

RS 330 - Revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko

(Vedtatt av DnRs styre i april 2005 med virkning for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2006)

Innhold	Punkt
Innledning	1–3
Overordnede handlinger	4–6
Revisjonshandlinger tilpasset risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå	7–9
Type, tidspunkt for utførelse og omfang for videre revisjonshandlinger	10–21
Tester av kontroller	22–47
Substanskontroller	48–64
Adekvat presentasjon og informasjon	65
Vurdering av om innhentede revisjonsbevis er tilstrekkelige og hensiktsmessige	66–72
Dokumentasjon	73
Ikrafttredelsesdato	74

RS 330 «Revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko» 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 for fastsettelse av overordnede handlinger og for utforming og utførelse av videre revisjonshandlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og regnskapspåstandsnivå ved revisjon av regnskaper. Revisors forståelse av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll, er beskrevet i RS 315 «Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon».
2. Følgende er en oversikt over kravene i denne standarden:
 - *Overordnet håndtering.* Denne delen krever at revisor fastsetter overordnede handlinger for å håndtere risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå og gir veiledning om disse handlingenes type.
 - *Revisjonshandlinger for å håndtere risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå.* Denne delen krever at revisor utformer og utfører videre revisjonshandlinger, herunder tester av kontrollenes effektivitet, der det er relevant eller nødvendig, og substanskontroller, hvis type, tidspunkt for utførelse og omfang er tilpasset de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå. I tillegg omfatter denne delen forhold revisor vurderer ved

fastsettelsen av disse revisjonshandlingenes type, tidspunkt for utførelse og omfang av slike revisjonshandlinger.

- *Vurdering av tilstrekkelighet og hensiktsmessighet av innhentet revisjonsbevis.* Denne delen krever at revisor vurderer hvorvidt risikovurderingen fortsatt er dekkende og avgjør om tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis er innhentet.
- *Dokumentasjon.* Denne delen fastsetter krav til tilhørende dokumentasjon.

3. **For å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, må revisor fastsette overordnede handlinger for å håndtere anslått risiko på regnskapsnivå, og utforme og utføre videre revisjonshandlinger for å håndtere anslått risiko på regnskapsåstands nivå.** De overordnede handlingene og de videre revisjonshandlingenes type, tidspunkt for utførelse og omfang er gjenstand for revisors profesjonelle skjønn. I tillegg til kravene i denne RS-en, overholder revisor kravene og veiledningen i RS 240 «Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper» ved håndtering av anslått risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter.

Overordnede handlinger

4. **Revisor må fastsette overordnede handlinger for å håndtere risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå.** Disse handlingene kan omfatte å understreke overfor revisjonsteamet nødvendigheten av å opprettholde en profesjonelt skeptisk holdning ved innhenting og vurdering av revisjonsbevis, bruk av personale med mer erfaring eller spesialkompetanse eller bruk av eksperter,¹ å sørge for økt oppfølging eller å bygge inn ytterligere uforutsigbare elementer ved utvelgelsen av videre revisjonshandlinger som skal utføres. I tillegg kan revisor som en overordnet handling foreta generelle endringer av revisjonshandlingers type, tidspunkt for utførelse eller omfang, for eksempel utføre substanskontroller ved regnskapsperiodens slutt i stedet for på et tidligere tidspunkt.
5. Vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå påvirkes av revisors forståelse av kontrollmiljøet. Et effektivt kontrollmiljø tillater at revisor har større tillit til den interne kontrollen og påliteligheten av revisjonsbevis som er generert internt i foretaket, og tillater derved for eksempel at revisor utfører enkelte revisjonshandlinger på et tidligere tidspunkt enn ved regnskapsperiodens slutt. Dersom det er svakheter i kontrollmiljøet, utfører revisor vanligvis flere revisjonshandlinger ved regnskapsperiodens slutt enn på et tidligere tidspunkt, innhenter mer omfattende revisjonsbevis gjennom substanskontroller, endrer revisjonshandlingers type for å innhente mer overbevisende revisjonsbevis eller øker antall steder som omfattes av revisjonen.
6. Disse vurderingene har derfor stor betydning for revisors generelle fremgangsmåte for eksempel med vektlegging av substanskontroller (substansbasert fremgangsmåte) eller en fremgangsmåte som omfatter både tester av kontroller og substanskontroller (kombinert fremgangsmåte).

¹ Engasjement av medarbeidere på et revisjonsoppdrag gjenspeiler revisors risikovurdering, som er basert på revisors forståelse av foretaket.

Revisjonshandlinger tilpasset risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå

7. **Revisor må utforme og utføre videre revisjonshandlinger hvor type, tidspunkt for utførelse og omfang er tilpasset de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå.** Hensikten er å sørge for en klar sammenheng mellom risikovurderingen og de videre revisjonshandlingenes type, tidspunkt for utførelse og omfang. Ved utformingen av videre revisjonshandlinger vurderer revisor blant annet følgende forhold:
- Risikoens betydning
 - Sannsynligheten for at vesentlig feilinformasjon vil forekomme
 - Særtrekkene ved aktuelle transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger
 - Typen av de kontrollene foretaket anvender, særlig hvorvidt de er manuelle eller automatiserte
 - Hvorvidt revisor forventer å kunne innhente revisjonsbevis for å fastslå om foretakets kontroller effektivt forebygger eller avdekker og korrigerer vesentlig feilinformasjon.

Revisjonshandlingenes type er av stor betydning ved håndteringen av de anslåtte risikoene.

8. Revisors vurdering av de identifiserte risikoene på regnskapspåstandsnivå danner grunnlag for å bestemme hvilken fremgangsmåte som er hensiktsmessig ved utformingen og utførelsen av videre revisjonshandlinger. I noen tilfeller kan revisor beslutte at den eneste effektive håndteringen av en anslått risiko for vesentlig feilinformasjon for en bestemt regnskapspåstand er å utføre testing av kontroller. I andre tilfeller kan revisor beslutte at bare substanskontroller er hensiktsmessig for bestemte regnskapspåstander, og tar derfor ikke virkningen av kontroller i betraktning ved risikovurderingen. Årsaken kan være at revisors risikovurderingshandlinger ikke har identifisert noen effektive kontroller som er relevante for regnskapspåstanden eller at testing av kontrollenes effektivitet ikke er hensiktsmessig. Revisor må imidlertid være forvisset om at utførelse av kun substanskontroller for den aktuelle regnskapspåstanden vil være tilstrekkelig til å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon til et akseptabelt lavt nivå. Ofte kan revisor beslutte at en kombinert innfallsvinkel med så vel tester av kontrollenes effektivitet som substanskontroller er en effektiv fremgangsmåte. Uansett hvilken innfallsvinkel som velges, utformer og utfører revisor substanskontroller for hver vesentlige transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning, som fastsatt i punkt 49.
9. I meget små foretak er det kan hende svært få kontrollaktiviteter som kan identifiseres av revisor. Av den grunn er det sannsynlig at revisors videre revisjonshandlinger hovedsakelig vil være substanskontroller. I disse tilfellene vurderer revisor, i tillegg til de forholdene som er nevnt under punkt 8 ovenfor, hvorvidt det er mulig å oppnå tilstrekkelig revisjonsbevis uten kontroller.

Type, tidspunkt for utførelse og omfang for videre revisjonshandlinger

Type

10. Med typen av de videre revisjonshandlinger menes revisjonshandlingenes formål (test av kontroll eller substanskontroll) og art, det vil si inspeksjon, observasjon, forespørsel, bekreftelse, kontrollberegning, gjentakelse eller analytiske kontrollhandlinger. Noen revisjonshandlinger er mer hensiktsmessige for enkelte regnskapspåstander enn andre. I forbindelse med inntekter kan for eksempel tester av kontroller være best egnet mot den anslåtte risikoen for feilinformasjon for regnskapspåstanden om fullstendighet, mens substanskontroller kan være best egnet mot den anslåtte risikoen for feilinformasjon for regnskapspåstanden om gyldighet.
11. Revisors valg av revisjonshandlinger er basert på vurderingen av risiko. Jo høyere revisor vurderer risikoen å være, desto mer pålitelig og relevant revisjonsbevis vil revisor forsøke å innhente gjennom substanskontroller. Dette kan påvirke både hvilke art revisjonshandlinger som blir utført og sammensetningen av dem. Revisor kan for eksempel gjennom en tredjepart få bekreftet at vilkårene i en kontrakt er fullstendige, i tillegg til å inspisere dokumentet.
12. Ved fastsettelsen av hvilke revisjonshandlinger som skal utføres, tar revisor hensyn til grunnlaget for vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå for hver transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning. Dette omfatter en vurdering av de særskilte egenskapene ved hver transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning (det vil si de iboende risikoene) så vel som hvorvidt revisors risikovurdering tar høyde for foretakets kontroller (dvs. kontrollrisikoen). Dersom revisor for eksempel finner at det er en lavere risiko for vesentlig feilinformasjon på grunn av de særskilte egenskapene ved en transaksjonsklasse uavhengig av de tilknyttede kontrollene, kan revisor beslutte at analytiske substanskontroller alene kan gi tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. På den annen side, dersom revisor forventer at det er en lavere risiko for at vesentlig feilinformasjon vil forekomme fordi foretaket har effektive kontroller og revisor har til hensikt å utforme substanskontroller basert på at disse kontrollene fungerer effektivt, tester revisor kontrollene for å innhente revisjonsbevis for at de fungerer effektivt. Dette kan for eksempel være tilfellet for en transaksjonsklasse med rimelig ensartede, ukompliserte særtrekk som rutinemessig behandles og kontrolleres av foretakets informasjonssystem.
13. Revisor innhenter revisjonsbevis for at informasjon som genereres av foretakets informasjonssystem er nøyaktig og fullstendig når informasjonen anvendes ved utførelsen av revisjonshandlinger. For eksempel vil revisor dersom han ved utførelsen av revisjonshandlinger, som analytiske substanskontroller eller testing av kontroller, anvender ikke-økonomiske opplysninger eller budsjettdata som er generert av foretakets informasjonssystem, innhente revisjonsbevis for at disse opplysningene er nøyaktige og fullstendige. Se RS 500 «Revisjonsbevis» punkt 11 for ytterligere veiledning.

Tidspunkt

14. Tidspunkt viser til når revisjonshandlinger utføres eller for hvilken periode eller dato revisjonsbevis gjelder.

15. Revisor kan utføre tester av kontroller eller substanskontroller ved regnskapsperiodens slutt eller på et tidligere tidspunkt. Jo høyere risikoen for vesentlig feilinformasjon er, desto mer sannsynlig er det at revisor beslutter at det er mer effektivt å utføre substanskontroller nærmere eller ved slutten av regnskapsperioden enn på et tidligere tidspunkt, eller å utføre revisjonshandlinger uten forutgående varsel eller på uforutsigbare tidspunkter (for eksempel å utføre revisjonshandlinger på utvalgte steder uten forutgående varsel). På den annen side kan det å utføre revisjonshandlinger forut for regnskapsperiodens slutt, hjelpe revisor til å identifisere vesentlige forhold tidlig i revisjonen og derved til å oppklare dem i samarbeid med ledelsen eller å utarbeide en effektiv fremgangsmåte for å håndtere disse forholdene. Dersom revisor utfører tester av kontroller eller substanskontroller før regnskapsperiodens slutt, vurderer revisor hvilke ytterligere revisjonsbevis som er nødvendige for den gjenværende perioden (se punkt 37–38 og 56–61).
16. Ved vurdering av tidspunktet for utførelse av revisjonshandlinger, vurderer revisor også blant annet følgende forhold:
- Kontrollmiljøet
 - Når relevant informasjon er tilgjengelig (det kan for eksempel være at elektroniske filer senere overskrives eller at rutiner som skal observeres kun utføres på bestemte tidspunkter)
 - Risikoens art. (Dersom det for eksempel foreligger en risiko for overvurderte inntekter for å oppfylle inntektsforventninger ved senere utarbeidelse av falske salgskontrakter, kan revisor ønske å gjennomgå kontrakter som er tilgjengelige ved regnskapsperiodens slutt.)
 - Perioden eller datoen som revisjonsbeviset gjelder for.
17. Enkelte revisjonshandlinger kan kun utføres ved eller etter regnskapsperiodens slutt, for eksempel kontroll av om regnskapet stemmer med underliggende regnskapsregistre og gjennomgåelse av justeringer som er gjort under utarbeidelsen av årsregnskapet. Dersom det foreligger en risiko for at foretaket har inngått urettmessige salgskontrakter eller at transaksjoner ikke er fullført ved regnskapsperiodens slutt, utfører revisor handlinger for å håndtere denne bestemte risikoen. Når for eksempel enkelttransaksjoner er vesentlige eller en feil i tidsavgrensninger kan medføre vesentlig feilinformasjon, inspiserer revisor vanligvis transaksjoner nær regnskapsperiodens slutt.

Omfang

18. Omfang omfatter kvantiteten av den revisjonshandlingen som skal utføres, for eksempel utvalgsomfanget eller antall observasjoner av en kontrollaktivitet. Omfanget av en revisjonshandling fastsettes skjønnsmessig av revisor etter en vurdering av vesentligheten, den anslåtte risikoen og graden av sikkerhet revisor planlegger å oppnå. Revisor øker som regel omfanget av revisjonshandlinger i takt med den økte risikoen for vesentlig feilinformasjon. Å utvide omfanget av en revisjonshandling er imidlertid kun effektivt hvis revisjonshandlingen i seg selv er relevant for den aktuelle risikoen; revisjonshandlingens art er derfor den viktigste faktoren.
19. Bruk av IT-baserte revisjonsteknikker (CAAT-er) kan muliggjøre mer omfattende testing av elektroniske transaksjons- og regnskapsregistre. Disse teknikkene kan anvendes til å

velge ut transaksjoner fra viktige elektroniske filer, til å sortere ut transaksjoner med bestemte særtrekk eller for å teste en hel populasjon i stedet for et utvalg.

20. Det kan vanligvis trekkes holdbare konklusjoner når det anvendes utvalgsmetoder. Er utvalget for lite, vil imidlertid fremgangsmåten som er valgt, ikke kunne oppfylle revisjonsformålet, eller hvis et avvik ikke følges godt nok opp, vil det foreligge en uakseptabel risiko for at revisors konklusjon basert på et utvalg er en annen enn den konklusjonen som ville blitt trukket dersom hele populasjonen hadde vært gjenstand for den samme revisjonshandlingen. RS 530 «Representativ testing og andre utvalgsbaserte kontrollmetoder» inneholder veiledning om bruken av utvalgsbaserte kontrollmetoder.
21. Denne standarden anser anvendelsen av en kombinasjon av ulike revisjonshandlinger som et aspekt ved testingens art, som beskrevet ovenfor. På den annen side vurderer revisor hvorvidt omfanget av testingen er hensiktsmessig ved å utføre en kombinasjon av ulike revisjonshandlinger.

Tester av kontroller

22. Revisor plikter å utføre tester av kontroller når revisors risikovurdering bygger på en forventning til kontrollenes effektivitet eller når substanskontroller alene ikke gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis på regnskapspåstandsnivå.
23. **Når revisors vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå er basert på en forventning med hensyn til kontrollenes effektivitet, må revisor utføre tester av kontroller for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at kontrollene fungerte effektivt på relevante tidspunkter i den perioden som revideres.** Se punkt 39–44 nedenfor for en drøftelse av anvendelsen av revisjonsbevis for kontrollers effektivitet innhentet ved tidligere revisjoner.
24. Revisors vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå kan bygge på en forventning til kontrollenes effektivitet. Når dette er tilfellet, utfører revisor tester av kontroller for å innhente revisjonsbevis for deres effektivitet. Tester av kontrollers effektivitet utføres kun på de kontrollene som revisor har besluttet er hensiktsmessig utformet for å forebygge eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon i en regnskapspåstand. Punkt 104–106 i RS 315 drøfter identifiseringen av kontroller på regnskapspåstandsnivå som forventes å forebygge eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon i en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning.
25. **Når revisor har fastslått at det ikke er mulig eller hensiktsmessig å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå til et akseptabelt lavt nivå med revisjonsbevis innhentet ved substanskontroller alene, i samsvar med punkt 115 i RS 315, må revisor utføre tester av relevante kontroller for å innhente revisjonsbevis for kontrollenes effektivitet.** Som drøftet under punkt 115 i RS 315, kan revisor for eksempel finne det umulig å utforme effektive substanskontroller som i seg selv gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis på regnskapspåstandsnivå når et

foretak anvender IT i sin virksomhet og det ikke utarbeides eller vedlikeholdes noen annen dokumentasjon av transaksjoner enn dokumentasjon via IT-systemet.

26. Testing av kontrollers effektivitet er ikke det samme som innhenting av revisjonsbevis for at kontroller er iverksatt. Når det innhentes revisjonsbevis for iverksettelse ved hjelp av risikovurderingshandlinger, fastslår revisor at de aktuelle kontrollene finnes og at foretaket bruker dem. Ved utførelse av tester av kontrollenes effektivitet, innhenter revisor revisjonsbevis for at kontrollene fungerer effektivt. Dette omfatter innhenting av revisjonsbevis for hvordan kontroller ble anvendt på aktuelle tidspunkt i perioden som revideres, i hvilken grad de ble anvendt på en ensartet måte og av hvem eller med hvilket middel de ble anvendt. Dersom vesentlig ulike kontroller ble anvendt på ulike tidspunkt i perioden som revideres, vurderer revisor hvert enkelt separat. Revisor kan beslutte at det er hensiktsmessig å teste kontrollenes effektivitet samtidig med vurderingen av deres utforming og innhenting av revisjonsbevis for deres iverksettelse.
27. Selv om enkelte risikovurderingshandlinger som revisor utfører for å vurdere utformingen av kontroller og for å fastslå hvorvidt de er iverksatt, ikke nødvendigvis er spesielt utformet som tester av kontroller, kan de likevel gi revisjonsbevis for kontrollenes effektivitet, og følgelig fungere som tester av kontroller. Revisor kan for eksempel ha forespurt om ledelsens anvendelse av budsjetter, observert ledelsens sammenligning av månedlige budsjetterte og faktiske kostnader og inspisert rapporter om undersøkelse av differanser mellom budsjetterte og faktiske beløp. Disse revisjonshandlingene gir kunnskap om utformingen av foretakets budsjettrutiner og om de er iverksatt, og kan også gi revisjonsbevis for hvor effektivt budsjettrutinene forebygger eller avdekker vesentlig feilinformasjon i klassifiseringen av kostnader. I slike tilfeller vurderer revisor hvorvidt revisjonsbevis innhentet gjennom disse revisjonshandlingene er tilstrekkelige.

Typer av tester av kontroller

28. Revisor velger revisjonshandlinger for å fremskaffe sikkerhet for at kontrollene fungerer effektivt. Jo høyere den planlagte graden av sikkerhet er, desto mer pålitelig revisjonsbevis vil revisor innhente. I tilfeller der revisor velger en fremgangsmåte som hovedsakelig består av tester av kontroller, særlig i forbindelse med risikoer der det ikke er mulig eller praktisk å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis kun fra substanskontroller, utfører revisor vanligvis tester av kontroller for å oppnå en høyere grad av sikkerhet for at de fungerer effektivt.
29. **Revisor må utføre andre revisjonshandlinger i kombinasjon med forespørsler for å teste kontrollenes effektivitet.** Selv om testing av kontrollers effektivitet ikke er det samme som å opparbeide forståelse av utformingen og iverksettelsen av kontroller, omfatter testing av kontrollers effektivitet vanligvis de samme arter revisjonshandlinger som anvendes når utformingen og iverksettelsen av kontroller skal vurderes, og kan derfor innebære at revisor gjentar kontrollen. Ettersom forespørsler alene ikke er tilstrekkelig, anvender revisor en kombinasjon av revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for kontrollenes effektivitet. Testing av kontroller ved gjennomføring av forespørsler kombinert med inspeksjon eller gjentakelse gir vanligvis mer sikkerhet enn testing av kontroller bare gjennom forespørsler og observasjon. En revisor kan for eksempel forespørre om og observere foretakets rutiner for åpning av post

og behandling av innbetalinger for å teste om kontrollen med kontantinnbetalinger fungerer effektivt. Ettersom en observasjon kun er relevant for det tidspunktet den utføres, vil revisor vanligvis i tillegg rette forespørsler til foretakets medarbeidere og dessuten inspisere dokumentasjon for disse kontrollenes funksjon på andre tidspunkter i revisjonsperioden for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

30. Den aktuelle kontrollens type påvirker hvilken art revisjonshandling som er nødvendig for å innhente revisjonsbevis for hvorvidt kontrollen fungerte effektivt på relevante tidspunkter i den perioden som revideres. For noen kontroller bevises effektiviteten ved dokumentasjon. I disse tilfellene kan revisor beslutte å inspisere dokumentasjonen for å innhente revisjonsbevis for at kontrollene fungerer effektivt. For andre kontroller forekommer det imidlertid at slik dokumentasjon ikke er tilgjengelig eller relevant. Det kan for eksempel være at det ikke finnes dokumentasjon for gjennomføring av enkelte faktorer i kontrollmiljøet, som tildeling av myndighet og ansvar, eller for enkelte arter kontrollaktiviteter, for eksempel kontrollaktiviteter som utføres av en datamaskin. I disse tilfellene kan revisjonsbevis for effektivitet innhentes gjennom forespørsler i kombinasjon med andre revisjonshandlinger, for eksempel observasjon eller bruk av IT-baserte revisjonsteknikker (CAATs).
31. Ved utforming av tester av kontroller vurderer revisor behovet for å innhente revisjonsbevis som underbygger at kontroller som er direkte knyttet til regnskapspåstander og andre indirekte kontroller som disse kontrollene avhenger av, fungerer effektivt. Revisor kan for eksempel identifisere en brukers gjennomgåelse av en avviksrapport om kredittsalg som overskrider en kundes godkjente kredittgrense som en direkte kontroll knyttet til en regnskapspåstand. I slike tilfeller vurderer revisor effektiviteten av brukerens gjennomgåelse av rapporten så vel som kontrollen av hvorvidt informasjonen i rapporten er nøyaktig (for eksempel generelle IT-kontroller).
32. For en automatisert brukerkontroll kan revisjonsbevis for kontrollens iverksettelse, på grunn av IT-behandlingens iboende ensartethet og når det vurderes sammen med revisjonsbevis for effektiviteten av foretakets generelle kontroller (særlig endringskontroller), gi betryggende revisjonsbevis for at kontrollen fungerte effektivt i den aktuelle perioden.
33. Ved håndtering av risikovurderingen kan revisor utforme en test av kontroll som utføres samtidig med en detaljtest av den samme transaksjonen. Formålet med tester av kontroller er å vurdere hvorvidt en kontroll fungerte effektivt. Formålet med detaljtester er å avdekke vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå. Selv om formålene er ulike, kan begge oppfylles samtidig ved å utføre en test av kontroll for og en detaljtest på samme transaksjon, også kalt en test med to formål. Revisor kan for eksempel undersøke en faktura for å fastslå om den er godkjent og for å innhente betryggende revisjonsbevis for en transaksjon. Revisor vurderer nøye utformingen og vurderingen av disse testene for å oppfylle begge formål.
34. Det at en substanskontroll ikke avdekker feilinformasjon utgjør ikke revisjonsbevis for at kontroller som er knyttet til den regnskapspåstanden som testes, er effektive. Feilinformasjon som revisor avdekker ved å utføre substanskontroller tas imidlertid i betraktning ved vurderingen av om tilknyttede kontroller fungerer effektivt. Vesentlig

feilinformasjon som avdekkes gjennom revisors handlinger som ikke ble identifisert av foretaket, tyder vanligvis på at det foreligger en vesentlig svakhet i den interne kontrollen, noe som kommuniseres til ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Tidspunkt for tester av kontroller

35. Tidspunktet for tester av kontroller avhenger av revisors formål og avgjør for hvilken periode det kan knyttes tillit til disse kontrollene. Dersom revisor tester kontroller på et avgrenset tidspunkt, får revisor bare revisjonsbevis for at kontrollene fungerte effektivt på det tidspunktet. Dersom revisor tester kontroller over en periode, innhenter revisor revisjonsbevis for kontrollenes effektivitet i denne perioden.
36. Revisjonsbevis som gjelder et avgrenset tidspunkt kan være tilstrekkelige for revisors formål, som for eksempel ved testing av foretakets kontroll av den fysiske varetellingen ved regnskapsperiodens slutt. På den annen side kan revisjonsbevis som gjelder et avgrenset tidspunkt være utilstrekkelige dersom revisor trenger revisjonsbevis for at en kontroll fungerte effektivt over en periode, og revisor utfører da andre tester av kontroller i tillegg, som gir revisjonsbevis for at kontrollen fungerte effektivt på relevante tidspunkter i den perioden som revideres. Andre tester kan være tester av foretakets overvåking av kontroller.
37. **Når revisor innhenter revisjonsbevis for kontrollens effektivitet for en del av perioden, må revisor fastsette hvilke ytterligere revisjonsbevis som skal innhentes for den gjenværende perioden.** Ved denne fastsettelsen vurderer revisor betydningen av de anslåtte risiko for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå, de konkrete kontrollene som ble testet i delperioden, i hvilken grad revisjonsbevis for disse kontrollenes effektivitet ble innhentet, den gjenværende periodens varighet, i hvilket omfang revisor har til hensikt å redusere videre substanskontroller basert på tillit til kontroller, og kontrollmiljøet. Revisor innhenter revisjonsbevis for typen og omfanget av eventuelle vesentlige endringer i den interne kontrollen, herunder endringer i informasjonssystemet, prosesser og personale som forekommer etter delperioden.
38. Ytterligere revisjonsbevis kan innhentes ved for eksempel å utvide testingen av kontrollenes effektivitet til den gjenværende perioden eller ved å teste foretakets overvåking av kontroller.
39. **Hvis revisor planlegger å anvende revisjonsbevis for kontrollers effektivitet som er innhentet ved tidligere revisjoner, må revisor innhente revisjonsbevis for hvorvidt endringer i disse kontrollene har forekommet etter den tidligere revisjonen. Revisor må innhente revisjonsbevis for hvorvidt slike endringer har forekommet gjennom forespørsler kombinert med observasjon eller inspeksjon for å bekrefte forståelsen av de aktuelle kontrollene.** Punkt 23 i RS 500 sier at revisor utfører revisjonshandlinger for å fastslå om revisjonsbevis som er innhentet i tidligere perioder fortsatt er relevante når revisor planlegger å anvende revisjonsbeviset i den aktuelle perioden. Ved den tidligere revisjonen kan revisor for eksempel ha funnet at en automatisert kontroll fungerte som tiltenkt. Revisor innhenter revisjonsbevis for å fastslå hvorvidt det er foretatt endringer i den automatiserte kontrollen og om disse påvirker effektiviteten, for eksempel

gjennom forespørsler rettet til ledelsen og ved inspeksjon av logger for å identifisere hvilken kontroll som er blitt endret. Vurderingen av revisjonsbevis for disse endringene kan underbygge en økning eller reduksjon av omfanget av de forventede revisjonsbevis for kontrollenes effektivitet som skal innhentes i den aktuelle perioden.

40. **Hvis revisor planlegger å bygge på kontroller som er blitt endret siden de sist ble testet, må revisor teste disse kontrollenes effektivitet i løpet av den aktuelle revisjonen.** Endringer kan påvirke relevansen av revisjonsbevis som er innhentet i tidligere perioder, som for eksempel at det ikke lenger er noe grunnlag for fortsatt tillit. Endringer i et system som gjør det mulig for et foretak å motta en ny rapport fra systemet, vil for eksempel ikke påvirke relevansen av revisjonsbevis fra tidligere perioder, mens en endring som medfører at data innsamles eller beregnes på en annen måte vil ha slik påvirkning.
41. **Hvis revisor planlegger å bygge på kontroller som ikke er endret siden de sist ble testet, må revisor teste disse kontrollenes effektivitet minst en gang hver tredje revisjon.** Som påpekt i punkt 40 og 44, kan revisor ikke bygge på revisjonsbevis for effektiviteten av kontroller som er innhentet ved tidligere revisjoner for så vidt gjelder kontroller som er blitt endret siden de sist ble testet eller når det gjelder kontroller som reduserer en særskilt risiko. Revisors beslutning om å bygge på revisjonsbevis som er innhentet ved tidligere revisjoner for andre kontroller, avhenger av profesjonelt skjønn. Hvor langt tidsrom det kan være mellom testene av disse kontrollene er også gjenstand for profesjonelt skjønn, men det kan ikke overstige to år.
42. Ved vurderingen av om det er hensiktsmessig å anvende tidligere innhentede revisjonsbevis for effektiviteten av kontroller, og eventuelt hvor lang tidsperiode det kan gå før ny testing av kontroller gjennomføres, vurderer revisor følgende:
- Hvorvidt andre elementer i den interne kontrollen fungerer effektivt, herunder kontrollmiljøet, foretakets overvåking av kontroller og foretakets risikovurderingsprosess
 - Risiko som følger av kontrollens særtrekk, herunder hvorvidt kontrollen er manuell eller automatisert (se RS 315 punkt 57–63 for en drøftelse av risiko som følger av manuelle og automatiserte elementer i en kontroll).
 - Hvorvidt generelle IT-kontroller fungerer effektivt
 - Hvorvidt kontrollen og foretakets anvendelse av den fungerer effektivt, herunder typen og omfanget av avvik i anvendelsen av kontrollen fra tester av effektiviteten ved tidligere revisjoner
 - Hvorvidt manglende endringer i en gitt kontroll utgjør en risiko på grunn av endrede omstendigheter
 - Risikoen for vesentlig feilinformasjon og hvilken grad av tillit som knyttes til kontrollen

Generelt kan man si at jo høyere risiko for vesentlig feilinformasjon eller jo mer man bygger på kontroller, desto kortere vil den eventuelle mellomliggende tidsperioden sannsynligvis være. Forhold som vanligvis reduserer tidsperioden før en ny test av en kontroll, eller som fører til at det ikke kan knyttes tillit til revisjonsbevis som er innhentet ved tidligere revisjoner, omfatter følgende:

- Et svakt kontrollmiljø

- Utilstrekkelig overvåking av kontroller
- Et vesentlig manuell element i de relevante kontrollene
- Personalendringer som i vesentlig grad påvirker anvendelsen av kontrollen
- Endrede omstendigheter som tyder på et behov for endringer i kontrollen
- Utilstrekkelige generelle IT-kontroller

43. **Når revisor beslutter at det er hensiktsmessig å anvende revisjonsbevis som er innhentet ved tidligere revisjoner for flere kontroller, må revisor teste effektiviteten av noen kontroller ved hver revisjon.** Hensikten med dette kravet er å unngå at revisor anvender fremgangsmåten beskrevet under punkt 41 for alle kontroller som revisor planlegger å bygge på, og tester alle disse kontrollene i en og samme revisjonsperiode uten testing av kontroller i de påfølgende to revisjonsperiodene. I tillegg til å gi revisjonsbevis for at de kontrollene som testes fungerer effektivt ved den aktuelle revisjonen, gir disse testene ytterligere bevis for at kontrollmiljøet fortsatt fungerer effektivt og bidrar derved til beslutningen om det er hensiktsmessig å bygge på revisjonsbevis som er innhentet ved tidligere revisjoner. Når revisor i samsvar med punkt 39–42 beslutter at det er hensiktsmessig å anvende revisjonsbevis som er innhentet ved tidligere revisjoner for flere kontroller, planlegger revisor derfor å teste en tilstrekkelig andel av kontrollene i denne populasjonen i hver revisjonsperiode, og slik at hver kontroll testes minst en gang hver tredje revisjon.
44. **Når revisor i henhold til punkt 108 i RS 315 har funnet at den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå er en særskilt risiko, og revisor planlegger å bygge på at kontroller som skal redusere denne særskilte risikoen fungerer effektivt, må revisor innhente revisjonsbevis for at disse kontrollene fungerer effektivt ved å utføre tester av kontroller i den gjeldende perioden.** Jo høyere risiko for vesentlig feilinformasjon, desto mer revisjonsbevis innhenter revisor for at de relevante kontrollene fungerer effektivt. Følgelig, selv om revisor ofte tar i betraktning informasjon som er innhentet ved tidligere revisjoner ved utforming av tester av kontroller for å redusere en særskilt risiko, bygger ikke revisor på revisjonsbevis som er innhentet ved en tidligere revisjon for effektiviteten av kontroller over disse risikoene, men innhenter i stedet revisjonsbevis i den gjeldende perioden for at kontrollen med disse risikoene fungerer effektivt.

Omfanget av tester av kontroller

45. Revisor utformer tester av kontroller for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for at kontrollene fungerte effektivt i hele den perioden det bygges på kontrollene. Forhold revisor kan vurdere når omfanget av revisors tester av kontroller skal fastsettes, inkluderer blant annet følgende:
- Hvor hyppig utføres kontrollen av foretaket i perioden
 - For hvor lang periode revisor bygger på kontrollenes effektivitet.
 - Relevans og pålitelighet for revisjonsbevis som skal innhentes for å underbygge at kontrollen forebygges eller avdekker og korrigerer vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå
 - I hvilken grad innhentes revisjonsbevis gjennom tester av andre kontroller knyttet til regnskapspåstanden

- I hvilken grad planlegger revisor å bygge på kontrollens effektivitet ved vurdering av risiko (og basert på tillit til denne kontrollen redusere anvendelsen av substanskontroller)
 - Forventet avvik fra kontrollen
46. Jo mer revisor bygger på kontrollers effektivitet ved vurdering av risiko, desto større vil omfanget av revisors tester av kontroller være. Dertil øker revisor omfanget av kontrolltestingen i takt med økt forventet avvikshyppighet. Revisor vurderer imidlertid hvorvidt den forventede avvikshyppigheten tyder på at kontrollen ikke vil være tilstrekkelig til å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå til revisors anslåtte nivå. Hvis den forventede avvikshyppigheten forventes å være for stor, kan revisor beslutte at tester av kontroller for en bestemt regnskapspåstand ikke vil være effektivt.
47. På grunn av IT-behandlingens iboende ensartethet, er det kanskje unødvendig å øke testomfanget av en automatisert kontroll. En automatisert kontroll skal fungere på en ensartet måte med mindre programmet (herunder tabeller, filer eller andre faste data som anvendes av programmet) endres. Når revisor har funnet at en automatisert kontroll fungerer som tiltenkt (som kan avgjøres når kontrollen innføres eller på et senere tidspunkt), vurderer revisor om det skal utføres tester for å fastslå at kontrollen fortsatt fungerer effektivt. Disse testene kan gå ut på å fastslå at endringer i programmet ikke foretas uten at de er gjenstand for aktuelle programdringskontroller, at det er en gyldig versjon av programmet som benyttes og at andre relevante generelle kontroller fungerer effektivt. Disse testene kan også gå ut på å fastslå at det ikke er foretatt endringer i programmene, hvilket kan være tilfellet når foretaket anvender programvare uten å endre eller vedlikeholde den. Revisor kan for eksempel inspisere administrasjonsregisteret for IT-sikkerheten for å innhente revisjonsbevis for at uautorisert tilgang ikke har forekommet i løpet av perioden.

Substanskontroller

48. Substanskontroller utføres for å avdekke vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå og omfatter detaljtester av transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger, samt analytiske substanskontroller. Revisor planlegger og utfører substanskontroller som er tilpasset den relaterte vurderingen av risikoen for vesentlig feilinformasjon.
49. **Revisor må utforme og utføre substanskontroller for hver enkelt vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning, uavhengig av den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon.** Dette kravet gjenspeiler det faktum at revisors vurdering av risiko er gjenstand for skjønn og kan være for upresis til å identifisere alle risikoer for vesentlig feilinformasjon. Videre er det iboende begrensninger ved den interne kontrollen, herunder mulighet for ledelsens overstyring. Følgelig utfører revisor alltid substanskontroller for hver enkelt vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning, selv om revisor fastslår at risikoen for vesentlig feilinformasjon kan reduseres til et akseptabelt lavt nivå ved kun å utføre systemkontroller for en bestemt regnskapspåstand knyttet til en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning (se punkt 8).

50. **Revisors substanskontroller må omfatte følgende revisjonshandlinger knyttet til årsavslutningsprosessen:**
- **Kontroll av at regnskapet stemmer med underliggende regnskapsmateriale**
 - **Undersøkelse av vesentlige posterings og andre justeringer som er foretatt under utarbeidelsen av årsregnskapet**

Type og omfang av revisors undersøkelse av posterings og andre justeringer avhenger av typen og kompleksiteten av foretakets prosess for økonomisk rapportering og de relaterte risikoene for vesentlig feilinformasjon.

51. **Når revisor i henhold til punkt 108 i RS 315 har funnet at den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå er en særskilt risiko, må revisor utføre substanskontroller som er spesielt tilpasset denne risikoen.** Hvis revisor for eksempel blir kjent med at ledelsen er under press for å oppfylle forventede inntektsmål, kan det være en risiko for at ledelsen forhøyer omsetningen ved urettmessig å inntektsføre inntekter knyttet til salgskontrakter med vilkår som utelukker inntektsføring eller ved å fakturere salg før forsendelse. I slike tilfeller kan revisor for eksempel utforme eksterne bekreftelser ikke bare for å bekrefte utestående beløp, men også for å få bekreftet opplysningene i salgskontraktene, herunder dato, eventuelle returretter og leveringsvilkår. I tillegg kan revisor finne det hensiktsmessig å underbygge disse eksterne bekreftelsene med forespørslers rettet til medarbeidere i foretaket som ikke er regnskapspersonale vedrørende eventuelle endringer i salgskontrakter og leveringsvilkår.
52. Når innfallsvinkelen til særskilte risikoer er begrenset til substanskontroller, vil revisjonshandlinger som er hensiktsmessige for å håndtere disse vesentlige risikoene bare være detaljtester, eller en kombinasjon av detaljtester og analytiske substanskontroller. Revisor tar hensyn til veiledningen i punkt 53–64 ved utforming av type, tidspunkt for utførelse og omfanget av substanskontroller for vesentlige risikoer. For å kunne innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, er substanskontrollene som er knyttet til vesentlige risikoer som regel utformet for å innhente revisjonsbevis av høy pålitelighet.

Type substanskontroller

53. Analytiske substanskontroller er generelt mer anvendelige for store mengder transaksjoner som pleier å være forutsigbare over tid. Detaljtester er vanligvis mer hensiktsmessige for å innhente revisjonsbevis vedrørende bestemte regnskapspåstander om kontosaldoer, herunder eksistens og verdsettelse. I noen tilfeller kan revisor komme til at utførelsen av analytiske substanskontroller alene kan være tilstrekkelig til å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon til et akseptabelt lavt nivå. Revisor kan for eksempel komme til at utførelsen av analytiske substanskontroller er tilstrekkelig i forhold til den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon for en transaksjonsklasse der revisors vurdering av risiko underbygges av revisjonsbevis innhentet ved testing av kontrollenes effektivitet. I andre tilfeller kan revisor komme til at bare detaljtester er hensiktsmessig, eller at en kombinasjon av analytiske substanskontroller og detaljtester er best tilpasset de anslåtte risikoene.

54. Revisor utformer detaljtester som er tilpasset den anslåtte risikoen med formål å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å oppnå den planlagte graden av sikkerhet på regnskapspåstandsnivå. Ved utformingen av substanskontroller knyttet til regnskapspåstander om eksistens eller gyldighet, velger revisor fra elementer som inngår i et beløp i årsregnskapet og innhenter relevant revisjonsbevis. Ved utformingen av revisjonshandlinger knyttet til regnskapspåstanden om fullstendighet velger revisor fra revisjonsbevis som tyder på at et element bør inkluderes i det relevante beløpet i årsregnskapet, og undersøker hvorvidt dette elementet er inkludert. Revisor kan for eksempel inspisere påfølgende utbetalinger for å fastslå hvorvidt eventuelle kjøp er utelatt fra leverandørgjeld.
55. Ved utformingen av analytiske substanskontroller vurderer revisor blant annet følgende forhold:
- Anvendeligheten av analytiske substanskontroller sett i lys av regnskapspåstandene.
 - Påliteligheten til interne og eksterne opplysninger som utgjør grunnlaget for utarbeidelsen av forventede registrerte beløp eller forholdstall.
 - Hvorvidt forventningen er presis nok til å identifisere vesentlig feilinformasjon med den ønskede graden av sikkerhet.
 - Hvor store differanser mellom registrerte beløp og forventede verdier som er akseptable.

Revisor overveier å teste eventuelle kontroller med foretakets utarbeidelse av slik informasjon som revisor anvender i sine analytiske kontrollhandlinger. Når disse kontrollene fungerer effektivt, har revisor større tillit til informasjonens pålitelighet og dermed til resultatene av de analytiske kontrollhandlingene. Alternativt kan revisor vurdere hvorvidt informasjonen var gjenstand for revisjonstester i inneværende eller forutgående periode. Ved fastsettelsen av hvilke revisjonshandlinger som skal anvendes på den informasjonen som ligger til grunn for forventningen med hensyn til analytiske substanskontroller, vurderer revisor veiledningen i punkt 11 i RS 500.

Tidspunktet for utførelsen av substanskontroller

56. **Når substanskontroller utføres per en interimdato, må revisor utføre videre substanskontroller eller substanskontroller kombinert med tester av kontroller for den gjenværende perioden, som gir tilstrekkelig og rimelig grunnlag til å videreføre revisors konklusjoner fra den aktuelle datoen til regnskapsperiodens slutt.**
57. Under visse omstendigheter kan substanskontroller utføres per en interimdato. Dette øker risikoen for at eventuell feilinformasjon som eksisterer ved regnskapsperiodens slutt ikke avdekkes av revisor. Denne risikoen øker i takt med lengden av den gjenværende perioden. Ved vurdering av hvorvidt substanskontroller skal utføres per en interimdato vurderer revisor blant annet følgende faktorer:
- Kontrollmiljøet og andre relevante kontroller.
 - Hvorvidt informasjon som er nødvendig for revisors revisjonshandlinger er tilgjengelig på et senere tidspunkt.
 - Formålet med substanskontrollen.
 - Den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon.
 - Typen av transaksjonsklasser eller kontosaldoer og tilknyttede regnskapspåstander.

- Revisors mulighet til å utføre hensiktsmessige substanskontroller eller substanskontroller kombinert med tester av kontroller for den gjenværende perioden for å redusere risikoen for at feilinformasjon som foreligger ved regnskapsperiodens slutt, ikke avdekkes.
58. Selv om revisor ikke har plikt til å innhente revisjonsbevis for kontrollenes effektivitet for å ha rimelig grunnlag til å videreføre konklusjoner per en interimdato til også å gjelde ved regnskapsperiodens slutt, vurderer revisor om det er tilstrekkelig bare å utføre substanskontroller for å dekke den gjenværende perioden. Hvis revisor konkluderer med at substanskontroller alene ikke er tilstrekkelig, utføres tester av de relevante kontrollenes effektivitet, eller substanskontrollene foretas ved regnskapsperiodens slutt.
59. Dersom revisor har identifisert risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter, kan revisors håndtering av disse risikoene være å endre tidspunktet for utførelsen av revisjonshandlinger. Revisor kan for eksempel konkludere med at revisjonshandlinger for å videreføre konklusjoner per en interimdato til regnskapsperiodens slutt ikke vil være effektive, siden det foreligger risiko for bevisst feilinformasjon eller manipulasjon. Under slike omstendigheter kan revisor konkludere med at substanskontroller må utføres ved eller nær regnskapsperiodens slutt for å kunne håndtere en identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter (se RS 240).
60. Vanligvis sammenligner og avstemmer revisor informasjon om balansen ved regnskapsperiodens slutt med tilsvarende informasjon per den foreløpige datoen for å oppdage beløp som synes uvanlige, undersøker ethvert slikt beløp og utføre analytiske substanskontroller eller detaljtester for å teste den mellomliggende perioden. Når revisor planlegger å utføre analytiske substanskontroller med hensyn til den mellomliggende perioden, vurderer revisor hvorvidt saldoene ved regnskapsperiodens slutt for de aktuelle transaksjonsklassene eller kontosaldoene er rimelig forutsigbare med hensyn til beløp, relativ betydning og sammensetning. Revisor vurderer hvorvidt foretakets rutiner for analysering og justering av disse transaksjonsklassene eller kontosaldoene per en interimdato og for å fastsette passende tidsavgrensninger, er hensiktsmessige. I tillegg vurderer revisor hvorvidt informasjonssystemet knyttet til den økonomiske rapporteringen vil gi tilstrekkelig informasjon om saldoene ved regnskapsperiodens slutt og transaksjonene i den mellomliggende perioden til at det kan foretas undersøkelse av: vesentlige, uvanlige transaksjoner eller registreringer (herunder de som skjer ved regnskapsperiodens slutt eller kort tid før), andre årsaker til vesentlige bevegelser, eller forventede bevegelser som ikke inntraff, og endringer i sammensetningen av transaksjonsklassene eller kontosaldoene. Substanskontrollene for den gjenværende perioden avhenger av hvorvidt revisor har utført tester av kontroller.
61. Hvis det avdekkes feilinformasjon i transaksjonsklasser eller kontosaldoer for en delårsperiode, vil revisor vanligvis endre den tilknyttede vurderingen av risiko så vel som planlagt type, tidspunkt og omfang av substanskontrollene for disse transaksjonsklassene eller kontosaldoene for den gjenværende perioden, eller utvide eller gjenta revisjonshandlingene ved regnskapsperiodens slutt.

62. Anvendelse av revisjonsbevis fra substanskontroller som er foretatt ved en tidligere revisjon er ikke tilstrekkelig til å håndtere en risiko for vesentlig feilinformasjon i inneværende periode. I de fleste tilfeller har revisjonsbevis fra substanskontroller foretatt i en tidligere periode liten eller ingen verdi som revisjonsbevis for inneværende periode. For at revisjonsbevis som er innhentet i en tidligere periode skal være betryggende revisjonsbevis i inneværende periode, kan det ikke ha forekommet vesentlige endringer i revisjonsbevisene og de tilknyttede saksforholdene. Et eksempel på revisjonsbevis innhentet fra substanskontroller foretatt i en tidligere periode som kan være relevant for inneværende år, er en juridisk betenkning om strukturen i en verdipapirisering der det ikke har forekommet noen endringer i løpet av inneværende periode. Dersom revisor planlegger å anvende revisjonsbevis innhentet fra substanskontroller foretatt ved en tidligere revisjon, utfører revisor i henhold til punkt 23 i RS 500 revisjonshandlinger i løpet av inneværende periode for å fastslå hvorvidt revisjonsbeviset fortsatt er relevant.

Omfanget av substanskontroller

63. Jo større risikoen for vesentlig feilinformasjon er, desto større er omfanget av substanskontroller. Etersom risikoen for vesentlig feilinformasjon tar hensyn til intern kontroll, kan omfanget av substanskontroller økes dersom resultatene fra testing av kontrollers effektivitet er lite tilfredsstillende. En økning av omfanget av en revisjonshandling er imidlertid kun hensiktsmessig dersom revisjonshandlingen i seg selv er relevant for risikoen.
64. Ved utforming av detaljtester er omfanget av testingen vanligvis relatert til utvalgsstørrelsen, som påvirkes av risikoen for vesentlig feilinformasjon. Revisor vurderer imidlertid også andre forhold, blant annet om det bør brukes andre selektive kontrollmetoder, som å velge ut store eller uvanlige enheter fra utvalgsgrunnet i stedet for representativ utvelgelse eller å lagdele utvalgsgrunnet i likeartede undergrupper før utvelgelsen. RS 530 inneholder veiledning om anvendelsen av representativ testing og andre utvalgsbaserte kontrollmetoder. Ved utformingen av analytiske substanskontroller vurderer revisor hvor stort avvik fra forventede størrelser som kan aksepteres uten at det foretas ytterligere undersøkelser. Denne vurderingen er hovedsakelig påvirket av vesentlighet og av samsvaret med ønsket grad av sikkerhet. Fastsettelsen av denne størrelsen innebærer en vurdering av muligheten for at en kombinasjon av feilinformasjon i den gitte kontosaldoen, transaksjonsklassen eller i tilleggsopplysningene til sammen kan utgjøre en uakseptabel størrelse. Ved utformingen av analytiske substanskontroller hever revisor kravet til sikkerhet i takt med økt risiko for vesentlig feilinformasjon. RS 520 «Analytiske kontrollhandlinger» inneholder veiledning om anvendelsen av analytiske kontrollhandlinger ved revisjon.

Adekvat presentasjon og informasjon

65. **Revisor må utføre revisjonshandlinger for å vurdere hvorvidt presentasjonen av årsregnskapet totalt sett, herunder de tilknyttede tilleggsopplysningene, er i samsvar med det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering.** Revisor vurderer hvorvidt årsregnskapet presenteres på en måte som gjenspeiler en hensiktsmessig klassifisering og beskrivelse av økonomiske opplysninger. Presentasjon av årsregnskapet i samsvar med det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering omfatter også en

tilstrekkelig redegjørelse for vesentlige forhold. Disse forholdene knytter seg til formen, oppsettet av og innholdet i årsregnskapet og tilhørende noter, herunder den terminologien som anvendes, hvor detaljerte opplysningene er, klassifiseringen av poster i årsregnskapet og grunnlaget for fremlagte beløp. Revisor vurderer hvorvidt ledelsen skulle ha redegjort for et gitt forhold i lys av omstendigheter og data som revisor kjenner til på det aktuelle tidspunktet. Ved vurderingen av presentasjonen av årsregnskapet totalt sett, herunder de tilknyttede tilleggsopplysningene, tar revisor hensyn til anslått risiko for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå. Se punkt 17 i RS 500 for en beskrivelse av regnskapspåstander knyttet til presentasjonen og informasjonen i årsregnskapet.

Vurdering av om innhentede revisjonsbevis er tilstrekkelige og hensiktsmessige

66. **Basert på utførte revisjonshandlinger og innhentede revisjonsbevis, må revisor evaluere hvorvidt vurderingene av risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskapspåstandsnivå fortsatt er hensiktsmessige.**
67. Revisjon av årsregnskap er en kumulativ og repeterende prosess. Under revisors utførelse av planlagte revisjonshandlinger kan innhentede revisjonsbevis føre til at revisor endrer typen, tidspunktet for utførelse og omfanget av andre planlagte revisjonshandlinger. Revisor kan få kjennskap til informasjon som i vesentlig grad avviker fra den informasjonen som ligger til grunn for risikovurderingen. Omfanget av feilinformasjon som revisor avdekker ved å utføre substanskontroller kan for eksempel endre revisors bedømmelse av risikovurderingene og kan tyde på en vesentlig svakhet i den interne kontrollen. I tillegg kan analytiske kontrollhandlinger utført ved totalgjennomgåelsen av revisjonen antyde en risiko for vesentlig feilinformasjon som tidligere ikke er blitt identifisert. Under slike omstendigheter kan det være nødvendig å revurdere de planlagte revisjonshandlingene basert på den endrede vurderingen av risiko for alle eller noen av transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene og de tilknyttede regnskapspåstandene. Punkt 119 i RS 315 inneholder ytterligere veiledning om revurdering av revisors risikovurdering.
68. Begrepet effektivitet ved utførelsen av kontroller tar høyde for at det kan forekomme enkelte avvik i måten foretaket anvender kontroller på. Avvik fra fastlagte kontroller kan blant annet skyldes utskifting av nøkkelpersonale, vesentlige sesongsvingninger i transaksjonsvolum og menneskelig svikt. Når slike avvik avdekkes ved testing av kontroller, foretar revisor undersøkelser for å forstå disse forholdene og deres mulige konsekvenser, for eksempel ved å forespørre om tidspunktene for personalendringer i nøkkelfunksjoner i intern kontroll. Revisor fastslår hvorvidt testene av kontroller gir et hensiktsmessig grunnlag for å bygge på kontrollene, hvorvidt ytterligere testing av kontroller er nødvendig eller hvorvidt de mulige risikoene for feilinformasjon må håndteres ved å anvende substanskontroller.
69. Revisor kan ikke gå ut fra at et tilfelle av misligheter eller feil er et engangstilfelle, og vurderer derfor hvordan avdekkingen av feilinformasjon påvirker de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon. Før avslutningen av revisjonen vurderer revisor hvorvidt revisjonsrisikoen er redusert til et akseptabelt lavt nivå og hvorvidt det er nødvendig å

revurdere typen, tidspunktet for utførelsen og omfanget av revisjonshandlingene. Revisor vurderer blant annet følgende:

- Art, tidspunkt og omfang av substanskontroller
- Revisjonsbevis for de relevante kontrollenes effektivitet, herunder foretakets risikovurderingsprosess

70. **Revisor må fastslå hvorvidt tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis er innhentet til at risikoen for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet er redusert til et akseptabelt lavt nivå.** For å komme frem til en konklusjon vurderer revisor alle relevante revisjonsbevis, uavhengig av om de synes å bekrefte eller motsi påstandene i årsregnskapet.
71. Revisjonsbevisenes tilstrekkelighet og hensiktsmessighet til å underbygge revisors konklusjoner gjennom hele revisjonen er gjenstand for revisors profesjonelle skjønn. Revisors vurdering med hensyn til hva som utgjør tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis påvirkes blant annet av følgende forhold:
- Betydningen av mulig feilinformasjon i en regnskapspåstand og sannsynligheten for at den vil ha vesentlig innvirkning, alene eller sammen med annen mulig feilinformasjon, på årsregnskapet.
 - Hvorvidt ledelsens reaksjoner og kontroller for å håndtere risikoene er effektive.
 - Erfaring fra tidligere revisjoner med hensyn til liknende mulig feilinformasjon.
 - Resultatene av utførte revisjonshandlinger, herunder hvorvidt disse revisjonshandlingene har identifisert konkrete tilfeller av misligheter eller feil.
 - Informasjonskildene og hvorvidt informasjonen er pålitelig.
 - Hvor overbevisende revisjonsbeviset er.
 - Forståelsen av foretaket og dets omgivelser, herunder foretakets interne kontroll.
72. **Hvis revisor ikke har innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for en vesentlig påstand i årsregnskapet, må revisor forsøke å innhente ytterligere revisjonsbevis. Hvis revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, må revisor avgi en beretning med forbehold eller en beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet. Se RS 700 «Revisjonsberetningen» for ytterligere veiledning.**

Dokumentasjon

73. **Revisor må dokumentere den overordnede håndteringen for å ta hensyn til de anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon på regnskapsnivå og typen, tidspunktet for utførelsen og omfanget av videre revisjonshandlinger, disse revisjonshandlingenes tilknytning til anslått risiko på regnskapspåstandsnivå samt resultatene av revisjonshandlingene. Hvis revisor planlegger å anvende revisjonsbevis for kontrollenes effektivitet som er innhentet ved tidligere revisjoner, må revisor i tillegg dokumentere konklusjonene vedrørende det å bygge på slike kontroller som ble testet ved en tidligere revisjon.** Hvordan disse forholdene dokumenteres er gjenstand for revisors profesjonelle skjønn. RS 230 «Dokumentasjon» fastsetter normer og gir veiledning om dokumentasjon ved revisjon av årsregnskap.

Ikrafttredelsesdato

74. Denne RS-en gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2006.

Tillegg for offentlig sektor

1. Ved utførelse av revisjon i offentlig sektor må revisor ta hensyn til de rettslige rammebetingelsene og eventuelle andre relevante reguleringer, offentlige forordninger og pålegg fra myndigheter som påvirker revisjonsmandatet, samt eventuelle andre spesielle krav til revisjonen. Disse faktorene kan for eksempel påvirke omfanget av revisors anvendelse av skjønn ved fastsettelse av vesentlighet og bedømmelser av typen og omfanget av revisjonshandlinger som skal utføres. Det kan forekomme at punkt 3 i denne RS-en først kan gjennomføres etter at det er tatt hensyn til slike begrensninger.