

# RS 300 - Planlegging av revisjon av regnskaper (revidert)

(Vedtatt av DnR 28. september 2005 med virkning for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2006 eller senere)

Innhold	Punkt
Innledning	1 - 5
Innledende handlinger	6 - 7
Planlegging av arbeidet	8 - 27
Den overordnede revisjonsstrategien	8 - 12
Revisjonsplanen	13 - 15
Endringer i planleggingsbeslutninger i løpet av revisjonen	16 - 17
Rettledning, oppfølging og gjennomgåelse	18 - 21
Dokumentasjon	22 - 26
Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og med ledelsen	27
Ytterligere forhold som må vurderes ved nye revisjonsoppdrag	28 - 29
Ikrafttredelsesdato	30
Tillegg for offentlig sektor	
Vedlegg: Eksempler på forhold som revisor kan vurdere ved utarbeidelse av den overordnede revisjonsstrategien.	

Revisjonsstandard (RS) 300, "Planlegging av revisjon av regnskaper" må leses i sammenheng med "Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester," som beskriver grunnlaget for utarbeidelsen av standardene, forholdet mellom standardene og lovgivningen om revisors oppgaver og plikter, og standardenes autoritet.

## Innledning

1. Hensikten med denne revisjonsstandard (RS-en) er å fastsette normer og gi veiledning om vurderinger og handlinger som er relevante ved planlegging av revisjon av regnskaper. Denne RS-en retter seg mot revisjonsoppdrag hvor revisor er valgt på ubestemt tid. I tillegg inneholder punkt 28 og 29 en beskrivelse av forhold som revisor må vurdere ved nye revisjonsoppdrag.
2. **Revisor må planlegge revisjonen slik at revisjonsoppdraget blir utført på en måleffektiv måte.**
3. Med planlegging av revisjonen menes utarbeidelse av en overordnet revisjonsstrategi for oppdraget samt utarbeidelse av en revisjonsplan for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå. Planleggingsarbeidet utføres av oppdragsansvarlig revisor og andre nøkkelmedarbeidere på revisjonsoppdraget for å dra nytte av deres erfaring og innsikt og gjøre planleggingsprosessen mest mulig mål- og kostnadseffektiv.
4. Tilfredsstillende planlegging bidrar til å sikre at det i tilstrekkelig grad fokuseres på viktige revisjonsområder, at mulige problemer identifiseres og løses til rett tid og at revisjonsarbeidet organiseres og styres slik at det kan utføres på en mål- og kostnadseffektiv måte. Tilfredsstillende planlegging er også en hjelp ved fordeling av arbeidet mellom medarbeidere på oppdraget, ved rettledning og oppfølging av medarbeidere på oppdraget samt gjennomgåelse av arbeidet deres, og ved en eventuell koordinering av arbeid utført av andre revisorer eller eksperter. Typen og omfanget av planleggingsaktiviteter vil variere etter foretakets størrelse og kompleksitet, revisors erfaring med foretaket og med endrede forhold i løpet av revisjonsoppdraget.
5. Planlegging er ikke en atskilt fase, men snarere en kontinuerlig og gjentakende prosess som ofte begynner kort tid etter (eller i forbindelse med) slutføringen av revisjonen av forrige periode, og fortsetter til revisjonen av inneværende periode fullføres. Ved planleggingen vurderer revisor

imidlertid tidspunkt for utførelse av visse planleggingsaktiviteter og revisjonshandlinger som må slutføres før videre revisjonshandlinger kan utføres. Revisor planlegger for eksempel diskusjonen blant medarbeiderne på revisjonsoppdraget,<sup>1</sup> de analytiske handlingene som skal benyttes som risikovurderingshandlinger, utviklingen av en generell forståelse av det juridiske og regulatoriske rammeverket som gjelder for foretaket og hvordan foretaket etterlever dette rammeverket, fastsettelsen av vesentlighet, bruken av eksperter samt gjennomføringen av andre risikovurderingshandlinger før identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon og gjennomføring av videre revisjonshandlinger på regnskapspåstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger i regnskapet som er eksponert for disse risikoene.

## Innledende handlinger

### 6. Revisor må utføre følgende handlinger i begynnelsen av det aktuelle revisjonsoppdraget:

- **Utføre handlinger vedrørende fortsettelsen av klientforholdet og det aktuelle revisjonsoppdraget** (se RS 220, “Kvalitetskontroll av revisjonsarbeidet”<sup>2</sup> for ytterligere veiledning).
- **Vurdere overholdelsen av etiske krav, herunder uavhengighet** (se RS 220 for ytterligere veiledning).
- **Etablere en forståelse av vilkårene for oppdraget** (se RS 210, “Vilkår for revisjonsoppdrag” for ytterligere veiledning).

Revisors vurdering av fortsettelsen av klientforholdet og etiske krav, herunder uavhengighet, foretas gjennom hele revisjonsoppdraget etter hvert som det dukker opp nye forhold eller omstendigheter endres. Revisors innledende handlinger vedrørende så vel fortsettelsen av klientforholdet som vurderingen av etiske krav (herunder uavhengighet) utføres imidlertid før utførelsen av andre vesentlige handlinger knyttet til det aktuelle revisjonsoppdraget. For revisjonsoppdrag som ikke er første års revisjon, utføres slike innledende handlinger ofte kort tid etter (eller i forbindelse med) slutføringen av revisjonen av forrige periode.

### 7. Hensikten med disse innledende handlingene er å bidra til å sikre at revisor har vurdert eventuelle hendelser eller omstendigheter som kan ha en negativ innvirkning på revisors evne til å planlegge og gjennomføre revisjonsoppdraget på en måte som reduserer revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå. Gjennomføringen av disse innledende handlingene bidrar til å sikre at revisor planlegger et revisjonsoppdrag der:

- Revisor opprettholder den nødvendige uavhengighet og evne til å gjennomføre oppdraget. Det ikke stilles spørsmål ved ledelsens integritet som kan påvirke revisors villighet til å fortsette oppdraget.
- Det ikke foreligger noen misforståelser mellom revisor og klient når det gjelder vilkårene for oppdraget.

## Planlegging av arbeidet

### Den overordnede revisjonsstrategien

#### 8. Revisor må utarbeide en overordnet revisjonsstrategi for oppdraget.

#### 9. Den overordnede revisjonsstrategien beskriver revisjonens formål og omfang, når den skal utføres

---

<sup>1</sup> Punkt 14-19 i RS 315, “Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon” gir veiledning om revisjonsteamets diskusjon av risikoen for at foretakets regnskap inneholder vesentlig feilinformasjon. Punkt 24-27 i RS 240, “Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper” gir veiledning om i hvilken grad det i diskusjonen skal legges vekt på risikoen for at foretakets regnskap inneholder vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

<sup>2</sup> RS 220, “Kvalitetskontroll av revisjonsarbeidet” vil bli trukket tilbake når RS 220 (revidert), “Kvalitetskontroll av revisjon av historisk økonomisk informasjon” trer i kraft. RS 220 (revidert) gjelder for revisjon av historisk økonomisk informasjon for perioder som begynner xxx eller senere

samt angrepsvinkel, og gir veiledning for utarbeidelsen av den mer detaljerte revisjonsplanen.

Utarbeidelsen av revisjonsstrategien består bl.a. i å:

- (a) vurdere de karakteristiske trekkene ved oppdraget som definerer oppdragets omfang, for eksempel det anvendte rammeverket for økonomisk rapportering, bransjespesifikke rapporteringskrav og beliggenheten til de forskjellige enheter av foretaket,
- (b) verifisere mål for rapporteringen for å planlegge tidspunktet for gjennomføring av revisjonen og typene kommunikasjon som er nødvendig, for eksempel tidsfrister for foreløpig rapportering og sluttrapportering samt viktige datoer for forventet kommunikasjon med ledelsen og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og
- (c) vurdere viktige faktorer som vil være avgjørende for hva medlemmene av revisjonsteamet skal fokusere på i sitt arbeid, for eksempel fastsettelse av hensiktsmessige vesentlighetsgrenser, innledende identifisering av områder der det kan foreligge høyere risiko for vesentlig feilinformasjon, foreløpig identifisering av vesentlige elementer og kontosaldoer, vurdering av hvorvidt revisor kan planlegge å innhente bevis om den interne kontrollens måleffektivitet samt identifisering av nye og betydelige endringer i foretakets eller bransjens økonomiske rapportering eller andre relevante endringer.

Under utarbeidelsen av den overordnede revisjonsstrategien vurderer revisor også resultatet av de innledende handlingene (se punkt 6 og 7) og, der det kan gjennomføres, erfaringer fra andre oppdrag som er blitt utført for foretaket. Vedlegget til denne RS-en inneholder eksempler på forhold som revisor kan vurdere ved utarbeidelsen av den overordnede revisjonsstrategien for et oppdrag.

10. Prosessen med å utarbeide den overordnede revisjonsstrategien hjelper revisor med å verifisere typen og omfanget av ressurser som er nødvendige for å gjennomføre oppdraget, samt når ressursene må være tilgjengelige. For å håndtere forholdene identifisert i punkt 9 og som konsekvens av den gjennomførte risikovurderingen, gir den overordnede revisjonsstrategien en klar beskrivelse av:

- (a) hvilke ressurser som skal brukes på bestemte revisjonsområder, for eksempel bruk av medarbeidere med relevant erfaring på områder med høy risiko eller bruk av eksperter til å håndtere komplekse forhold,
- (b) hvor stor del av ressursene som skal tildeles bestemte revisjonsområder, for eksempel hvor mange medarbeidere som skal observere tellingen av vesentlige varelagre, omfanget av gjennomgåelsen av arbeidet til andre revisorer ved konsernrevisjoner eller budsjettertid som skal tildeles områder med høy risiko,
- (c) når disse ressursene skal settes inn, for eksempel i en interimfase av revisjonsarbeidet eller ved viktige regnskapsavslutningstidspunkt, og
- (d) hvor disse ressursene settes inn og hvordan de ledes og følges opp, for eksempel når det forventes at det skal avholdes orienterings- eller oppsummeringsmøter med medarbeiderne på oppdraget, hvordan oppdragsansvarlig revisor og ledende medarbeidere forventes å gjennomgå arbeidet (for eksempel mens teamet befinner seg hos klienten eller i ettertid), og hvorvidt det skal gjennomføres kvalitetskontroll av oppdraget.

11. Når den overordnede revisjonsstrategien er utarbeidet, kan revisor begynne å utarbeide en mer detaljert revisjonsplan for å håndtere de forskjellige forholdene som ble identifisert i den overordnede revisjonsstrategien, på en måte som ivaretar behovet for å oppnå revisjonsmålene gjennom kostnadseffektiv bruk av revisors ressurser. Selv om revisor vanligvis utarbeider revisjonsstrategien før den mer detaljerte revisjonsplanen, må ikke disse to planleggingsaktivitetene nødvendigvis være atskilte eller komme etter hverandre, ettersom de er nært knyttet til hverandre, og endringer i én av dem kan føre til endringer i den andre. Punkt 14 og 15 gir ytterligere veiledning for utarbeidelse av revisjonsplanen.

12. Revisjon av et mindre foretak kan gjennomføres av et svært lite revisjonsteam. Revisjoner av mindre foretak gjennomføres ofte av oppdragsansvarlig revisor (som kan være alenepraktiserende) i samarbeid med én medarbeider (eller uten medarbeidere). Når teamet er lite, er koordineringen og kommunikasjonen mellom medlemmene av revisjonsteamet enklere. Utarbeidelsen av den overordnede revisjonsstrategien for revisjon av et mindre foretak er ikke nødvendigvis en komplisert eller tidkrevende øvelse; den varierer med foretakets størrelse og revisjonens kompleksitet. For eksempel kan et kort notat utarbeidet ved slutføringen av forrige revisjon basert

på en gjennomgåelse av arbeidspapirene der det legges vekt på forhold som ble identifisert i den nylig slutførte revisjonen, som oppdateres og endres i den aktuelle perioden basert på diskusjoner med foretakets eier-leder, tjene som grunnlag for planleggingen av det aktuelle revisjonsoppdraget.

### **Revisjonsplanen**

13. **Revisor må utarbeide en revisjonsplan for revisjonsoppdraget for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå.**
14. Revisjonsplanen er mer detaljert enn den overordnede revisjonsstrategien og omfatter typen, tidspunktet og omfanget av revisjonshandlinger som skal gjennomføres av deltakerne på teamet for å oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis slik at revisjonsrisikoen kan reduseres til et akseptabelt nivå. Revisjonsplanen utarbeides også for å dokumentere tilfredsstillende planlegging og gjennomføring av revisjonshandlingene, som kan gjennomgå og godkjennes før videre revisjonshandlinger gjennomføres.
15. Revisjonsplanen inneholder:
  - en beskrivelse av typen, tidspunktet og omfanget av planlagte risikovurderingshandlinger som er tilstrekkelige for å kunne vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon, slik dette er fastsatt i RS 315 “Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon”, en beskrivelse av typen, tidspunktet og omfanget av planlagte videre revisjonshandlinger på regnskapspåstandsnivå for hver vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning, slik dette er fastsatt i RS 330, “Revisjonshandlinger for å håndtere anslåtte risikoer”. Planen for videre revisjonshandlinger gjenspeiler hvorvidt revisor beslutter å teste kontrolltiltakenes måleffektivitet, samt typen, tidspunktet og omfanget av planlagte substanskontroller, og
  - eventuelle andre revisjonshandlinger som må utføres i forbindelse med oppdraget for å overholde kravene i RS-ene (for eksempel å søke direkte kontakt med foretakets advokater).Planleggingen av disse revisjonshandlingene skjer etter hvert som revisjonen utføres, slik at revisjonsplanen for oppdraget utvikles. For eksempel planlegger revisor vanligvis risikovurderingshandlingene tidlig i revisjonsprosessen. Planleggingen av typen, tidspunktet og omfanget av videre revisjonshandlinger avhenger imidlertid av resultatet av disse risikovurderingshandlingene. I tillegg kan revisor begynne å utføre videre revisjonshandlinger for enkelte transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger før den mer detaljerte revisjonsplanen for alle resterende videre revisjonshandlinger gjøres ferdig.

### **Endringer i planleggingsbeslutninger i løpet av revisjonen**

16. **Den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen må oppdateres og endres ved behov etter hvert som revisjonen utføres.**
17. Planleggingen av revisjonen er en kontinuerlig og gjentakende prosess gjennom hele revisjonsoppdraget. Som følge av uforutsette hendelser, endrede forhold eller revisjonsbevis innhentet gjennom revisjonshandlinger, kan revisor se seg nødt til å revurdere den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen og dermed typen, tidspunktet og omfanget av planlagte videre revisjonshandlinger. Revisor kan bli oppmerksom på informasjon som i vesentlig grad avviker fra den informasjonen som var tilgjengelig da revisor planla revisjonshandlingene. Revisor kan for eksempel oppdage at revisjonsbevis innhentet gjennom substanskontroller motsier revisjonsbevis innhentet i forbindelse med testing av måleffektiviteten av kontroller. I slike tilfeller revurderer revisor de planlagte revisjonshandlingene basert på den endrede vurderingen av anslåtte risikoer på regnskapspåstandsnivå for alle eller noen transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger.

### **Rettledning, oppfølging og gjennomgåelse**

18. **Revisor må planlegge typen, tidspunktet og omfanget av rettledningen og oppfølgingen av medlemmer av revisjonsteamet, samt gjennomgåelsen av deres arbeid.**
19. Typen, tidspunktet og omfanget av rettledningen og oppfølgingen av medarbeidere på revisjonsoppdraget samt gjennomgåelsen av arbeidet deres varierer avhengig av en rekke faktorer, deriblant foretakets størrelse og kompleksitet, revisjonsområdet, risikoene for vesentlig

feilinformasjon, samt ferdighetene og kompetansen til personalet som gjennomfører revisjonsarbeidet. RS 220 inneholder detaljert veiledning for rettledning, oppfølging og gjennomgåelse av revisjonsarbeid.

20. Revisor planlegger typen, tidspunktet og omfanget av rettledningen og oppfølgingen av medlemmene av revisjonsteamet basert på den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon. Etter hvert som den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon øker, øker revisor vanligvis omfanget av og tilpasser tidspunktet for rettledning og oppfølging av medarbeiderne på revisjonsoppdraget og foretar en mer detaljert gjennomgåelse av arbeidet deres, av hensyn til revisjonsrisikoen. Likeledes planlegger revisor typen, tidspunktet og omfanget av gjennomgåelsen av teamets arbeid basert på ferdighetene og kompetansen til de enkelte teammedlemmene som gjennomfører revisjonsarbeidet.
21. Revisjon av mindre foretak kan i sin helhet gjennomføres av oppdragsansvarlig revisor (som kan være alenepraktiserende). I slike situasjoner er det ikke nødvendig med rettledning og oppfølging av medarbeidere på revisjonsoppdraget og gjennomgåelse av arbeidet deres, ettersom oppdragsansvarlig revisor personlig har gjennomført alt arbeidet og er kjent med alle vesentlige forhold. Oppdragsansvarlig revisor (eller revisor som er alenepraktiserende) må imidlertid forsikre seg om at revisjonen er gjennomført i overensstemmelse med RS-ene. Å foreta en objektiv vurdering av om det er blitt utvist godt skjønn under utførelsen av revisjonen, kan by på praktiske problemer når hele revisjonen er gjennomført av én og samme person. Når revisjonen omfatter svært komplekse eller uvanlige forhold og den utføres av en alenepraktiserende revisor, kan det være ønskelig å planlegge å rådføre seg med andre revisorer med relevant erfaring eller med revisors bransjeorganisasjon.

### **Dokumentasjon**

22. **Revisor må dokumentere den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen, herunder eventuelle vesentlige endringer som er blitt foretatt i løpet av revisjonsoppdraget.**
23. Revisors dokumentasjon av den overordnede revisjonsstrategien beskriver de viktigste beslutningene som ble ansett nødvendige for å kunne planlegge revisjonen på en tilbørlig måte og for å kunne kommunisere vesentlige forhold til medlemmene av revisjonsteamet. Revisor kan for eksempel oppsummere revisjonsstrategien i form av et notat som inneholder de viktigste beslutningene vedrørende tidsplanen for, det generelle omfanget av og gjennomføringen av revisjonen.
24. Revisors dokumentasjon av revisjonsplanen er tilstrekkelig til å påvise den planlagte typen, tidspunktet og omfanget av risikovurderingshandlinger samt videre revisjonshandlinger på regnskapspåstandsnivå for hver vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning for å håndtere de anslåtte risikoene. Revisor kan benytte standard revisjonsprogrammer eller sjekklister for revisjonens fullføring. Ved bruk av slike standardprogrammer eller sjekklister må imidlertid revisor tilpasse dem slik at de gjenspeiler de aktuelle omstendighetene ved oppdraget.
25. Revisors dokumentasjon av eventuelle vesentlige endringer i den opprinnelig planlagte revisjonsstrategien og i den detaljerte revisjonsplanen omfatter årsakene til de vesentlige endringene og revisors håndtering av hendelser, forhold eller resultater av revisjonshandlinger som forårsaket endringene. Revisor kan for eksempel foreta en vesentlig endring av den planlagte den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen som følge av en vesentlig virksomhetssammenslåing eller som følge av at det blir påvist av vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Dokumentasjon av vesentlige endringer i revisjonsstrategien og revisjonsplanen og de derav følgende endringene i typen, tidspunktet og omfanget av planlagte revisjonshandlinger, begrunner den endelige strategien og revisjonsplanen for revisjonsoppdraget, og viser hvordan vesentlige endringer som forekom i løpet av revisjonen, ble håndtert.
26. Formen og omfanget av dokumentasjonen avhenger av faktorer som foretakets størrelse og kompleksitet, vesentlighet, omfanget av annen dokumentasjon og omstendighetene ved det aktuelle revisjonsoppdraget.

### **Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og med ledelsen**

27. Revisor kan diskutere deler av planleggingsarbeidet med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll av foretaket og med ledelsen. Disse diskusjonene kan være en del av den nødvendige totale kommunikasjonen til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll av foretaket, eller kan gjennomføres for å forbedre revisjonsarbeidets mål- og kostnadseffektivitet.

Diskusjoner med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, omfatter vanligvis den overordnede revisjonsstrategien og tidsplanen for revisjonen, herunder eventuelle begrensninger eller ytterligere krav i denne forbindelse. Diskusjoner med foretakets ledelse gjennomføres vanligvis for å gjøre det enklere å utføre og styre revisjonsoppdraget (for eksempel for å koordinere noen av de planlagte revisjonshandlingene med arbeidet til foretakets ansatte). Selv om disse diskusjonene ofte finner sted, er revisjonsstrategien og revisjonsplanen revisors ansvar. Når forhold som inngår i revisjonsstrategien eller revisjonsplanen diskuteres, er det viktig å utvise aktsomhet slik at revisjonens måloppnåelse ikke blir skadelidende. Revisor vurderer for eksempel hvorvidt en diskusjon med ledelsen om typen og tidspunktet for detaljerte revisjonshandlinger kan være ødeleggende for revisjonens måloppnåelse ved å gjøre revisjonshandlingene for forutsigbare.

## Ytterligere forhold som må vurderes ved nye revisjonsoppdrag

### 28. Revisor må utføre følgende handlinger før et nytt revisjonsoppdrag påbegynnes:

- (a) **Gjennomføre handlinger vedrørende aksept av klientforholdet og det aktuelle revisjonsoppdraget** (se RS 220 for ytterligere veiledning).
- (b) **Kommunisere med tidligere revisor, dersom det har skjedd et revisorskifte, i overensstemmelse med relevante etiske krav<sup>3</sup>.**

29. Hensikten og målet med revisjonsplanlegging er de samme uansett om det dreier seg om et nytt eller et eksisterende revisjonsoppdrag. Dersom det dreier seg om et nytt revisjonsoppdrag, kan revisor imidlertid bli nødt til å utvide planleggingsaktivitetene fordi revisor vanligvis ikke har den samme erfaring med foretaket som ved planlegging av et eksisterende revisjonsoppdrag. Ytterligere forhold som revisor kan vurdere ved utarbeidelsen av revisjonsstrategien og revisjonsplanen for nye revisjonsoppdrag, omfatter blant annet:

- Med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift, avtaler med tidligere revisor, for eksempel for å gjennomgå tidligere revisors arbeidspapirer.
- Eventuelle viktige forhold (herunder anvendelsen av regnskapsprinsipper eller revisjons- eller rapporteringsstandarder) som ble diskutert med foretakets ledelse i forbindelse med den innledende prosess for valg av revisor, kommunikasjonen av disse forholdene til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll og hvordan disse forholdene påvirker revisjonsstrategien og revisjonsplanen.
- De planlagte revisjonshandlingene for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende inngående balanse (se punkt 2 i RS 510, "Nye revisjonsoppdrag – inngående balanse").
- Valg av medarbeidere på revisjonsoppdraget som har de nødvendige ferdigheter og kompetanse til å kunne håndtere forventede vesentlige risikoer.
- Andre handlinger som kreves i revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem ved nye revisjonsoppdrag (revisjonsselskapets kvalitetskontrollsystem kan for eksempel kreve at en annen oppdragsansvarlig revisor eller erfaren medarbeider deltar for å gjennomgå revisjonsstrategien før påbegynnelse av vesentlige revisjonshandlinger eller for å gjennomgå rapporter før de avgis).

## Ikrafttredelsesdato

30. Denne RS-en gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 1. januar 2006 eller senere.

## Tillegg for offentlig sektor

1. Denne RS-en gjelder i det alt vesentlige for revisjon av offentlig sektor.

---

<sup>3</sup> I Norge stiller revisorlovens § 7-2 krav om at tidligere revisor skal tilskrives **før** man påtar seg et nytt revisjonsoppdrag. Denne revisjonshandlingen må derfor komme på et tidligere tidspunkt i Norge.

2. Noen av begrepene som brukes i denne RS-en, for eksempel ”oppdragsansvarlig revisor” og ”revisjonsselskap”, må oppfattes som henvisninger til tilsvarende begreper i offentlig sektor.
3. Punkt 6 i denne RS-en henviser til RS 210 ”Vilkår for revisjonsoppdrag” og RS 220, ”Kvalitetskontroll av revisjon av historisk økonomisk informasjon”. Tilleggene for offentlig sektor i disse RS-ene inneholder en drøftelse av i hvilken grad de gjelder ved revisjon i offentlig sektor, og er derfor relevante for bruken av denne RS-en i offentlig sektor.

## Vedlegg

### Eksempler på forhold som revisor kan vurdere ved utarbeidelse av den overordnede revisjonsstrategien

Dette vedlegget inneholder eksempler på forhold som revisor kan vurdere ved utarbeidelsen av den overordnede revisjonsstrategien. Mange av disse forholdene vil også ha innvirkning på revisors detaljerte revisjonsplan. Eksempelene som gis, dekker et bredt spekter av forhold som er relevante for mange oppdrag. Mens noen av forholdene som det er vist til nedenfor, kan være nødvendige å gjennomføre som følge av andre RS-er, er ikke alle forholdene relevante for alle revisjonsoppdrag, og listen er ikke nødvendigvis uttømmende. I tillegg kan revisor vurdere disse forholdene i en annen rekkefølge enn den som er vist nedenfor.

#### Omfanget av revisjonsoppdraget

Revisor kan vurdere følgende forhold ved fastsettelsen av omfanget av revisjonsoppdraget:

- Rammeverket for økonomisk rapportering som er blitt benyttet ved utarbeidelsen av den økonomiske informasjonen som skal revideres, herunder eventuelle behov for avstemminger mot et annet rammeverk for økonomisk rapportering.
- Næringsspesifikke rapporteringskrav, for eksempel rapporter pålagt av næringens tilsynsmyndigheter.
- Hva det forventes at revisjonen skal omfatte, herunder antall enheter hvor revisjonen skal utføres og deres beliggenhet.
- Typen kontrollforhold mellom et morselskap og de øvrige enhetene i konsernet som avgjør hvordan konsernet skal konsolideres.
- I hvilken grad enhetene som inngår i konsernet, blir revidert av andre revisorer.
- Typen forretningssegmenter som skal revideres, herunder behovet for fagkunnskap.
- Rapporteringsvalutaen som skal benyttes, herunder eventuelle behov for valutaomregning av den økonomiske informasjonen som skal revideres.
- Behovet for lovpålagt revisjon av frittstående regnskaper i tillegg til revisjon for konsolideringsformål.
- Tilgjengeligheten av arbeid utført av internrevisorer og i hvilken grad revisor kan bygge på dette arbeidet.
- Foretakets bruk av serviceorganisasjoner og hvordan revisor kan innhente bevis vedrørende utforming eller drift av kontroller utført av dem.
- Den forventede bruken av revisjonsbevis innhentet ved tidligere revisjoner, for eksempel revisjonsbevis knyttet til risikovurderingshandlinger og tester av kontroller.
- Effekten av informasjonsteknologi på revisjonshandlinger, herunder tilgjengeligheten av data og den forventede bruken av IT-baserte revisjonsteknikker.
- Koordineringen av de enheter som skal omfattes av revisjonen og tidspunktene for utførelsen av revisjonsarbeidet med eventuelle gjennomganger av foreløpig økonomisk informasjon og effekten på revisjonen av informasjon innhentet under slike gjennomganger.
- Diskusjon om forhold som kan påvirke revisjonen med personell fra revisjonsselskapet som er ansvarlige for levering av andre tjenester til foretaket.
- Tilgjengeligheten av klientens personale og data.

## **Rapporteringsmål, tidspunkt for utførelse av revisjonen og påkrevd kommunikasjon**

Revisor kan vurdere følgende forhold for å verifisere oppdragets rapporteringsmål, tidspunktet for utførelse av revisjonen og typen kommunikasjon som er påkrevd:

- Foretakets tidsskjema for rapportering, for eksempel foreløpige faser og slutfaser.
- Organisasjon av møter med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, for å diskutere typen, tidspunktet og omfanget av revisjonsarbeidet.
- Diskusjon med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om den forventede typen og tidspunktet for rapporter som skal avgis og annen kommunikasjon, både skriftlig og muntlig, herunder revisjonsberetningen, brev til ledelsen og kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.
- Diskusjon med ledelsen om den forventede kommunikasjonen vedrørende revisjonsarbeidets status gjennom hele oppdraget og det man forventer kan leveres som resultat av revisjonshandlingene.
- Kommunikasjon med revisorer av enheter som inngår i konsernet vedrørende de forventede typene og tidspunktene for rapporter som skal utstedes og annen kommunikasjon i forbindelse med revisjonen av enheter som inngår i konsernet.
- Den forventede typen og tidspunktet for kommunikasjon blant deltakerne på revisjonsteamet, herunder typen og tidspunktet for møter og tidspunktet for gjennomgåelse av det utførte arbeidet.
- Hvorvidt det foreligger annen forventet kommunikasjon med tredjeparter, herunder eventuelt lovpålagt eller kontraktsmessig rapporteringsansvar knyttet til revisjonen.

## **Revisjonsarbeidets angrepsvinkel**

Revisor kan vurdere følgende forhold ved fastsettelse av revisjonens angrepsvinkel:

- Med hensyn til vesentlighet:
  - Fastsettelse av vesentlighet for planleggingsformål.
  - Fastsettelse og formidling av vesentlighet til revisorer som reviderer enheter som inngår i foretaket/konsernet.
  - Revurdering av vesentlighet etter hvert som revisjonshandlinger utføres i løpet av revisjonen.
  - Identifisering av vesentlige komponenter og kontosaldoer
- Revisjonsområder der det foreligger høyere risiko for vesentlig feilinformasjon.
- Virkningen av den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon på totalregnskapsnivå på rettledningen, oppfølgingen og gjennomgåelsen.
- Utvelgelsen av revisjonsteamet (herunder, om nødvendig, den ansvarlige for kvalitetskontroll av oppdraget) og fordelingen av revisjonsarbeid mellom deltakerne på revisjonsoppdraget, herunder tildeling av medarbeidere med relevant erfaring til områder der de kan foreligge høyere risiko for vesentlig feilinformasjon.
- Oppdragsbudsjettering, herunder vurdering av hvor mye tid som må settes av til områder der det kan foreligge høyere risiko for vesentlig feilinformasjon.
- Måten som revisor understreker behovet på, for at medarbeiderne på revisjonsoppdraget skal ha en spørrende holdning og utvise en profesjonelt skeptisk holdning ved innhenting og vurdering av revisjonsbevis.
- Resultater fra tidligere revisjoner som innebar en vurdering av interne kontrollers driftsmessige måleffektivitet, herunder typen identifiserte svakheter og iverksatte tiltak for å håndtere dem.
- Bevis på ledelsens vilje til utforming og drift av sunn intern kontroll, herunder bevis på relevant dokumentasjon av slik intern kontroll.
- Mengden transaksjoner, som kan avgjøre hvorvidt det er mer kostnadseffektivt for revisor å bygge på intern kontroll.
- Hvor stor betydning som tillegges intern kontroll i foretaket for å sikre vellykket forretningsdrift.
- Betydelige forretningsmessige endringer som påvirker foretaket, herunder endringer i informasjonsteknologi og forretningsprosesser, endringer av nøkkelpersonell i ledelsen samt oppkjøp, fusjoner og avhendelser.
- Betydelige bransjerelaterte endringer, for eksempel endringer i bransjeforskrifter og nye

rapporteringskrav.

- Betydelige endringer i rammeverket for økonomisk rapportering, for eksempel endringer i regnskapsstandarder.
- Andre betydelige relevante endringer, for eksempel endrede rettslige betingelser som påvirker foretaket.