfølging

I våre revisjoner oppsummerer vi alltid våre funn i en revisjonsrapport som viser kontraktsanalysen, kontrollhandlingene som er gjennomført, resultatene av våre kontrollhandlinger og våre funn. Funnene kategoriseres i følgende tre kategorier:

### Monetære funn

- Kronemessige funn som danner grunnlag for kreditering eller debitering av fakturerte beløp (normalt krediteringer som følger primær kontrollretning på gyldighet)
- Pluss eventuell rentekompensasjon

### Innspill til internkontroll hos kunde/leverandør

- Svakheter i internkontrollen både hos:
- Leverandøren (internkontrollen rundt beregningene som danner grunnlag for faktureringen)
- Kunden (internkontrollen rundt oppfølgingen av kontrakten og fakturaer)

### Innspill til forbedring av kontrakten

- Innspill til forbedringer av formuleringene i kontrakten eller avtaletillegg
- Fordel å få avklart slike svakheter så tidlig som mulig i kontraktperioden

I de fleste ordinære kontraktsrevisjonene vil det være naturlig å ha en åpen dialog mellom kjøper, leverandør og kontraktsrevisor, og i forlengelsen av det også dele revisjonsrapporten og be om tilbakemelding fra leverandøren på de funnene som er gjort. Mange av funnene kan være åpenbare feil som man fort enes om og korrigerer, mens andre kan være av mer prinsipiell art som krever ytterligere analyser, juridiske vurderinger og forhandlinger.

Vår erfaring er at full åpenhet rundt revisjonsprosessen, funnene som gjøres og endelig rapport alltid er en fordel. Dette øker tilliten til prosessen og bidrar til at alle parter jobber for å komme frem til den mest mulig riktige total kostnaden som skal belastes kunden. I denne fasen ser man igjen at det er verdifullt å ha en profesjonell tredjeperson som bistår fordi man lettere kan skape gode diskusjoner om vanskelige tema uten å ødelegge langsiktige forretningsrelasjoner.

### Oppsummering

Det er vanskelig å måle gevinstene ved å gjennomføre en kontraktsrevisjon. Undersøkelser gjennomført internasjonalt (Bertrand, Schram, Vaassen 2013<sup>1</sup>) viser imidlertid at kontraktsrevisjoner gir signifikant bedre priser for kjøperen og interessant nok viser undersøkelsen at gevinsten er størst i de tilfellene hvor revisjonsresultatene deles med leverandøren.

Våre erfaringer med kontraktsrevisjoner viser videre at disse – i gjennomsnitt – er svært lønnsomme for kjøperen. Bare de direkte monetære funnene er i snitt mange ganger større enn kostnaden med å gjennomføre revisjonen. I tillegg kommer gevinstene i form av innspill til forbedringer i internkontrollen og forbedringer i kontrakten. Den virkelige store verdien av en kontraktsrevisjon ligger nok likevel i det preventive. Det å få en revisjonsrett inn i kontrakten og

at det samtidig er en rimelig forventning til at revisjonsretten vil bli utøvd ved jevne mellomrom, gir etter vår erfaring en svært disiplinerende effekt. Hvis man vet man kan bli kontrollert, så ønsker man orden i sysakene.

For leverandører kan det også være en fordel at det gjennomføres kontraktsrevisjoner da etterlevelse av kontraktsforholdene kan bekreftes og uklarheter avklares. Dette vil gi et positivt grunnlag for videre reforhandlinger og et langvarig kunde-/leverandørforhold. Vårt klare råd til alle som jobber med innkjøp er derfor å sørge for å få inn en klausul om revisjonsrett i kontrakten, og dersom man allerede har en kontrakt med slik klausul, er rådet å ta denne i bruk. Først da får man sikret mest mulig riktig belastning under kontrakten med reduserte agentkostnader. Et gammelt orientalsk ordtak sier at enhver sak har tre sider – min side, din side og den riktige siden. Kontraktsrevisjon kan i mange tilfeller være verktøyet som bringer kontraktspartene nærmere riktige beløp.

<sup>1</sup> Robert M. M. Bertrand, Arthur J. H. C. Schram, Eddy H. J. Vaassen (2013) Understanding Contract Audits: An Experimental Approach. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: February 2013, Vol. 32, No. 1, pp. 1-31.

# Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt

Det foreslås å innføre opplysningsplikt om innenlandske og grenseoverskridende skattepakker for å hindre aggressiv skatteplanlegging. Forslaget er i tråd med regler fra OECD og EU. Advokaters strenge taushetsplikt er det vanskeligere å gjøre endringer i, men internadvokater skal ikke lenger være underlagt advokaters sterke taushetsplikt.



Seniorrådgiver  
Harald Brandsås  
Den norske Revisorforening

## Utredningens innhold

Et regjeringsoppnevnt utvalg hvor jeg har vært medlem, har foreslått regler om skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt. Utvalget har forsøkt å gjøre en balansegang mellom Skatteetatens behov for kontrollopplysninger

og skatterådgiveres behov for klientkonfidensialitet.

Utredningen inneholder en gjennomgang av hvilken opplysningsplikt og taushetsplikt de ulike skatterådgiverne har, herunder en grundig vurdering av advokaters taushetsplikt. Skatterådgivere er definert som personer som under sin yrkesutøvelse gir rådgivning om skattemessige forhold, herunder klargjør skattemessige konsekvenser av

ulike forhold og handlinger. Skatterådgivere inkluderer da i tillegg til advokater, revisorer og regnskapsførere, også finansforetak og rettshjelpere.

Utvalgets vurderinger og forslag er i stor grad basert på det informasjonsbehovet Skatteetaten har oppgitt. Utvalget mener at informasjonsbehovet i en viss grad allerede er tilfredsstillende dekket. Utvalget ble ledet av professor Morten Kinander ved Handelshøyskolen BI.